



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0401-I/09

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, vom 13. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 10. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer sowie Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens für 2003 wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2003 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (kurz: Bw), eine GmbH, an der Mag. Ferdinand S zu 75% und Agnes S zu 25% beteiligt sind, betreiben einen holzverarbeitenden Gewerbebetrieb. In der Handelsbilanz zum 31. Dezember 2003 wies sie unter den Rückstellungen ua erstmals einen Betrag von 872.000 € aus; steuerrechtlich wurde davon 80% des Teilwertes, somit 697.600 € in Ansatz gebracht (§ 9 Abs. 5 EStG). In der Anlage zur Handelsbilanz führte sie zu dieser Rückstellung aus:

*„Rückzahlungsverpflichtung f. Gesellschafterdarlehen im Falle eines möglichen Konkurses von Firma T & S, Dorf: 60% von EUR 1.453.456,68 € (ATS 20 Mio.)“.*

Das Finanzamt veranlagte erklärungsgemäß.

Im Jahr 2008 wurde bei der Bw eine Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfungszeitraum hat vorerst die Jahre 2004-2006 umfasst und wurde im Zuge der Prüfung hinsichtlich der Körperschaftsteuer auf das Jahr 2003 ausgedehnt. Vom Prüfer wurde die Auffassung vertreten, dass die im Jahr 2003 gebildete Rückstellung über 872.000 € steuerlich nicht anzuerkennen sei und führte dazu unter Tz 1 im Bericht über die Außenprüfung vom 6. Juni 2008 aus:

**Tz. 1 Rückstellung SSM**

*Im Jahr 2000 hat sich Hr. Mag. Ferdinand S an der Fa. SSM mit 49% beteiligt, die S Brett GmbH mit 2%. Die Fa. S Brett GmbH hat ein Darlehen i.H. v. € 1,4 Millionen an die Fa. SSM gewährt, welches im Jahr 2003 zurückgezahlt wurde, da sich Hr. S und die Fa. S als Gesellschafter zurückzogen.*

*Seitens des geprüften Unternehmens wurde 2003 eine Rückstellung i.H.v. € 697.600.- (steuerlich) gebildet, da im Konkursfall mit Rückforderungen durch den Masseverwalter (da eigenkapitalersetzendes Darlehen) zu rechnen wäre. Verjährung trate erst nach 10 Jahren ein.*

*Da die Fa. SSM (bis dato) nicht in Konkurs ging, auch keine konkreten Rückzahlungsforderungen vorliegen, ist diese Rückstellung lt. BP steuerrechtlich zu Unrecht gebildet worden.*

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2003 wurde im Prüfungsbericht auf die Feststellungen der oben zitierten Textziffer 1 verwiesen und in der Textziffer 4 dazu ergänzend ausgeführt:

**Tz. 4 Gründe für Wiederaufnahme**

**Rückstellung SSM**

*In der Bilanz 2003 wird bzgl. Rückstellung SSM ausgeführt:*

*„Rückzahlungsverpflichtung f. Gesellschafterdarlehen im Falle eines möglichen Konkurses von Firma T & S, Dorf: 60% v. € 1.453.456,68.“*

*Über die Gründe, die auf einen möglichen Konkurs schließen lassen, wird nichts ausgesagt. Es gibt auch keinen Hinweis, welche konkreten Umstände vorliegen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Zahlungsverpflichtung führen könnten.*

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ ua für das Jahr 2003 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit Ausfertigungsdatum 10. Juli 2008 einen neuen Körperschaftsteuerbescheid in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die nicht anerkannte Rückstellung erhöht wurden. In der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid führt das Finanzamt aus, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei

auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

In der mit Eingabe vom 13. August 2008 erhobenen Berufung bekämpfte die Bw sowohl den angeführten Wiederaufnahme- als auch den Sachbescheid.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte die Bw zusammengefasst aus, es liege kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor, weil im Zuge der Prüfung keine neuen Tatsachen festgestellt worden seien. Nach Ansicht des Betriebsprüfers besteht die neue Tatsache darin, dass in der Bilanz über die Gründe, die auf einen möglichen Konkurs der SSM GmbH schließen ließen, nichts ausgesagt werde und die Bilanz keinen Hinweis gebe, welche konkreten Umstände vorliegen würden, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Zahlungsverpflichtung führen könnten. Damit werde aber lediglich festgestellt, dass die Gründe für die Bildung der strittigen Rückstellung im Jahresabschluss nach Ansicht des Prüfers nicht detailliert genug dargelegt worden seien. Als Tatsachen im Sinne des § 303 BAO seien jedoch ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächlichen Umstände zu verstehen, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten.

