



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die mit 2. August 2013 datierte, per Telefax und schriftlich am 5. August 2013 beim Finanzamt A eingelangte Berufung der Bw, vertreten durch Stb-Ges, gegen

- **a)** den mit 11. Juli 2013 datierten Bescheid des Finanzamtes A über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung Gruppenträger 2006,
- **b)** den mit 11. Juli 2013 datierten Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 des Finanzamtes A , und
- **c)** den mit 17. Juli 2013 datierten Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 des Finanzamtes A ,

I.) entschieden:

ad **a)** Der Berufung gegen den Bescheid vom 11. Juli 2013 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung Gruppenträger 2006 wird Folge gegeben. Dieser Bescheid wird aufgehoben.

ad **c)** Aufgrund der Berufung wird der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 17. Juli 2013 aufgehoben.

II.) beschlossen:

ad **b)** Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 11. Juli 2013 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) ist Gruppenträgerin einer aus drei Gesellschaften bestehenden Unternehmensgruppe: Bw, GruppenmitgliedY und GruppenmitgliedZ.

A) Zur Vorgeschichte des Falles wird auf die ha. Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013, GZ. RV/3820-W/09 u.a., verwiesen. Infolge der Zustellung dieser Berufungsentscheidung laut Rückschein am 22. Mai 2013 bestand ab diesem Tag in den beiden hier streitgegenständlichen Verfahren (erstens hinsichtlich 'Feststellung betreffend Gruppenträger für das Jahr 2006' und zweitens hinsichtlich 'Festsetzung der Körperschaftsteuer der Gruppe für das Jahr 2006') zunächst folgender Verfahrensstand:

- In der Angelegenheit 'Feststellung betreffend Gruppenträger für das Jahr 2006' waren als Folge von Spruchpunkt 2 der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 durch den mit 26. November 2008 datierten Bescheid das Einkommen des Gruppenträgers im Jahr 2006 gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988, und ebenso die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte mit -398.961,21 € festgestellt. Die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer war mit -35.133,34 angesetzt.
- Weiters bestand und besteht in der Angelegenheit 'Feststellung betreffend Gruppenträger für das Jahr 2006' Bindungswirkung gemäß § 289 Abs. 3 BAO an die für den Spruchpunkt 2 der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 maßgebende, in deren Begründung dargelegte Rechtsanschauung, und zwar:
Laut Punkt **J** / **b** jener Begründung war gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008 keine Berufung erhoben worden, weshalb in derselben Angelegenheit der Bescheid vom 29. November 2012, welcher vermeintlich eine Berufungsvorentscheidung hätte sein sollen, nicht ergehen durfte.
- In der Angelegenheit 'Festsetzung der Körperschaftsteuer der Gruppe für das Jahr 2006' waren
 - durch den diesbezüglichen Spruchpunkt 1 der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe mit -1.013.907,08 € angesetzt,
 - und ansonsten durch den diesbezügliche Bescheid vom 3. November 2009 in seiner durch den Bescheid vom 23. November 2009 gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 mit 5.250 € festgesetzt, was zur Gänze aus der Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer resultierte. Das Einkommen Gruppe war mit 0 € und die Tarifsteuer mit 0 € angesetzt. Aufgrund der Berichtigung vom

23. November 2009 galt folgender *„Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 40.383,34 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung.“*

- Weiters bestand und besteht in der Angelegenheit 'Festsetzung der Körperschaftsteuer der Gruppe für das Jahr 2006' Bindungswirkung gemäß § 289 Abs. 3 BAO an die für den Spruchpunkt 1 der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 maßgebende, in deren Begründung dargelegte Rechtsanschauung, und zwar:
Zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 bestand Bindungswirkung gemäß § 24a KStG 1988 für die Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 an
 - die Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2012 in Sachen Feststellung betreffend Gruppenmitglied GruppenmitgliedY für das Jahr 2006,
 - den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 in Sachen GruppenmitgliedZ vom 29. Dezember 2012 und
 - den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008.

B) Erlassung der angefochtenen Bescheide samt Vorbereitungen dazu:

Das Finanzamt A speicherte in der zentralen EDV der Finanzverwaltung bei der Steuernummer der Bw vom 2. Juli 2013 bis 18. Juli 2013 als Zustelladresse: „DGB“ plus das Finanzamt selbst. Die Folge war, dass folgende EDV-Ausdrucke, die Form und Inhalt von Bescheiden hatten, zunächst an das Finanzamt 'zugestellt' (im technischen und nicht im rechtlichen Sinne) wurden:

- (u) mit 9. Juli 2013 datierter EDV-Ausdruck, laut Adressfeld gerichtet an die Bw z.H. des Finanzamtes + Anschrift eines der Standorte des Finanzamtes, mit der Bezeichnung (Überschrift) *„FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENTRÄGER 2006“* und *„Berichtigung gem. § 293 BAO zu Berufungsvorentscheidung vom 29.11.2012“*, enthaltend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie den Gesamtbetrag der Einkünfte sowie das Einkommen des Gruppenträgers jeweils iHv -398.961,21 €, mit der Begründung: *„intern aufgrund BE vom 15.5.13, da Buchung Bescheidaufhebung nicht möglich.“* (KSt-Akt Bl 116 / 2006)
- (v) mit 10. Juli 2013 datierter EDV-Ausdruck, laut Adressfeld gerichtet an die Bw z.H. des Finanzamtes + Anschrift eines der Standorte des Finanzamtes, mit der Bezeichnung *„KÖRPERSCHAFTSTEUERBESCHEID GRUPPE 2006“* und *„Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 23.11.2009“*, enthaltend die Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2006 mit 5.250 €, den Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe iHv -1.013.907,08 €, und das Einkommen der Gruppe iHv 0,00 € sowie den *„Hinweis: Für die nächsten*

Veranlagungsjahre stehen 40.383,34 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung" sowie mit u.a. folgender Begründung: „Buchung aufgrund der BE vom 15.5.13 Pkt 1.) mit Zustellung an FA" (KSt-Akt BI 119 / 2006).

- (w) mit 11. Juli 2013 datierter EDV-Ausdruck, laut Adressfeld gerichtet an die Bw z.H. des Finanzamtes + Anschrift eines der Standorte des Finanzamtes, mit der Bezeichnung *„Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006"* mit dem Ausspruch *„Das Verfahren hinsichtlich des Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2006 (Bescheid vom 09.07.2013) wird gem. § 303 (4) BAO wieder aufgenommen."* und der Begründung: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden. Auf den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 wird verwiesen."* (KSt-Akt BI 124 / 2006)
- (x) mit 11. Juli 2013 datierter EDV-Ausdruck, laut Adressfeld gerichtet an die Bw z.H. des Finanzamtes + Anschrift eines der Standorte des Finanzamtes, mit der Bezeichnung *„FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENTRÄGER 2006"* enthaltend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 644.370,98 € sowie verrechenbare Verluste der Vorjahre iHv -6.902,47 € sowie den Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen des Gruppenträgers im Jahr 2006 gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 iHv jeweils 637.468,51 € sowie anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer iHv -35.133,34 € sowie die Begründung: *„Dem Bescheid wurden die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.6.2011 und der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23.11.2012 zugrundegelegt."* (KSt-Akt BI 125 / 2006)
- (y) mit 17. Juli 2013 datierter EDV-Ausdruck, laut Adressfeld gerichtet an die Bw z.H. des Finanzamtes + Anschrift eines der Standorte des Finanzamtes, mit der Bezeichnung *„KÖRPERSCHAFTSTEUERBESCHEID GRUPPE 2006"* und *„Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 10.07.2013"*, enthaltend die Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2006 mit 5.250 €, den Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe iHv 22.522,64 €, den Verlustabzug Gruppe iHv -16.891,98 € und das Einkommen der Gruppe iHv 5.630,66 €

sowie den „Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 38.975,67 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung" sowie mit u.a. folgenden Begründungen: „Die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes A zu Steuernummer X vom 11.07.2013" und „Dem Körperschaftsteuerbescheid Gruppe ist das Gruppeneinkommen, welches in den einzelnen Feststellungsbescheiden festgestellt wurde, zugrunde zu legen. Der Verlustvortrag wurde berücksichtigt. Das Ergebnis ist auch im Bericht über die Außenprüfung dargestellt." (UFS-Akt BI 41)