Danach würden sich laut Bilanz 2003 folgende unbestrittene Tatsachen ergeben:

1. Für eine drohende Rückzahlungsverpflichtung sei eine Rückstellung gebildet worden.
2. Die Rückzahlungsverpflichtung entstehe im Falle eines Konkurses der Firma SSM GmbH.
3. Mit einem Konkurs der Firma SSM GmbH habe im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses 2003 ernsthaft gerechnet werden müssen, die Wahrscheinlichkeit dafür sei mit 60 % eingeschätzt worden.
4. Da nicht festgestanden habe, ob und wann die Rückzahlungsverpflichtung zum Tragen komme, sei die in der Handelsbilanz in voller Höhe gebildete Rückstellung für steuerliche Zwecke gemäß § 9 Abs. 5 EStG nur mit 80% des Teilwertes angesetzt worden. Natürlich wäre es möglich gewesen, die Bildung der Rückstellung ausführlicher zu begründen; dies hätte jedoch an den vorstehend genannten Tatsachen nichts geändert. Dies bedeute, dass in Wahrheit bei der Betriebsprüfung gar keine neuen Tatsachen festgestellt worden seien, sondern lediglich eine geänderte rechtliche Beurteilung des im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt gewesenen Sachverhaltes erfolgt sei. Das sei vor allem deshalb geschehen, weil bis zum Zeitpunkt der Prüfung die Firma SSM GmbH nicht in Konkurs gegangen und daher die Rückzahlungsverpflichtung noch nicht eingetreten sei und sich angeblich (laut Aussage des Prüfers) die wirtschaftliche Lage der SSM GmbH im Jahr 2006 so verbessert habe, dass ein Konkurs nicht mehr wahrscheinlich sei.

Diese beiden Umstände seien jedoch deshalb nicht maßgeblich, weil sich das "Neuhervorkommen von Tatsachen" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr beziehe. Eine erst viel später (bei der Betriebsprüfung im Jahr 2008) mögliche, andere Beurteilung des seinerzeitigen Sachverhaltes berechtige die Abgabenbehörde daher nicht, nur aus diesem Grund ein rechtskräftig abgeschlossenes Veranlagungsverfahren wieder aufzunehmen.

Hinsichtlich des bekämpften Sachbescheides ist im Wesentlichen ausgeführt worden, die Nichtanerkennung der Rückstellung sei unter Tz. 1 des Prüfungsberichtes damit begründet worden dass die SSM GmbH bis dato nicht in Konkurs gegangen sei und auch keine konkreten Rückzahlungsforderungen vorliegen würden. Maßgebend für die Berechtigung zur Bildung der strittigen Rückstellung seien jedoch nicht die Verhältnisse im Jahr der Prüfung (2008), sondern jene im Jahr der Rückstellungsbildung (2003 ) bzw. der Wissensstand im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuererklärungen für das Jahr 2003 im November 2004 gewesen.

Die Gründe für die Bildung der Rückstellung seien im Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. Edmund K vom 08.11.2004 detailliert angeführt. Dieses Schreiben sei auch dem Prüfer vorgelegt worden. Entscheidend für die Rückstellungsbildung sei gewesen, dass insbesondere im Fall einer Insolvenz der SSM GmbH mit größter Wahrscheinlichkeit eine Rückforderung des vollen Darlehensbetrages durch den Masseverwalter erfolgt wäre und aufgrund des katastrophalen Ergebnisses der SSM GmbH im Jahr 2003 mit hoher Wahrscheinlichkeit die Eröffnung eines Konkursverfahrens habe befürchtet werden müssen. Die wirtschaftliche Entwicklung der SSM GmbH (der Firmenwortlaut sei mit Generalversammlungsbeschluss vom 04. April 2005 auf Leim Tiegel GmbH geändert worden) in den Jahren 2003 bis 2006 zeige laut den beim Landesgericht Eisenstadt eingereichten Firmenbuchunterlagen folgendes Bild:

Jahr	Jahresverlust	Negatives Eigenkapital	Stand Investitionsbegünstigung
2003	10,6 €	16,4 €	11,3 €
2004	3,3 €	19,7 €	8,1 €
2005	3,0 €	22,8 €	7,5 €
2006	7,3 €	23,5 €	6,2 €

Jahr	Verbindlichkeiten gegenüber Banken	davon nachrangige Darlehen
2003	18,5 €	14,9 €
2004	18,6 €	16,3 €
2005	24,6 €	16,3 €
2006	22,9 €	16,3 €

Ende 2006 habe somit nach Abzug der nachrangigen Darlehen und der als nicht rückzahlbar angesehenen Investitionszuschüsse ein negativer Saldo von 0,9 € bestanden. Eine ansonsten notwendige Konkursöffnung habe nur dadurch vermieden werden können, indem im Jahr 2007 - offensichtlich nach Erstellung des Jahresabschlusses 2006 - ein weiterer Betrag von 1 Mio. € nachrangig gestellt worden sei.