Auf den aktenkundigen, o.a. Schriftstücken (u) und (v) wurde vom Finanzamt notiert, dass kein Versand erfolge. Aus den – nicht veränderten – Schriftstücken (u) und (v) sowie aus den Schriftstücken (w), (x) und (y) in ihrer Form vor den anschließend beschriebenen Veränderungen resultierte schon mangels Zustellung im rechtlichen Sinne keine Bescheiderlassung. Auf die von der Bw vorgebrachte, spätere elektronische Zustellung des Dokumentes (v) wird weiter unten eingegangen werden.

Hand-/maschinschriftlich beim Finanzamt verändert wurden die aktenkundigen, o.a. Schriftstücke (w), (x) und (y) jeweils hinsichtlich des Zustellungsempfängers („z.H." des Finanzamtes ersetzt durch „z.H." des Geschäftsführers der Bw), approbiert (unterschieden) und auch folgendermaßen verändert:

- (w) im Spruch des Wiederaufnahmebescheides ist das Bescheiddatum „09.07.2013" – d.h. das Datum des Bescheides, mit dem das Verfahren zuvor abgeschlossen worden sei – durch das Bescheiddatum „26.11.08" ersetzt (KSt-Akt BI 126 / 2006)
- (x) am Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 erfolgten keine weiteren Änderungen (KSt-Akt BI 127 / 2006)
- (y) in der zweiten Zeile der Überschrift des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2006 wurde „Bescheid vom 10.07.2013" ersetzt durch „Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013" (KSt-Akt BI 135 / 2006)

Das Finanzamt versandte die Schriftstücke (w), (x) und (y) in der veränderten Form, sodass ihre Inhalte mit Zustellung zu Bescheiden im rechtlichen Sinne wurden.

C) Berufung:

Mit Schreiben vom 2. August 2013, per Telefax am 5. August 2013 (KSt-Akt BI 139 f / 2006) und schriftlich am 5. August 2013 (KSt-Akt BI 141 f / 2006) beim Finanzamt A eingelangt, erhob die steuerliche Vertretung für die Bw Berufung gegen:

*„a) Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid
Gruppenträger 2006 vom 11. Juli 2013*

b) Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 11. Juli 2013

c) Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 17. Juli 2013

Die Berufung richtet sich sowohl gegen den Inhalt der angefochtenen Bescheide, als auch gegen die Höhe der bescheidmäßig festgestellten Einkommen.

zu a) Die Berufung richtet sich gegen den Inhalt des angefochtenen Bescheides.

Es wird beantragt, dass der angefochtene Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 wegen

Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wird.

Die im angefochtenen Bescheid genannten Wiederaufnahmegründe waren dem Finanzamt bei Ausfertigung der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 durch den Unabhängigen Finanzsenat (Außenstelle Wien, Senat 7, GZ RV/3820-W/09, RV/0681-W/13, RV/0682-W/13, RV/0683-W/13; in der Folge kurz UVS genannt) bereits bekannt. Der Spruch des UVS hat Bindungswirkung (§ 289 Abs. 3 BAO).

Es ist seit der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 durch den UVS kein neuerlicher Wiederaufnahmegrund gesetzt worden.

zu b) Die Berufung richtet sich sowohl gegen den Inhalt des angefochtenen Bescheides als auch gegen die Höhe des darin festgestellten Einkommens des Gruppenträgers.

Es wird beantragt, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 dahingehend abzuändern, dass das Einkommen 2006 des Gruppenträgers im Sinne der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 durch den Unabhängigen Finanzsenat (Außenstelle Wien, Senat 7, GZ RV/3820-W/09, RV/0681-W/13, RV/0682-W/13, RV/0683-W/13, Seite 20) mit EUR -398.961,21 festgesetzt wird.

zu c) Die Berufungen richten sich sowohl gegen den Inhalt des angefochtenen Bescheides, als auch gegen die Höhe des darin festgestellten Einkommens der Gruppe.

Es wird beantragt, dass den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 dahingehend abzuändern, dass das Einkommen 2006 des Gruppenträgers [gemeint wohl: 'der Gruppe'] im Sinne der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 durch den Unabhängigen Finanzsenat (Außenstelle Wien, Senat 7, GZ RV/3820-W/09, RV/0681-W/13, RV/0682-W/13, RV/0683-W/13, Seite 20) mit EUR -1.013.907,08 festgesetzt wird.

Wir sehen in den Bescheiden auch einen formalen Fehler, da die Bescheide maschinell erstellt und handschriftlich abgeändert wurden. Beim Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe 2006 wurde sogar die Berufungsentscheidung des UVS am 15. Mai 2013 durch das Finanzamt 'abgeändert' (vgl. dazu Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 durch den Unabhängigen Finanzsenat (Außenstelle Wien, Senat 7, GZ RV/3820-W/09, RV/0681-W/13, RV/0682-W/13, RV/0683-W/13, Seite 1 und 20). Der Spruch des UVS hat auch in diesem Fall Bindungswirkung (§ 289 Abs. 3 BAO)."

Wie die Berufungsbehörde auch aus dem letzten Absatz der Berufungsschrift erkennt, richtet sich die Berufung

- unter a) gegen den Bescheid, welcher mittels Zustellung des (offenbar mit Schreibmaschine) veränderten o.a. EDV-Ausdruckes, welcher in der vorliegenden Berufungsentscheidung mit (w) gekennzeichnet wird, erlassen worden ist,
- unter b) gegen den Bescheid, welcher mittels Zustellung des (offenbar mit Schreibmaschine) veränderten o.a. EDV-Ausdruckes, welcher in der vorliegenden Berufungsentscheidung mit (x) gekennzeichnet wird, erlassen worden ist,
- unter c) gegen den Bescheid, welcher mittels Zustellung des handschriftlich veränderten o.a. EDV-Ausdruckes, welcher in der vorliegenden Berufungsentscheidung mit (y) gekennzeichnet wird, erlassen worden ist.

Weiters leitet die Berufungsbehörde aus der Datierung der Berufungsschrift mit 2. August 2013 ab, dass die Zustellungen der angefochtenen Bescheide vor Samstag, dem 3. August 2013 erfolgt sind.

Das Finanzamt legte dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung mit Vorlagebericht vom 6. August 2013 vor.

D) Weiterer Ablauf zu dem mit 10. Juli 2013 datierten und als Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 bezeichneten Dokument (v):

Die Bw richtete an das Finanzamt ein mit 6. August 2013 datiertes Schreiben (KSt-Akt, Dauerbelege): „...

wie wir aus dem elektronischen Steuerakt für 2006 feststellen mussten, wurde durch das Finanzamt a am 10. Juli 2013 ein Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 ausgefertigt, der zunächst bei uns unbekannt war. Nach persönlicher Anforderung wurde dieser Bescheid gem. § 37 (1) ZustG am 5. August 2013 elektronisch zugestellt...."

Weiters kritisierte die Bw die Änderung ihrer Zustelladresse auf z.H. Finanzamt, und forderte die Richtigstellung auf z.H. ihres Geschäftsführers. Dem Schreiben der Bw beigelegt war der

Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 10. Juli 2013, d.h. ein Ausdruck mit dem Inhalt wie das oben beschriebene Schriftstück (v).

Am 21. August 2013 langte beim Unabhängigen Finanzsenat ein mit 13. August 2013 datiertes Schreiben der Bw ein, das auf das Schreiben des Finanzamtes betreffend Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat Bezug nahm: „....

Ergänzend zu unserer Berufung vom 2. August 2013 beantragen wir die mündliche Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO und führen dazu weiter aus:

Unmittelbar vor den berufungsgegenständlichen Bescheiden, d.h. am 10. Juli 2013 hat das Finanzamt a den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 derart ausgefertigt, dass dieser uns offensichtlich nicht erreichen sollte. Dieser Bescheid wurde uns dann über persönliche Anforderung dennoch am 5. August 2013 elektronisch zugestellt. Wie Sie daraus erkennen können, weist der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 10. Juli 2013 die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 15. Mai 2013 (GZ: RV3820-W/09, RV/0681-W/13, RV/0682-W/13 und RV/0683-W/13) aus.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass die im Hinblick auf die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO lt. 'Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006' vom 11. Juli 2013 genannten Tatsachen, und zwar

- *der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. November 2012 sowie*
- *die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Juni 2011*

bereits lange vor der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 15. Mai 2013 dem Finanzamt (und auch dem Unabhängigen Finanzsenat) bekannt waren, folglich kein Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs. 4 vorhanden ist."

Dem Schreiben der Bw beigelegt war der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 10. Juli 2013, d.h. ein Ausdruck mit dem Inhalt wie das oben beschriebene Schriftstück (v).

E) Vorhaltsverfahren zum Neuhervorkommen iZm 'Zinsaufwand/Zinsertrag verbundene Unternehmen':

Der Unabhängige Finanzsenat hielt dem Finanzamt mit Schreiben vom 13. September 2013 vor:

- Das bisherige Verfahren und den dadurch geschaffenen Rechtszustand – wie er auch hier in der Begründung dieser Berufungsentscheidung dargestellt worden ist;

- Zwar sei dem Finanzamt zuzustimmen,
 - dass das der Bw am 5. August 2013 elektronisch 'zugestellte' (nicht im rechtlichen, sondern im technischen Sinne) Dokument nicht die Erlassung eines Bescheides zur Folge hatte – wie in der Begründung dieser Berufungsentscheidung unter Punkt **G** noch begründet werden wird,
 - dass die Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 der zeitliche Maßstab für das Neuhervorkommen ist.
- Jedoch deute die anschließend dargestellte
 - Auswertung von Aktenteilen, wobei das wesentliche Kriterium nicht das Bekanntwerden von Umständen durch die Außenprüfung sei, sondern ob die als Wiederaufnahmsgrund herangezogene Tatsache vor der Erlassung des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008 der Behörde im Verfahren unbekannt war,
 - iVm den bei *Ellinger ua*, zitierten Erkenntnissen des VwGH

darauf hin, dass das Vorliegen eines tauglichen Wiederaufnahmsgrundes zu bezweifeln sei.

Ohne tauglichen Wiederaufnahmsgrund wäre der unter a) angefochtene Bescheid nicht haltbar; infolge seiner Aufhebung würde der unter b) angefochtene Bescheid gemäß § 307 Abs. 3 BAO wegfallen, wodurch wiederum dem unter c) angefochtenen Bescheid der Grund für seine Erlassung gemäß § 295 BAO entzogen würde.

In dem unter a) angefochtenen, mit 11. Juli 2013 datierten Wiederaufnahmsbescheid werde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung werde zu den Feststellungen der Außenprüfung bei der Bw unter Körperschaftsteuer / außerbilanzielle Zurechnungen, Pkt. 5 (*Zinsaufwand/Zinsertrag verbundene Unternehmen*) ausgeführt:

„Da die Darlehensvereinbarungen zwischen den verbundenen Unternehmen nicht dem Fremdvergleich standhalten, werden die, an die gruppenmitgliedY. bezahlten Zinsen nicht als Betriebsausgabe anerkannt und gleichzeitig werden die von der gruppenmitgliedZ erhaltenen Zinsen nicht als Betriebseinnahmen behandelt.

Die außerbilanzielle Zu- bzw. Abrechnung beträgt:

2006	€ + 507.739,66
	€ - 181.404,95"

Zur Untersuchung, wann die mangelnde Fremdüblichkeit aktenkundig geworden ist, seien folgende Aktenbestandteile näher zu betrachten:

- KSt-Akt BI 20 / 2006: Ausdruck des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2006 betreffend Gruppenmitglied Z vom 2. Juli 2008 mit folgender Begründung: *„Der erklärte Verlust wurde entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung um den Zinsenaufwand für Darlehenszinsen an die bw in Höhe von 181.404,95 vermindert. Die Veranlagung 2006 erfolgt vorläufig.“* [Anmerkung der Berufungsbehörde: Es gibt jedoch keinen Spruchbestandteil, der die Vorläufigkeit aussprechen würde.]
Beurteilung durch den Referenten: Isoliert betrachtet, ist damit vor der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2006 vom 26. November 2008 ein Teil des Wiederaufnahmsgrundes (-181.404,95 € von per Saldo +326.334,71 €) bekannt geworden, jedoch nicht vollständig (ohne Angabe der mangelnden Fremdüblichkeit als Ursache) aktenkundig geworden.
- KSt-Akt BI 23 / 2006: Berufung der Bw vom 11. Dezember 2008 (Eingangsstempel) gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 26. November 2008, wonach derselbe Sachverhalt (*„Zinsen für gewährte Darlehen verbundener Unternehmen“*) unterschiedlich behandelt worden sei.
Beurteilung durch den Referenten: Isoliert betrachtet, ist damit der Wiederaufnahmsgrund nicht vollständig (ohne Angabe der mangelnden Fremdüblichkeit als Ursache) aktenkundig geworden, und dies überdies erst nach Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2006 vom 26. November 2008.
- Diese Beurteilung trifft auch auf die Berufung der Bw. vom 27. November 2009 gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 23. November 2009 (Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO) zu (KSt-Akt BI 62 ff / 2006).
- KSt-Akt BI 69 / 2006: Schreiben der Bw vom 10. Juli 2008 mit Einverständniserklärung zur Aussetzung der Entscheidung über die Berufung bis zur Entscheidung über die beim VwGH unter AZ 2006/15/0208-2 eingebrachten Beschwerde bzw. über die beim UFS anhängigen Verfahren.
Beurteilung durch den Referenten: Isoliert betrachtet, ist damit der Wiederaufnahmsgrund nicht aktenkundig geworden.
- KSt-Akt BI 70 / 2006: Bescheid vom 9. Februar 2009, wonach die Entscheidung über die Berufung vom 9. Juli 2008 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt werde mit der *„Begründung: Die Entscheidung über die Berufung wird ausgesetzt, da wegen dieser Rechtsfrage Verfahren beim*

VwGH und beim UFS anhängig sind."