Auch der Abschlussprüfer habe offensichtlich Zweifel am Fortbestand des Unternehmens gehabt, wenn er im Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss 2006 folgendes festgestellt habe:

"Ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken, sei ergänzend darauf hingewiesen, dass die Unternehmensfortführung von der Erreichung eines positiven Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und eines positiven Cash-Flows, gemäß der uns vorgelegten Planungsrechnung, und entsprechender Eigenkapitalmaßnahmen abhängen, die die Bedienung der Verbindlichkeiten erwarten lassen."

Die vorstehenden Zahlen würden belegen, dass die SSM GmbH seit 2003 sowohl buchmäßig als auch wirtschaftlich überschuldet sei und eine Konkursöffnung nur dadurch habe vermieden werden können, indem der Hauptgläubiger (X-Bank) durch die Nachrangigstellung eines Großteils der von ihr gewährten Kredite und Darlehen den Fortbestand der Firma ermöglicht habe. Aufgrund des Verhaltens dieser Bank bis zum Ausscheiden von Mag. Ferdinand S im Jahr 2003 sei allerdings eine derartige Vorgangsweise keinesfalls zu erwarten gewesen. Sie verweise dazu beispielsweise auf das in Kopie beiliegende Kündigungsschreiben der Bank vom 26. März 2003 sowie auf das darauf Bezug nehmende Schreiben der SSM GmbH vom 28. März 2003.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte zur bekämpften Wiederaufnahme des Verfahrens zusammengefasst aus, allein aus dem Vermerk in der Bilanz zum 31. Dezember 2003 über die Bildung der strittigen Rückstellung lasse sich der Sachverhalt, ein komplexes Bild aus der im Verbund mit der eingeräumten Darlehensverbindlichkeit nicht alltägliche Firmenbeteiligung, nicht erschließen. Mit dem Einwand, dass auch eine detailliertere

Darlegung an den Tatsachen nichts geändert hätte, zeige die Bw letztlich selber auf, dass zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginnes die Sachverhaltsdarstellung für eine abschließende rechtliche Beurteilung eben nicht breit genug angelegt gewesen sei und erst im Zuge der Prüfungshandlungen die entscheidungsrelevanten Tatsachen und Sachverhaltselemente zu Tage gebracht worden seien. Da sohin die Sachverhaltsdarstellung für eine einwandfreie rechtliche Zuordnung nicht ausreichend gewesen sei, würden die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme unzweifelhaft vorliegen.

Hinsichtlich des Sachbescheides führte das Finanzamt aus, die allfällige Möglichkeit für die Inanspruchnahme für eine Verbindlichkeit sei für die Bildung einer Rückstellung nicht ausreichend. Im entscheidungsgegenständlichen Fall könne nicht übersehen werden, dass mehrere spezifische Parameter eine konkrete Konkursgefährdung der Fa. SSM GmbH als nicht sehr drohend erscheinen ließen. Im vorliegenden Fall würden Umstände vorliegen, die trotz der besorgniserregenden Betriebskenndaten eine aktuelle Insolvenzgefährdung der SSM GmbH nur in sehr eingeschränktem Maße zu Tage treten ließen. Konkret handle es sich bei der SSM GmbH um ein in hohem öffentlichem Interesse stehendem Projekt und Unternehmen, das von durchaus übereinstimmenden Interessenslagen verschiedener politischer und wirtschaftlicher Ebenen getragen werde. EU-Förderungen, massives Interesse des Landes R und das Einfließen von Forschungsgeldern und die Vorgangsweise des Hauptgläubigers in der Person der X-Bank, zeige durchaus, dass die Einleitung von Insolvenzschritten nie in der Strategieschiene der involvierten Interessensverbände gestanden sei. Dass von der Umsetzung eines Einleitungsverfahrens bis zu einer Geltendmachung, geschweige denn einer Durchsetzung einer Rückzahlungsverpflichtung eines der SSM GmbH eingeräumten Darlehens, ein tatsächlich und juristisch weiter und in seinen Erfolgsaussichten schwer abschätzbarer Weg liege, bedürfe wohl keiner weiteren Erörterung. In dieses Bild fügt sich auch, dass bis dato keinerlei Kenntnis von irgendwelchen diesbezüglichen Rechtsschritten vorliegt. Im Gesamtbild könne sohin keine konkretisierbare Rückzahlungsverpflichtung in der gegenständlichen *causa* gesehen werden, womit dem Berufungsbegehren auch kein Erfolg beschieden werden könne.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem 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. Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten (VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107). Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existierende Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz 13).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (zuletzt VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Dabei ist es Aufgabe dieser Behörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Aufgabe der Berufungsbehörde ist es nur, zu prüfen, ob das Verfahren aus den von der Abgabenbehörde erster Instanz gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Wurden die Wiederaufnahmegründe im Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz nicht angeführt, ist der Berufung gegen diesen Bescheid stattzugeben.