Beurteilung durch den Referenten: Dieser Bescheid ist zwar ins Leere gegangen (vgl. Seite 4 f der ha. Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013, GZ. RV/3820-W/09 u.a.). In Verbindung mit KSt-Akt Bl 20, 23, 62 ff, 69 / 2006 kann aber der Eindruck entstehen, dass in den im selben Akt zusammengefassten Körperschaftsteuerverfahren der Bw für 2006 (Verfahren hinsichtlich Feststellung Gruppenträger 2006 und Verfahren hinsichtlich Festsetzung der Körperschaftsteuer für die Gruppe 2006) die als Wiederaufnahmsgrund herangezogene Tatsache der mangelnden Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarungen zwischen den verbundenen Unternehmen bereits vor Erlassung des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008 bekannt war und somit nicht nach der Erlassung des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008 *neu hervorkommen* konnte.

- Am 27. Juni 2008 eingelangter Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 und zu veröffentlichende Bilanz einer kleinen Gesellschaft mit beschränkter Haftung sowie am 2. Juli 2008 eingelangter Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2006:

Im Jahresabschlussprüfungsbericht bzw. in der zu veröffentlichenden Bilanz einer kleinen Gesellschaft mit beschränkter Haftung samt Anhang steht:

Der Buchwert an der Inlandsbeteiligung GruppenMitgliedY betrage 0,07 €.

Im Wertansatz der Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen seien 6.335.801,19 € an Wertberichtigungen berücksichtigt worden. Gegenüber der GruppenmitgliedZ sei eine Rückstehungserklärung für einen Betrag von 4 Mio € befristet bis 30. September 2009 abgegeben worden.

Haftung gegenüber GruppenmitgliedZ iHv 1.518.002,94 sfr.

Direkte Beteiligung (90%) an der GruppenMitgliedY, Eigenkapital gesamt

13.149.444,04. Indirekte Beteiligung an der GruppenmitgliedZ, Eigenkapital gesamt -3.429.463,56 €.

Forderungen gegenüber GruppenmitgliedZ 4.214.827,62 €, davon wertberichtigt 4.100.044,54 €.

Zum negativen Eigenkapital iHv 12.045.558,29 € werde erläutert, dass die GruppenMitgliedY (vorm. Gesellschaftsname.) eine Rangrückstehungserklärung für Forderungen iHv 12,25 Mio € mit einer Laufzeit bis 30. September 2009 abgegeben habe.

Verbindlichkeit gegenüber der GruppenMitgliedY: 13.202.755,97 €.

Zinserträge aus verbundenen Unternehmen: 262.821,72 €.

Zinsaufwand an verbundene Unternehmen: 507.739,46 €. Bei den Zinsen an

verbundene Unternehmen handle es sich um Zinsverrechnungen gegenüber Gruppenmitgliedern.

Der herangezogene Wiederaufnahmsgrund sei somit vor der Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 nicht in seinem vollen Umfang ausdrücklich aktenkundig geworden. Jedoch sei festzuhalten, dass auch ein Bekanntwerden des herangezogenen Wiederaufnahmsgrundes nach der Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 nicht ausdrücklich aktenkundig geworden sei, sondern nur indirekt darauf geschlossen werden könnte aus der Auftragsbuchnummer der Außenprüfung, die auf einen Prüfungsbeginn im Jahre 2011 hindeute.

Folgende, bei *Ellinger ua*, zitierte Erkenntnisse könnten zwar die Ansicht des Finanzamtes zum Neuhervorkommen stützen: E 163a, E 176 und E 177 zu § 303 BAO.

Jedoch könnten folgende, bei *Ellinger ua*, zitierte Erkenntnisse gegen die Ansicht des Finanzamtes zum Neuhervorkommen sprechen, indem der Wiederaufnahmsgrund bereits vor der Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 bekannt gewesen wäre: E 166d und E 170 zu § 303 BAO.

Schließlich würde die bei *Ellinger ua*, E 173 zu § 303 BAO zitierte Judikatur bedeuten, dass die Aktenlage im vorliegenden Fall gegen das Vorliegen eines tauglichen Wiederaufnahmsgrundes spräche: „Zur amtswegigen Wiederaufnahme muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem FA Tatsachen nachträglich zugänglich wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte.“

Das Finanzamt nahm hierzu mit Schreiben vom 3. Oktober 2013 wie folgt Stellung:

„Der UFS verweist auf Seite 12 des Schreibens hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe, nämlich Hervorkommen neuer Tatsachen, lediglich auf Pkt. 5 der Niederschrift betreffend erforderlicher Zu- und Abrechnungen hinsichtlich der Zinszahlungen zwischen den verbundenen Unternehmen und stellt diesen Wiederaufnahmsgrund in Frage.

In der Bescheidbegründung wird allerdings nicht nur auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen, sondern auch auf den Bericht über die Außenprüfung. In Tz 5 und 13 (Zinszahlungen sind ebenfalls in Tz 13 erfasst) des Berichtes sind erforderliche außerbilanzmäßige Hinzurechnungen angeführt, welche nach Ansicht des Finanzamtes ebenfalls als Wiederaufnahmsgründe heranzuziehen sind.

Da dem Bericht über die Außenprüfung jedenfalls verschiedene Wiederaufnahmsgründe zu entnehmen sind, wurde nach Ansicht des Finanzamtes die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht verfügt.“

F) Aktenlage in Bezug auf die Vorhaltsbeantwortung vom 3. Oktober 2013:

Der Bericht vom 23. November 2012 über die Außenprüfung über die Jahre 2006 bis 2009 enthält folgende Positionen, welche bewirkten, dass in der Angelegenheit 'Feststellung betreffend Gruppenträger für das Jahr 2006' die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -398.961,21 € laut Bescheid vom 26. November 2008 auf 644.370,98 € laut Bescheid vom 11. Juli 2013 geändert wurden: Eine bilanzielle Änderung in Tz 5 sowie die in Tz 13 aufsummierten außerbilanziellen Änderungen, welche für das Streitjahr die Tz 7 (Stundungszinsen), Tz 8 (Zinsaufwand/Zinsertrag verbundene Unternehmen), Tz 11 (nichtanerkannte Teilwertabschreibung internationaler Schachtelbeteiligung) sowie Tz 12 (Nachversteuerung Teilwertabschreibung) umfassen. Zahlenmäßige Darstellung:

	2006
Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 26.11.2008	-398.961,21 €
Forderung bulgar.Holding, BP-Bericht Tz 5, Niederschrift Pkt.2	26.693,81 €
Stundungszinsen, BP-Bericht Tz 7, Niederschrift Pkt.4	50.009,00 €
Zinsaufw./-ertr.verb.Unt., Tz 8, Pkt. 5, per Saldo	326.334,71 €
nichtanerk.Teilwertabschreibung int.Schachtelbeteil., Tz 11, Pkt.8	298.072,53 €
Nachversteuerung Teilwertabschr., Tz 12, Pkt.9	342.222,14 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheid vom 11. Juli 2013	644.370,98 €
verrechenbare Verluste der Vorjahre	-6.902,47 €
Gesamtbetrag der Einkünfte / Einkommen lt. Bescheid v.11.7.2013	637.468,51 €

In den betreffenden Tz des Außenprüfungsberichtes bzw. in der Schlussbesprechungsniederschrift, auf die im Außenprüfungsbericht verwiesen wird, wird ausgeführt:

- Zu 'Forderung bulgarHolding. (Bulgarien):
 - Tz 5 des Berichtes: „Auf die Ausführungen in Punkt 2 der Niederschrift wird verwiesen.“
[Weiters wird die Korrektur des Bilanzansatzes per 31. Dezember 2006 von 0,00 € laut Handelsbilanz auf 26.693,81 € laut Prüferbilanz sowie die daraus resultierende Erfolgsänderung iHv 26.693,81 € dargestellt.]
 - Punkt 2 der Niederschrift: „Die bisher von der geprüften Gesellschaft getragenen Reisekosten für Dienstnehmer der bulgarHolding . (Bulgarien) werden an diese weiterverrechnet.
Die Erfolgsauswirkungen betragen:
2006 € 26.693,81
...“
- Zu 'Stundungszinsen Körperschaftsteuer, Vermögensteuer':

- Tz 7 des Berichtes: „Auf die Ausführungen in Punkt 4 der Niederschrift wird verwiesen.
Die außerbilanziellen Zurechnungen betragen:
2006 € 50.009,00
...“
- Punkt 4 der Niederschrift: „Nebenansprüche (§ 3 Abs. 2 BAO) zu Steuern vom Einkommen und zu sonstigen Personensteuern sind nicht abzugsfähig. Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) solcher Abgaben, wie Säumniszuschläge, Stundungszinsen und Aussetzungszinsen sind daher ebenfalls nicht abzugsfähig.
Die außerbilanziellen Zurechnungen betragen:
2006 € 50.009,00
...“
- Zu ‘Zinsaufwand/Zinsertrag verbundene Unternehmen’:
 - Tz 8 des Berichtes: „Auf die Ausführungen in Punkt 5 wird verwiesen.
Die außerbilanzielle Zu- bzw. Abrechnung beträgt:
2006 € 507.739,66
2006 € -181.404,95
Summe € 326.334,71“
 - Punkt 5 der Niederschrift: siehe obiges Zitat in Punkt **E**.
- Zu ‘Teilwertabschreibung internationaler Schachtelbeteiligung’:
 - Tz 11: „Auf die Ausführungen in Punkt 8 wird verwiesen.
Die außerbilanziellen Zurechnungen betragen:
2006 € 298.072,53
...“
 - Punkt 8 der Niederschrift: Die geprüfte Gesellschaft hat in den Jahren 2000 – 2005 die Beteiligungen an den internationalen Schachtelbeteiligungen auf die niedrigeren Teilwerte abgeschrieben. Diese Teilwertabschreibungen wurden gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 im betreffenden Wirtschaftsjahr und in den folgenden 6 Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel berücksichtigt.
Gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 außer Ansatz.
Die außerbilanziellen Zurechnungen betragen:“ [Es folgt eine Tabelle, in welcher für das Streitjahr angegeben sind: betreffend Schachtelbeteiligung1 111.193,31 €,

betreffend Schachtelbeteiligung² 6.389,66 €, betreffend Schachtelbeteiligung³ 180.489,56 €, Summe 298.072,53 €.]

- Zu 'Nachversteuerung Teilwertabschreibungen (§ 26a Abs. 16 Z. 3 KStG 1988)':
 - Tz 12 des Berichtes: „Auf die Ausführungen in Punkt 9 wird verwiesen. Die außerbilanziellen Zurechnungen betragen:
2006 € 342.222,14
...“
 - Punkt 9 der Niederschrift: „Die geprüfte Gesellschaft hat in den Jahren 1998 – 2005 die Wertansätze an den internationalen Schachtelbeteiligungen auf die niedrigeren Teilwerte abgeschrieben. Diese Teilwertabschreibungen wurden gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 im betreffenden Wirtschaftsjahr und in den folgenden 6 Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel berücksichtigt.
Gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 außer Ansatz.
Die außerbilanziellen Zurechnungen der Jahre 2006 bis 2012 (Prüfungszeitraum 2006 bis 2009) betragen je:“ [Es folgt eine Aufsummierung, in welcher aufgelistet sind:
betreffend Schachtelbeteiligung¹ 139.343,98 €, betreffend Schachtelbeteiligung² 78.855,00 €, betreffend Schachtelbeteiligung³ 124.023,16 €, Summe 342.222,14 €.]

Über die Berufung wurde erwogen:

G) Zur (vermeintlichen) elektronischen Zustellung vom 5. August 2013:

Die Erlassung eines Bescheides im rechtlichen Sinne erfordert u.a. seine Bekanntgabe durch Zustellung oder Verkündung:

- Wenn ein mündlicher Bescheid erlassen werden soll, ist die Verkündung des Bescheides erforderlich (§ 97 Abs. 1 lit. b BAO, hier nicht gegenständlich)
- Wenn ein schriftlicher Bescheid erlassen werden soll, ist erforderlich, dass ein den Bescheid enthaltendes Dokument (Schriftstück oder elektronisches Dokument)
 - im Falle einer schriftlichen Ausfertigung physisch zugestellt wird nach den hierfür geltenden Regeln;
 - im Falle der Übermittlung bzw. Bereitstellung eines elektronischen Dokumentes elektronisch zugestellt wird nach den hierfür geltenden Regeln.

Im vorliegenden Fall ist zu unterscheiden zwischen Bescheiden im rechtlichen Sinne (rechtswirksamen Bescheiden) und sogenannten Nichtbescheiden. Als Bescheide bezeichnete Schriftstücke und als Bescheide bezeichnete elektronische Dokumente, die keine Bescheide im rechtlichen Sinne sind, sind solche sogenannten Nichtbescheide. Die o.a. Schriftstücke (u) und (v) sowie die o.a. Schriftstücke (w), (x) und (y) in ihrer Form vor den Veränderungen sind mangels physischer Zustellung Nichtbescheide. Die Schriftstücke (w), (x) und (y) in ihrer vom Finanzamt veränderten Form sind durch physische Zustellung Bescheide geworden.

Zu klären bleibt, ob durch das Zukommen des Dokumentes (v) in elektronischer Form am 5. August 2013 an die Bw rechtswirksam ein Bescheid in der Angelegenheit 'Festsetzung der Körperschaftsteuer der Gruppe für das Jahr 2006' erlassen worden ist:

Wenn ja, dann wäre der mit 17. Juli 2013 datierte, jedoch vor dem 3. August 2013 zugestellte und in der Berufungsschrift unter c) angefochtene Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 durch den am 5. August 2013 – also später – zugestellten, und mit 10. Juli 2013 – also früher, was aber nicht maßgebend ist – datierten Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 verdrängt worden und gemäß § 274 BAO würde die Berufung unter c) als auch gegen den mit 10. Juli 2013 datierten und am 5. August 2013 elektronisch zugestellten Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 gerichtet gelten.

Die Berufungsbehörde geht jedoch aus folgenden Gründen davon aus, dass keine rechtswirksame Zustellung dadurch erfolgte, dass die Bw am 5. August 2013 das Dokument mit dem Inhalt des Schriftstückes (v) elektronisch erhielt:

- § 5 ZustG bestimmt: *„Die Zustellung ist von der Behörde zu verfügen, deren Dokument zugestellt werden soll. Die Zustellverfügung hat den Empfänger möglichst eindeutig zu bezeichnen und die für die Zustellung erforderlichen sonstigen Angaben zu enthalten.“*
- Die ursprüngliche Zustellverfügung, d.h. die Zustellung z.H. des Finanzamtes war am 10. Juli 2013 in der zentralen EDV gespeichert, und wurde auch auf das Adressfeld des Dokumentes (v) gedruckt.
- Auch die Bw erkannte laut ihrem Vorbringen vom 13. August 2013, dass sie der (Nicht-)Bescheid vom 10. Juli 2013 nicht erreichen sollte.
- Der Begründungstext *„Buchung aufgrund der BE vom 15.5.13 Pkt 1.) mit Zustellung an FA“* lässt auch erkennen, dass der (Nicht-)Bescheid vom 10. Juli 2013 nicht zur rechtswirksamen Bescheiderlassung vorgesehen war. [Vielmehr sollten die vom Finanzamt im Juli 2013 gesetzten, intern bleiben sollenden EDV-Maßnahmen in einem ersten Schritt dazu dienen, die durch die ha. Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 geschaffene Rechtslage auch der zentralen EDV irgendwie „beizubringen“ (Vorgänge (u) und (v)). In

einem zweiten Schritt konnte die zentrale EDV, nachdem in ihr die durch die ha. Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 geschaffene Rechtslage abgebildet war, aufgrund dieser Rechtslage die vom Finanzamt gewünschten Entwürfe für neue Bescheide produzieren (Vorgänge (w), (x) und (y)). Diese Entwürfe verwiesen jedoch auf zwei Bescheiddaten (einerseits des vorhergehenden Feststellungsbescheides Gruppenträger 2006 und andererseits des vorhergehenden Körperschaftsteuer Gruppe 2006), die nicht der durch die ha. Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 geschaffene Rechtslage entsprachen. In einem dritten Schritt wurden diese beiden Bescheiddaten korrigiert, der Zustellempfänger auf den drei Bescheidentwürfen richtiggestellt und die Bescheide approbiert. Der nunmehrigen Zustellverfügung entsprechend war nun die rechtswirksame Zustellung der veränderten Bescheide möglich.]

- Die Zustellungsverfügung für das Dokument (v), nämlich z.H. des Finanzamtes, war auch am 5. August 2013 ungeeignet, um eine rechtswirksame Zustellung des Dokumentes (v) zu ermöglichen. Als das Dokument (v) der Bw elektronisch zukam, bestand für das Dokument (v) weiterhin, wie am Adressfeld zu erkennen, eine mangelhafte Zustellverfügung. Der für eine rechtswirksame Zustellung geeignete Zustellempfänger für die Bw wäre ihr Geschäftsführer gewesen. Auch wenn ihm das Dokument (v) tatsächlich zukam, trat hierdurch keine Heilung des Zustellverfügungsmangel ein. Denn die allgemeine Heilungsvorschrift für Zustellmängel in § 7 ZustellG heilt nach vorwiegender Meinung nicht, dass die Zustellverfügung auf einen falschen (Zustell)Empfänger lautet (Vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 7 ZustG Tz 4). Und die Heilung gemäß § 9 Abs. 3 ZustellG könnte zwar den Zustellverfügungsmangel der unterlassenen Bezeichnung eines Zustellungsbevollmächtigten in der Zustellverfügung heilen, jedoch ist der Geschäftsführer der Bw nicht Zustellungsbevollmächtigter, sondern als gesellschaftsrechtlicher Vertreter der geeignete Zustellungsempfänger für die Bw.

H) Zur Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens betreffend die Bw als Gruppenträger:

Nach der durch die ha. Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 geschaffenen Rechtslage war die letzte bescheidmäßige Feststellung des Ergebnisses der Bw durch den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008 erfolgt.

§ 303 Abs. 4 BAO lautet: *„Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“*

Als Voraussetzung für die Verfügung einer Wiederaufnahme von Amts wegen aufgrund des Neuerungsstatbestandes sind insbesondere folgende Kriterien kumulativ zu erfüllen:

- Beim neuervorgekommenen Umstand muss es sich um eine Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO (gleichbedeutend mit: Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO) oder um ein Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO (gleichbedeutend mit: Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO) handeln. (Auf Beweismittel wird hier nicht näher eingegangen, weil sie nicht als Wiederaufnahmsgründe herangezogen wurden.)

Der Gegensatz zu einem solchen Umstand ist die 'rechtliche Beurteilung/Würdigung', wie aus Folgendem hervorgeht:

- Der Sinn der Wiederaufnahme liegt darin, eine durch Bescheid erledigte Angelegenheit in einem neuerlichen Verfahren inhaltlich zu prüfen, wenn der Bescheid, der die abgeschlossene Angelegenheit erledigt hat, „*in seinen Grundlagen im Sachbereich ... erschüttert*“ worden ist (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 3, 2911). Jener Bescheid, der die Angelegenheit 'Feststellung betreffend Gruppenträger für das Jahr 2006' vor der gegenständlichen Verfügung der Wiederaufnahme abschließend erledigt hatte, war nach der durch die ha. Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 geschaffenen Rechtslage der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008.
- Ständige Rechtsprechung und herrschende Meinung in der Literatur stellen stets die rechtliche Beurteilung den neuervorgekommenen Tatsachen (Sachverhaltselementen) bzw. Beweismitteln gegenüber (vgl etwa UFS 15.4.2003, RV/3946-W/02-RS2; UFS 19.3.2004, RV/0080-I/02-RS1; UFS 13.7.2004, RV/0832-W/02-RS1; UFS 10.5.2005, RV/0188-K/04-RS1,2; UFS 21.9.2006, RV/1700-W/03-RS1; UFS 4.9.2007, RV/0464-I/06-RS1; UFS 12.2.2008, RV/0118-F/06-RS1; UFS 18.2.2008, RV/2704-W/07-RS1; UFS 3.2.2009, RV/0158-G/07-RS1; UFS 4.10.2010, RV/1741-W/10-RS2; UFS 24.5.2011, RV/3597-W/07-RS4; *Ellinger et al.*, § 303 E48a, E52, E53, E53a, E56, E162a, E163 sowie Anm 11 und 14; *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz 8 und 9).

Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch könnte das Ergebnis einer vorgenommenen rechtlichen Würdigung als Tatsache bezeichnet werden.

Solche Tatsachen, die zum Bereich der rechtlichen Würdigung gehören, sind aber keine Tatsachen bzw. Beweismittel iSd § 303 BAO (vgl in diesem Sinne wohl: *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 3, 2920).

- Neuervorkommen aus dem Blickwinkel der Behörde (und zwar aus Sicht des jeweiligen Verfahrens) nach dem Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens durch Bescheid, wobei nur Tatsachen *neu hervorkommen* können, die schon vor dem maßgebenden

Zeitpunkt (Bescheiderlassung) existiert haben (nova reperta), wozu nach Bescheiderlassung *entstandene* Tatsachen (nova producta) nicht gehören (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz 10, 13).

Angewendet auf den Fall der Bw bedeutet dies, dass nur Tatsachen, die vor der Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 existiert haben, *neu hervorkommen* können.

Weiters müssen diese Umstände aus der Sicht des wiederaufzunehmenden Verfahrens vor der Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 **unbekannt** (d.h. **nicht** aktenkundig) gewesen sein und erst nach der Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 bekannt (d.h. aktenkundig) geworden sein.

- Erfüllung des letzten Satzteiles von § 303 Abs. 4 BAO: *„und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“*, d.h. die sogenannte Entscheidungswesentlichkeit.

Es ist unerheblich, ob die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgründe dem Finanzamt oder dem UFS bei Ausfertigung der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 bekannt waren oder nicht. Vielmehr ist die Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 der zeitliche Maßstab für das Neuhervorkommen.

In dem unter a) angefochtenen, mit 11. Juli 2013 datierten Wiederaufnahmsbescheid wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, welche der Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Es ist dem Finanzamt insoweit zuzustimmen, als es mit den Verweisungen die bereits genannten fünf Wiederaufnahmsgründe geltend gemacht hat. Diese herangezogenen fünf Gründe sind von der Berufungsbehörde auf ihre Tauglichkeit als Wiederaufnahmsgründe zu untersuchen, wobei die Aussagen in Prüfungsbericht und Niederschrift maßgebend sind; keinesfalls kann maßgebend sein, was die Berufungsbehörde zusätzlich zu den Aussagen in Prüfungsbericht und Niederschrift gegebenenfalls als Wiederaufnahmsgrund sinnvoll fände, denn im Berufungsverfahren dürfen Wiederaufnahmsgründe nicht nachgeschoben werden:

- Zu 'Forderung bulgarHolding . (Bulgarien):
 - Tz 5 des Berichtes: Die aus der Korrektur des Bilanzansatzes resultierende Erfolgsänderung iHv 26.693,81 € zeigt zwar die Entscheidungswesentlichkeit des als Wiederaufnahmsgrund Herangezogenen auf, jedoch müsste für die Tauglichkeit als Wiederaufnahmsgrund auch das Neuhervorkommen von Tatsachen gegeben sein.

- Punkt 2 der Niederschrift: Hier wird eine Änderung von Tatsachen dargestellt: Die bisher von der geprüften Gesellschaft für eine bulgarische Holding getragenen Reisekosten werden an diese weiterverrechnet.

Dem Wortlaut nach dürfte es sich hier bei der Weiterverrechnung um eine von der Bw (bzw. vom Betriebsprüfer mit Zustimmung der Bw) anlässlich der Außenprüfung neugeschaffene Tatsache handeln, also eben keine neuervorgekommene Tatsache. Jedenfalls ist nicht erkennbar, dass das Finanzamt eine neuervorgekommene Tatsache geltend machen würde.

▪ Zu 'Stundungszinsen Körperschaftsteuer, Vermögensteuer':

- Tz 7 des Berichtes: Die Höhe der außerbilanziellen Zurechnung (50.009,00 €) zeigt zwar die Entscheidungswesentlichkeit des als Wiederaufnahmsgrund Herangezogenen auf, jedoch müsste für die Tauglichkeit als Wiederaufnahmsgrund auch das Neuervorkommen von Tatsachen gegeben sein.
- Die Ausführungen in Punkt 4 der Niederschrift bestehen genau genommen nur aus einer rechtlichen Würdigung, welche ohne zugehörige neuervorgekommene Tatsache für die Verfügung der Wiederaufnahme nicht ausreichen.

In Zusammenhalt mit den aktenkundigen Ausfertigungen des Jahresabschlusses der Bw (am 27. Juni 2008 eingelangter Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 und zu veröffentlichende Bilanz einer kleinen Gesellschaft mit beschränkter Haftung sowie am 2. Juli 2008 eingelangter Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2006) ist aber die zugrundeliegende Tatsache erkennbar: Die Bw hat im Jahr 2006 die zu erwartenden Stundungszinsen zur Vermögensteuer- und Erbschaftsteueräquivalenetrückstellung zusätzlich rückgestellt. (Vgl. Seite 11 der Erläuterungen zum Jahresabschluss im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses mit Eingangsstempel 2. Juli 2008 sowie Seite 7 des Anhangs zum Jahresabschluss zum 31.12.2006 mit Eingangsstempel 27. Juni 2008 sowie Anlage 2 zum Jahresabschluss/zu veröffentlichende Bilanz einer kleinen GmbH mit Eingangsstempel 27. Juni 2008)

Die Tz 7 des Berichtes bzw. Punkt 4 der Niederschrift zugrundeliegende Tatsache war somit dem Finanzamt aus der Sicht des Veranlagungsverfahrens der Bw bei der Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 bereits bekannt und konnte somit nach dem 26. November 2008 nicht *neu hervorkommen*.

Folglich kann es sich hierbei um keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund iSd § 303 Abs. 4 BAO handeln.

▪ Zu 'Zinsaufwand/Zinsertrag verbundene Unternehmen':

- Tz 8 des Berichtes: Die Höhe der außerbilanziellen Zurechnung (per Saldo 326.334,71 €) zeigt zwar die Entscheidungswesentlichkeit des als Wiederaufnahmsgrund Herangezogenen auf, jedoch müsste für die Tauglichkeit als Wiederaufnahmsgrund auch das Neuhervorkommen von Tatsachen gegeben sein.
- Punkt 5 der Niederschrift: Zunächst ist zu klären, ob es in den (von der Beweiswürdigung geprägten) Tatsachenbereich (Sachverhaltsbereich) gehört, dass eine Vereinbarung dem Fremdvergleich nicht standhält, d.h. dass die Vereinbarung nicht fremdüblich ist, oder ob es in den Bereich der rechtlichen Würdigung gehört, dass eine Vereinbarung dem Fremdvergleich nicht standhält, d.h. dass die Vereinbarung nicht fremdüblich ist.

Die Beurteilung von (zivilrechtlichen) Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen für steuerliche Zwecke entspricht der sogenannten Angehörigenjudikatur. Der VwGH tätigte selbst Aussagen über seine eigene Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen: Diese Rechtsprechung ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*Ellinger et al.*, § 21 BAO, E 87). Geprüft wird, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht (aaO, E 88). Untersucht wird, ob hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht (aaO, E 90). Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen haben ihre Bedeutung ausschließlich im Rahmen der Beweiswürdigung (aaO, E 93). Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (aaO, § 167, E 350).

Somit ist die mangelnde Fremdüblichkeit als Tatfrage dem Tatsachenbereich (Sachverhaltsbereich) und nicht dem Bereich der rechtlichen Würdigung zuzuordnen. Die – für das Jahr 2006 maßgebende – mangelnde Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarungen mit verbundenen Unternehmen ist somit eine Tatsache, und überdies ist es eine im Jahr 2006 und damit vor dem 26. November 2008 bereits existiert habende Tatsache.

Für das Neuhervorkommen dieser Tatsache wäre zu untersuchen, wann diese Tatsache aktenkundig geworden ist. Aufgrund der Aktenlage (vgl. oben Punkt **E**), welche dem Finanzamt von der Berufungsbehörde mit Schreiben vom 13. September 2013 vorgehalten worden ist, bleibt offen, ob die Tatsache dem Finanzamt erstmals vor oder nach der Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 bekannt geworden ist. Für einen solchen Fall ist nach Ansicht der Berufungsbehörde die bei

Ellinger et al., E 173 zu § 303 BAO zitierte Judikatur anzuwenden: „Zur amtswegigen Wiederaufnahme muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem FA Tatsachen nachträglich zugänglich wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte.“ Das heißt, dass hier gegen das erstmalige Bekanntwerden nach Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 zu entscheiden ist. Es liegt in diesem Zusammenhang daher kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vor.

▪ Zu 'Teilwertabschreibung internationaler Schachtelbeteiligung':

- Tz 11: Die Höhe der außerbilanziellen Zurechnung (298.072,53 €) zeigt zwar die Entscheidungswesentlichkeit des als Wiederaufnahmsgrund Herangezogenen auf, jedoch müsste für die Tauglichkeit als Wiederaufnahmsgrund auch das Neuhervorkommen von Tatsachen gegeben sein.
- Zu Punkt 8 der Niederschrift: Die Beilage zu der am 27. Juni 2008 eingelangten Körperschaftsteuererklärung der Bw für 2006 hatte folgende Ergebnisänderungen aufgrund von Beteiligungsabschreibungs-Sieberteln aus den Jahren 2000 bis 2005 betreffend die drei in Punkt 8 der Niederschrift behandelten Gesellschaften ausgewiesen:

Schachtelbeteiligung1: -5.142,86 € - 14.285,71 € – 18.571,43 € - 21.428,57 € - 17.206,57 € - 34.561,17 €; dies sind in Summe -111.196,31 €.

Schachtelbeteiligung2: -4.285,71 € - 6.389,66 €; dies sind in Summe -10.675,37 €.

Schachtelbeteiligung3: -12.857,14 € - 4.285,71 € - 163.346,71 €; dies sind in Summe -180.489,56 €.

Das über der Schachtelbeteiligungsgrenze (ein Zehntel) liegende Beteiligungsausmaß an den drei Gesellschaften (50% bzw. 100% bzw. 88,7 %) ist auf Seite 3 des Anhanges zum Jahresabschluss / zu veröffentlichende Bilanz einer kleinen GmbH (Eingangsstempel 27. Juni 2008) sowie auf Seite 3 des Anhanges im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses (Eingangsstempel 2. Juli 2008) sowie in Anlage 1a zum Jahresabschluss (Eingangsstempel 27. Juni 2008) ersichtlich.

Die Sachverhalts-(Tatsachen-)Seite des zur Wiederaufnahme herangezogenen Grundes war daher bei Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 bereits aktenkundig und konnte nach dem 26. November 2008 nicht mehr *neu hervorkommen*. Es liegt in diesem Zusammenhang daher kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vor.

Die Änderung der rechtlichen Würdigung von bereits bekannten Tatsachen ist nach ständiger Rechtsprechung kein Wiederaufnahmsgrund.

▪ Zu 'Nachversteuerung Teilwertabschreibungen (§ 26a Abs. 16 Z. 3 KStG 1988)':

- Tz 12 des Berichtes: Die Höhe der außerbilanziellen Zurechnung (342.222,14 €) zeigt zwar die Entscheidungswesentlichkeit des als Wiederaufnahmsgrund Herangezogenen auf, jedoch müsste für die Tauglichkeit als Wiederaufnahmsgrund auch das Neuhervorkommen von Tatsachen gegeben sein.
- Zu Punkt 9 der Niederschrift: Die Beilage zu der am 27. Juni 2008 eingelangten Körperschaftsteuererklärung der Bw für 2006 hatte die Beteiligungsabschreibungen aus den Jahren 1998 bis 2005 betreffend die drei in Punkt 8 der Niederschrift behandelten Gesellschaften ausgewiesen.

Das über der Schachtelbeteiligungsgrenze (ein Zehntel) liegende Beteiligungsausmaß an den drei Gesellschaften (50% bzw. 100% bzw. 88,7 %) war ebenfalls bereits im Sommer 2008 bekannt (vgl. zuvor).

Die Sachverhalts-(Tatsachen-)Seite des zur Wiederaufnahme herangezogenen Grundes war daher bei Erlassung des Bescheides vom 26. November 2008 bereits aktenkundig und konnte nach dem 26. November 2008 nicht mehr *neu hervorkommen*. Es liegt in diesem Zusammenhang daher kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vor.

Die Änderung der rechtlichen Würdigung von bereits bekannten Tatsachen ist nach ständiger Rechtsprechung kein Wiederaufnahmsgrund.

Da somit keiner der vom Finanzamt zur Verfügung der Wiederaufnahme herangezogenen Gründe sich als tauglicher Wiederaufnahmsgrund erwiesen hat, ist der unter a) angefochtene Bescheid stattgebend aufzuheben.

I) Konsequenz für die unter b) und c) angefochtenen Bescheide:

Die Aufhebung des unter a) angefochtenen Bescheides hat zur Folge:

- Der unter b) angefochtene Bescheid fällt gemäß § 307 Abs. 3 BAO weg, womit die gegen ihn gerichtete Berufung unzulässig wird und zurückzuweisen ist. Die seitens der Bw gewünschte Abänderung des Bescheides kann damit – formal betrachtet – nicht durchgeführt werden. Freilich lebt durch den Wegfall des unter b) angefochtenen Bescheides die in der Angelegenheit 'Feststellung betreffend Gruppenträger für das Jahr 2006' zuletzt ergangene bescheidmäßige Erledigung wieder auf: Bei jener Erledigung handelt es sich um den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 26. November 2008.
- Durch den Wegfall des unter b) angefochtenen Bescheides wird dem unter c) angefochtenen Bescheid der Grund für seine Erlassung gemäß § 295 BAO entzogen. Deshalb ist er aufzuheben. Die seitens der Bw gewünschte Abänderung des Bescheides kann damit – formal betrachtet – nicht durchgeführt werden. Freilich lebt durch die

Aufhebung des unter c) angefochtenen Bescheides die in der Angelegenheit 'Festsetzung der Körperschaftsteuer der Gruppe für das Jahr 2006' zuletzt ergangene bescheidmäßige Erledigung wieder auf: Bei jener Erledigung handelt es sich um den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 3. November 2009 in jener Fassung, welche er durch den Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 23. November 2009 und durch die Abänderung laut Spruchpunkt 1 der ha. Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013 erhalten hat.

J) Abschluss:

Der seitens der Bw vorgebrachte formale Fehler, dass Bescheide maschinell erstellt und dann handschriftlich (bzw. maschinschriftlich) abgeändert wurden, besteht nach Ansicht der Berufungsbehörde aufgrund der Approbation der veränderten Ausfertigungen nicht. Die Bindungswirkung gemäß § 289 Abs. 3 BAO würde nicht verhindern, dass – freilich nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 295 BAO – ein auf § 295 BAO gestützter erstinstanzlicher Bescheid eine zweitinstanzliche Berufungsentscheidung ersetzen darf. Weiters bestünde die Bindungswirkung gemäß § 289 Abs. 3 BAO nur bei unveränderter Sach- und Rechtslage (*Ritz*, BAO⁴, § 289 Tz 56).

Wirksam kann ein Antrag auf mündliche Verhandlung nur in der Berufungsschrift (bzw. im Vorlageantrag), jedoch nicht in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt werden. Dem unwirksamen Antrag war daher nicht zu folgen.

Ergeht auch an Finanzamt A zu St.Nr. X

Wien, am 16. Oktober 2013