Wie bereits eingangs dargestellt führt der Prüfer in Tz 4 des Prüfungsberichtes unter der Überschrift „Gründe für die Wiederaufnahme“ aus, dass hinsichtlich der strittigen Rückstellung, der Bilanz zum 31. Dezember 2011 nur zu entnehmen sei, dass im Fall eines möglichen Konkurses der SSM GmbH eine Rückzahlungsverpflichtung aus einem Gesellschafterdarlehen bestehe. Damit würde aber über die Gründe eines möglichen Konkurses nichts ausgesagt und auch keine Umstände dargelegt, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Zahlungsverpflichtung führen könnten.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Prüfer lediglich den Wissenstand auf, den das Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides hatte und führt kurz aus, warum das Finanzamt allein aufgrund dieser Angaben nicht in der Lage war, die Rechtmäßigkeit der Rückstellung zu überprüfen.

Es ist unzweifelhaft, dass das Finanzamt allein aufgrund dieser Angaben der Bw im Anhang zur Bilanz nicht beurteilen konnte, ob die Bw mit einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen hatte, die die Bildung der Rückstellung zu rechtfertigen vermochte. Das Finanzamt konnte weder beurteilen, ob ein Eigenkapital ersetzendes Gesellschafterdarlehen vorlag und bei der SSM GmbH ein Konkurs unmittelbar drohte noch ob und warum im Falle eines Konkurses mit einer Rückzahlungsverpflichtung zu rechnen war und ein möglicher Anspruch des Masseverwalters tatsächlich Aussicht auf Erfolg gehabt hätte.

Allein der Umstand, dass das Finanzamt aufgrund der Angaben in der Bilanz die Rechtmäßigkeit der Rückstellung nicht überprüfen konnte, vermag die Wiederaufnahme des Verfahrens aber nicht zu rechtfertigen. Der Prüfer hätte neben der vorgenommenen Darstellung des Wissenstandes des Finanzamtes im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides, vor allem jene konkreten Sachverhaltselemente und Umstände aufzeigen müssen, die im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen sind und inwieweit diese geeignet waren, die Bildung der Rückstellung zu versagen. Solche Feststellungen hat der Prüfer aber nicht getroffen. „*Gründe für Wiederaufnahme*“, wie in Tz 4 des Prüfungsberichtes als Überschrift angekündigt, werden unter dieser Tz nicht angeführt.

Der Prüfer verweist im Prüfungsbericht hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe zwar nicht nur auf die Tz 4 sondern unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ auch auf die Ausführungen der eingangs zitierten Tz 1, aber auch darin finden sich keine Wiederaufnahmsgründe. Im ersten Teil dieser Tz konkretisiert und ergänzt der Prüfer lediglich den bereits von der Bw in der Bilanz dargestellten Sachverhalt, ein entscheidungsrelevanter Wiederaufnahmsgrund findet sich darin nicht. Aber auch die Feststellung, dass bis dato die SSM GmbH nicht in Konkurs gegangen sei und auch keine Rückzahlungsverpflichtung vorliegen würde, vermag die Wiederaufnahme des Verfahrens – wie die Bw zu Recht einwendet – nicht zu tragen.

Wie bereits ausgeführt, stellen nur solche Tatsachen Wiederaufnahmsgründe dar, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch – weil unbekannt – im Verfahren unberücksichtigt geblieben sind und später (neu) hervorkommen (nova reperta). Demgegenüber kommen solche Tatsachen, die erst nach Bescheiderlassung entstanden sind (nova producta) von vornherein nicht als Begründung einer Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht, da diese auch nicht in dem mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren berücksichtigt werden hätten können (vgl. ua VwGH 22.11.2006, 2006/15/0173).

Dass die SSM GmbH bis zur Bescheiderlassung nicht in Konkurs gegangen ist, war dem Finanzamt bereits aus den Angaben in der Beilage zur Bilanz zum 31.12.2003 bekannt,

wenn dort ausgeführt wird, dass die Rückstellung für eine Rückzahlungsverpflichtung im Fall „eines möglichen Konkurses“ gebildet worden ist. Der Umstand, dass die SSM in der Folge bis zum Prüfungszeitpunkt nicht in Konkurs gegangen ist, ist eine erst nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsache (*nova producta*), die von vornherein nicht als Begründung einer Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht kommt.

Auch die im gleichen Satz ausgesprochenen Feststellung dass keine konkreten Rückzahlungsforderungen vorliegen würden, kann nur so verstanden werden, dass nach der Bescheiderlassung keine solchen Forderungen gestellt worden sind, zumal die Bw – wie sie bereits in der Bilanz zum 31.12.2003 angemerkt hat - eine Rückzahlungsverpflichtung nur für den Fall eines Konkurses angenommen hat und ein Konkurs zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht vorlag.

Aber selbst wenn man unterstellen würde, der Prüfer habe gemeint, dass bis zum Zeitpunkt der Bildung der Rückstellung keine Rückzahlungsforderungen gestellt worden sind, so wäre allein diese Feststellung nicht geeignet, die Bildung einer Rückstellung zu versagen, zumal die Bildung einer Rückstellung nicht in jeden Fall eine Rückzahlungsforderung voraussetzt.

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten kann nach § 9 Abs. 1 Z 1 EStG dann gebildet werden, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Der Prüfer hätte daher konkret feststellen müssen, aufgrund welcher neu hervorgekommener Umstände und Feststellungen die Bw mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit zum Zeitpunkt der Bildung der Rückstellung eben nicht ernsthaft rechnen hat müssen bzw. warum die Bw nicht zu erweisen vermochte, warum das Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft drohte. Der Prüfer hat auch nicht ausgeführt, warum die von der Bw im Zuge der Prüfung erstmals vorgelegten Unterlagen (ua die Bilanz der SSM GmbH zum 31. Dezember 2003), die Bildung einer Rückstellung nicht zu erweisen vermochten, obwohl die Angaben in diesen Unterlagen die Rechtsauffassung des Prüfers durchaus gestützt hätten.

Aus den im Wiederaufnahmebescheid ebenfalls verwiesen Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Mai 2008 war nichts zu gewinnen, zumal hier nur die Ausführungen unter Tz 1 des Prüfungsberichtes wortwörtlich wiedergegeben werden.

Abgesehen davon, dass die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Berufungsvorentscheidung nicht mehr nachgeholt werden hätte können (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, Tz 3),

unternahm das Finanzamt nicht einmal den Versuch, darin solche zu benennen. Sie führt dazu in der Berufungsvorentscheidung lediglich aus, dass erst im Zuge der Prüfungshandlungen die entscheidungsrelevanten Tatsachen und Sachverhaltselemente zu Tage gebracht worden seien. Um welche Tatsachen und Sachverhaltselemente es sich dabei gehandelt haben soll, wird aber wiederum nicht angeführt.

Da aus dem Wiederaufnahmebescheid, dem verwiesenen Prüfungsbericht und der Niederschrift zur Schlussbesprechung nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, ist diese zu Unrecht verfügt worden.

Ob ein (anderer) Wiederaufnahmegrund vorgelegen hätte, hat die entscheidende Behörde letztendlich nicht zu beurteilen, zumal sich die Berufungsbehörde – wie bereits oben ausgeführt - bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen darf, (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 307 Tz 3 sowie die dort zitierten Erkenntnisse des VwGH), sondern die Prüfung darauf zu beschränken hat, ob das Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid angeführten Gründen wieder aufgenommen werden durfte (VwGH v. 26.4.2007, 2002/14/0075).

Mangels Konkretisierung der neu hervorgekommen Tatsachen und der tatsächlich herangezogenen Wiederaufnahmsgründe war der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2003 somit aufzuheben.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides tritt das Verfahren *ex lege* in die Lage zurück, in der er sich vor der Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO). Der bekämpfte Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2003 vom 10. Juli 2008 scheidet damit aus dem Rechtsbestand und der ursprüngliche Körperschaftsteuerbescheid 2003 (Erstbescheide) mit Ausfertigungsdatum 23. November 2004 tritt wiederum in Rechtsbestand. Die gegen den strittigen Körperschaftsteuerbescheid erhobene Berufung war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Dezember 2012

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei