

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache B GmbH, Str, PIZI C, vertreten durch D Steuerberatungs GmbH, Str1, PIZI E, über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes F betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 und hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 jeweils mit Ausfertigungsdatum 21.1.2013

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II. der Beschluss gefasst:

1. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008, 2009 und 2010 mit Ausfertigungsdatum 21.1.2013 wird als gegenstandslos erklärt.
2. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) in Verbindung mit Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Bescheiden vom 21.1.2013 wurden die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 der Beschwerdeführerin B GmbH (kurz: Bf.)

gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und neue Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 erlassen. Am 18.1.2013 wurde ein Haftungsbescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2008 ausgefertigt.

Der jeweilige Wiederaufnahmebescheid wurden wie folgt begründet: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erfolgte 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 geringfügig angesehen werden."*

2. Der Bericht vom 14.1.2013 (ABNr. yyy/12) enthält unter der "Tz. 3 Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO" folgende Begründung:

"Im Zuge des Prüfungsverfahrens sind hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2010 folgende neue Tatsachen hervorgekommen:

1. Beteiligung G 2008 lt. Tz. 1 BP-Bericht:

Die Beteiligung wurde erst im Jahr 2008 in die Bilanz rückwirkend zum 02.01.2008 aufgenommen, obwohl diese bereits am 23.01.2007 von HH angeschafft wurde.

Die Aufnahme in die Bilanz erfolgte über unbare Entnahmen aus dem

Umgründungsmehrwert 2004, obwohl diese über das private Sparbuch bezahlt wurde.

Die Aufnahme des privaten Sparbuches #1210-xxx in das Betriebsvermögen der B GmbH erfolgte erst im September 2008. Dieses ist auf HH und nicht auf HH als Geschäftsführer der B GmbH legalisiert.

Die Bilanz für das Jahr 2007 wurde am 30.07.2008 eingereicht, zu diesem Zeitpunkt wären die og Beteiligung an der G GmbH bekannt gewesen, trotzdem erfolgte keine Aufnahme in die Bücher.

2. Haftungsübernahme lt. Tz. 2 BP-Bericht:

Die Wechselhaftung aus 2007 der B GmbH stellt keine betriebliche Veranlassung dar, da die Beteiligung im Privatvermögen angeschafft wurde. Eine Haftungsübernahme stellt daher Privatvermögen dar, da diese auch aus privaten Gründen eingegangen wurde. Das Interesse der Haftungsübernahme liegt in der Werterhaltung der Beteiligung, welche bei Zahlungsunfähigkeit stark an Wert verlieren würde.

Die neuen Tatsachen sind im Rahmen der in der Zeit vom 02.10.2012 bis 10.10.2012 durchgeführten Betriebsprüfung neu hervorgekommen. Bei diesen neuen Tatsachen handelt es sich um entscheidungserhebliche Sachverhaltselemente, die geeignet sind, den Spruch der neuen Sachbescheide zu beeinflussen.

Die festgestellten Sachverhalte im Zusammenhang mit der Beteiligung und Haftung G GmbH wirken sich sowohl absolut als auch relativ gesehen nicht nur geringfügig auf das Besteuerungsergebnis aus. Es war daher im Rahmen des freien Ermessens dem

Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben."

Die Tz. 1 "*Beteiligung G*" und Tz. 2 "*Haftungsübernahme*" des Berichtes enthalten keine die Wiederaufnahme der Verfahren betreffende Feststellungen.

3. Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 und die Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 sowie gegen den Haftungsbescheid 2008 wurde zunächst am 30.1.2013 auf elektronischem Wege (Sonstige Anbringen und Anfragen) und in der Folge mit dem am 19.2.2013 bei der Abgabenbehörde eingereichten Schriftsatz Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben und die Entscheidung durch den Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde richte sich gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2008 bis 2010. Diese Bescheide seien insofern mit formeller und materieller Rechtswidrigkeit belastet, als die Wiederaufnahmegründe in der Begründung anzuführen seien. Im gegenständlichen Fall werde in den Bescheiden lediglich auf die Niederschrift bzw. den Prüfbericht verwiesen, die jedoch wiederum weder den Wiederaufnahmetatbestand noch die Wiederaufnahmegründe nennen. Ebenso könne die standardisierte Formel zur Ermessensübung nach § 20 BAO die Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde nicht begründen.

Der Neuerungsstatbestand sei nicht gegeben, da der Abgabenbehörde die Beteiligungsverhältnisse an der G GmbH offen gelegt gewesen seien. In den Erläuterungen des Jahresabschlusses zum 31.12.2008 (Anlage 1 - Erläuterungen Bilanz, Anlage 2 - Notariatsakt) werde dezidiert auf den beiliegenden Notariatsakt vom 9.9.2008, den Erwerb der Gesellschaftsanteile zum 2.1.2008 sowie auf deren verminderten Wertansatz im Anlagevermögen verwiesen. Sowohl der Notariatsakt als auch die Bürgschaftserklärung seien dem Jahresabschluss zum 31.12.2008 beigelegt und folglich dem Finanzamt offen gelegt. Aus der abgabenbehördlichen Prüfung ergebe sich keine Feststellung neu hervorgekommener Tatsachen, die eine Wiederaufnahme tragen können. Die Wiederaufnahmebescheide seien aufgrund ihrer inhaltlichen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

In weiterer Folge enthält die Beschwerde Ausführungen zur Beteiligung und Bürgschaftsübernahme als notwendiges Betriebsvermögen sowie zur Treuhandchaft und Teilwertabschreibung der Beteiligung. Abschließend wurde die Aufhebung der angefochtenen Sachbescheide sowie des Haftungsbescheides betreffend die Festsetzung der Kapitalertragsteuer beantragt (Berufung vom 30.1.2013).

4. Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 10.12.2015 wurde die Beschwerde gegen die geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 als unbegründet abgewiesen.

5. Mit den am 16.3.2016 jeweils separat ausgefertigten Beschwerdevorentscheidungen wurde zum einen die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 2008 und zum andern

die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide der Jahre 2008, 2009 und 2010 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

"Im BP Bericht unter „TZ 3 Wiederaufnahme § 303 (4) BAO“ werden die neu hervorgekommenen Tatsachen (Beteiligung G mit Hinweis auf TZ 1 des BP Berichtes) nochmals ausführlich erklärt und dargestellt.

In der Bilanz 2008 wurde erstmalig der Aktivposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ in Höhe von 115. 000,-- und der Passivposten „ Rückstellung für Bürgschaften“ in Höhe von 220.000,--" eingestellt. Zudem wurde die Beteiligung an der Schiliftgesellschaft G ab 02.01.2008 ins Anlagenverzeichnis rückwirkend aufgenommen. Mit der am 28.10.2009 eingereichten Bilanz für das Jahr 2008 wurde offen gelegt, dass eine Beteiligung ins Betriebsvermögen aufgenommen wurde und eine Teilwertabschreibungen diese Beteiligung betreffend, durchgeführt worden sind. Eine zwischen Herrn HH und der Sparkasse I AG unterfertigte Wechselerklärung vom 09.10.2007 und der Treuhandvertrag vom 09.09.2008 über die Beteiligung G zwischen Herrn HH und der B GmbH wurden ebenfalls mit selbigem Datum vorgelegt.

Es wurde aber nicht offen gelegt, dass die Mittel für die Anschaffung der Beteiligung von einem privaten Sparbuch des Herrn HH im Jahr 2007 (18.01.2007 Beschluss der Generalversammlung G und Abfluss vom Sparbuch von 300.000,-- am 23.01.2007) erfolgte. Das wäre zum Zeitpunkt der Abgabe der Bilanz 2007 am 30.07.2008 schon bekannt gewesen. Es erfolgte jedoch keine Aufnahme in die Bilanz der B GmbH. Diese neuen Tatsachen und Beweismittel konnten erst im Rahmen der BP festgestellt werden. Da diese wesentlichen Punkte dem Finanzamt bei der Erlassung der Bescheide nicht bekannt war, stand einer Wiederaufnahme gern. § 303 Abs. 4 BAO nichts entgegen."

6. Mit Eingabe vom 17.12.2015 wurde die Vorlage der Beschwerde vom 18.2.2013 (eingelangt am 19.2.2013) - betreffend die Beschwerdeverentscheidungen Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 - an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung beantragt.

7. Der Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 (abweisende Beschwerdeverentscheidungen vom 16.3.2016) an das Bundefinanzgericht zur Entscheidung wurde mit Schreiben vom 23.3.2016 gestellt.

8. Gegen die Beschwerdeverentscheidung betreffend den Haftungsbescheid 2008 nachweislich zugestellt am 21.3.2016 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht nicht gestellt, womit die Rechtskraft des Bescheides eintrat.

9. Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 und gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 7.4.2016 zur Entscheidung vor.

II. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin reichte die Körperschaftsteuererklärung 2008 am 27.10.2009 elektronisch und den Jahresabschluss zum 31.12.2008 in Papierform am 28.10.2009 bei der Abgabenbehörde ein.
2. Aktenkundig und unstrittig ist, dass dem Jahresabschluss zum 31.12.2008 der zwischen der Bf. und Herrn HH am 9.9.2008 beim Notar unterfertigte Treuhandvertrag betreffend die Beteiligung an der G GmbH über einen voll einbezahlten Gesellschaftsanteil von € 330.000,00 sowie eine am 9.10.2007 von HH gegenüber der Sparkasse I AG zugunsten der G GmbH eingeräumte und von ihm unterfertigte Wechselerklärung über € 220.000,000 beigeschlossen waren.

3. Aus den Erläuterungen zur Bilanz im Anhang zum Jahresabschluss 31.12.2008 ist unter Punkt III.1.3 *Finanzanlagen* Folgendes ersichtlich:

"23,5714 %-Beteiligung an der G GmbH - diese wurde mit 75 % der Anschaffungskosten (EUR 330.000,--) - aufgrund des beiliegenden Notariatsaktes vom 9.9.2008 - rückwirkend per 2.1.2008 in die Gesellschaft eingebracht. Der verminderte Einlagewert ergibt sich aus dem negativen Gebarungsergebnis der G GmbH zum Einlagestichtag. Die Beteiligungen waren auf 35 % um EUR 132.000,-- (Vorjahr EUR 0,00) abzuschreiben, da die Wertminderungen voraussichtlich von Dauer sind."

Die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung Punkt IV.7.2. *Übrige betriebliche Aufwendungen* enthalten den Hinweis:

"Zusätzlich ist in den übrigen betrieblichen Aufwendungen die Zuweisung einer Rückstellung für die Inanspruchnahme einer Bürgschaftsverpflichtung für die G GmbH enthalten (Höhe € 220.000,--). Die Rückstellung war deshalb zu bilden, da zum Bilanzstichtag gerechnet werden muss, dass die Bürgschaft - konkret eine Wechselhaftung zugunsten der Sparkasse I - Inanspruch genommen wird. Ein eventueller Regressanspruch muss als uneinbringlich angesehen werden, da die G GmbH zum Bilanzstellungszeitraum buchmäßig und in Folge nicht verwertbarer stiller Reserven überschuldet ist."

Unter dem Punkt *Erläuterungen Aktiva* scheint im *Umlaufvermögen Kassenbestand* unter anderem das *Sparbuch Sparkasse 1210-xxx* mit einem Kontostand von € 122.094,06 auf.

Laut den *Erläuterungen Passiva* beinhaltet die Position *sonstige Verbindlichkeiten* *Verbindlichkeiten aus rückbezogener Entnahme* in Höhe von € 2.299.694,76 (Stand zum 31.12.2007 € 2.093.898,71).

4. Die Abgabenbehörde fertigte am 29.10.2009 den Körperschaftsteuerbescheid 2008 erklärungsgemäß aus ohne die am 28.10.2008 eingereichte Bilanz zum 31.12.2008, aus der die rückwirkend eingebrachte Beteiligung an der G GmbH und deren Teilwertabschreibung hervorging, und die beigeschlossenen Urkunden, wie den Treuhandvertrag und die Wechselerklärung einer vorhergehenden näheren Prüfung zu unterziehen.

5. Im elektronischen Wege wurden bei der Abgabenbehörde am 14.11.2010 die Körperschaftsteuererklärung 2009 und am 7.10.2011 die Körperschaftsteuererklärung 2010 eingebracht. Die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 ergingen am 16.11.2010 beziehungsweise am 10.10.2011 jeweils erklärungsgemäß. Dies, obwohl sich aus den vorgelegten Bilanzen ein klarer Hinweis auf die mit Treuhandvertrag vom 9.9.2008 rückwirkend eingebrachte Beteiligung an der G GmbH und deren Teilwertabschreibung ergab und die Auflösung der Rückstellung im Betrag von € 220.000,00 zum 31.12.2009 ersichtlich war.

III. Rechtslage

1. Gemäß § 303 Abs. 1 BAO (in der im Beschwerdeverfahren bereits anzuwendenden Fassung durch das FVwGG 2012) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

2. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese auf späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0164). Maßgebend ist sohin, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135). Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (vgl. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208).

3. Die Entscheidung der Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid 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 BAO legitimierte zuständige Behörde (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062).

4. Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung des Bescheides anzuführen. Die Abgabenbehörde hat die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden

Tatsachen und Beweismittel zu erheben und in der Begründung des Bescheides kontrollierbar darzustellen (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Es muss aktenmäßig erkennbar sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon Kenntnis gehabt hat.

5. Die fehlende Angabe von Wiederaufnahmegründen in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides wäre auch in der Beschwerdeentscheidung nicht nachholbar. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Beschwerdeentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs. 3 BAO). Daher ist einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der in seiner Begründung keine tauglichen Wiederaufnahmegründe anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Beschwerdeentscheidung stattzugeben, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Dem Bundesfinanzgericht obliegt bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt lediglich die Prüfung, ob dieses das Verfahren aus den von ihm genannten Gründen wiederaufnehmen durfte (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur; vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0052).

6. Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 8 und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

IV. Erwägungen

Mit dem beim Bundesfinanzgericht am 16.5.2018 eingelangten Schreiben nahm die steuerliche Vertretung der Bf. den Antrag auf die Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Somit oblag die Entscheidung über die Beschwerde der zuständigen Einzelrichterin.

1. In Streit steht, ob die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 aus dem von der Abgabenbehörde herangezogenen Grund wiederaufgenommen werden durften.

2. Im gegenständlichen Beschwerdefall hat die Abgabenbehörde die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 damit begründet, dass im September 2008 das private auf HH legalisierte Sparbuch in das Betriebsvermögen der Bf. aufgenommen worden sei. Die weiteren Ausführungen zur Wiederaufnahme in der Tz. 3 des Berichtes bezogen sich auf einen der Abgabenbehörde durch Übermittlung von Beilagen zu den elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen offen gelegten Sachverhalt.

3. Gemäß § 161 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115 BAO). Soweit nötig hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung,

zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Im gegenständlichen Beschwerdefall blieben die eingereichten Steuererklärungen samt den dazu unmittelbar nachgereichten Jahresabschlüssen samt Treuhandurkunde und Wechselerklärung ungeprüft und es ergingen erklärungskonforme Körperschaftsteuerbescheide.

4. Wie die Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung auch bestätigte - stehe außer Streit, dass die Bf. mit der am 28.10.2009 eingereichten Bilanz für das Jahr 2008 offen gelegt hat, dass eine Beteiligung an der G GmbH ins Betriebsvermögen aufgenommen und teilwertberichtigt wurde und für eine mit dieser Beteiligung in Zusammenhang stehenden Bürgschaftsverpflichtung gegenüber der G GmbH eine Rückstellung in Höhe von € 220.000,00 aufwandsmäßig gebildet worden war.

5. Unstrittig ist auch, dass dem Jahresabschluss zum 31.12.2008 der notariell beglaubigte Treuhandvertrag vom 9.9.2008 sowie die am 9.10.2007 unterfertigte Wechselerklärung beigezeichnet waren.

Zum einen geht aus dem Treuhandvertrag klar hervor, dass Herr HH laut Firmenbuch mit einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von € 330.000,00 Gesellschafter an der G GmbH war. Nach Punkt Zweitens des Vertrages hielt Herr HH diesen Gesellschaftsanteil rückwirkend ab 2.1.2008 treuhändig für die B GmbH und sei diese Stammeinlage im Verrechnungswege über das Gesellschaftsverrechnungskonto bezahlt worden.

Zum andern ist aus der Wechselerklärung vom 9.10.2007 ersichtlich, dass diese Wechselerklärung gegenüber der Sparkasse I AG zugunsten der G GmbH von Herrn HH persönlich abgegeben wurde. Es wurde vereinbart dass *die Wechselhaftung von Herrn HH mit einem Betrag von EUR 220.000,00 zuzüglich der vertraglich vereinbarten Zinsen ab Vervollständigung des Wechsels begrenzt sei.*

Die Wechselerklärung wurde von Herrn HH persönlich als *Bürge für den Annehmer* (G GmbH) unterzeichnet. Es wurde zwar der Firmenstempel der G GmbH angebracht, allerdings hat Herr HH im Unterschied zu anderen Schriftstücken, wie zum Beispiel dem Treuhandvertrag, nicht als GF HH für die B GmbH gezeichnet.

6. Damit steht aber fest, dass die Tatsache, dass Herr HH persönlich die Beteiligung an der G GmbH im Jahr 2007 erworben und bezahlt hat, der Abgabenbehörde gegenüber bereits im Zeitpunkt der Ausfertigung der Körperschaftsteuerbescheide offen gelegt war, was beide Parteien auch außer Streit stellten. Wie die Bf. in ihrem Schreiben vom 8.2.2016 zum Vorlageantrag nochmals betonte, sei in den Erläuterungen zur Bilanz zum 31.12.2008 dargelegt worden, dass es sich um eine Einlage der Beteiligung an der G GmbH durch den Anteilseigner in das Betriebsvermögen der Bf. gehandelt habe.

7. Soweit die Abgabenbehörde nach den Ausführungen zur Wiederaufnahme (Tz. 3) im Bericht letztlich lediglich den Umstand, dass das auf Herrn HH legalisierte Sparbuch 1210-xxx bei der Sparkasse im Aktivvermögen der Bilanz zum 31.12.2008 ausgewiesen war, als Wiederaufnahmegrund ansah, vermochte sie nicht nachvollziehbar aufzuzeigen, worin konkret die Tatsachen im Sinne des § 303 BAO gelegen sein sollen, welche die

vorgenommene Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren der Jahre 2008 bis 2010 rechtfertigen könnten. In der Bilanz zum 31.12.2010 war dieses Sparbuch nicht mehr ausgewiesen.

8. Auch die Tatsache, dass die Bilanz für das Jahr 2007 am 30.7.2008 bei der Abgabenbehörde eingereicht wurde, ist für die Streitjahre nicht von Relevanz. Im Übrigen wurde die Beteiligung an der G GmbH erst aufgrund des Treuhandvertrages vom 9.9.2008 rückwirkend auf den 2.1.2008 in das Betriebsvermögen (Bilanz zum 31.12.2008) der Bf. eingebucht.

9. Soweit die Abgabenbehörde in der Tz. 3 zur Wiederaufnahme bezüglich der Haftungsübernahme ausführte, dass diese aus privaten Gründen eingegangen worden sei, ist darin keine neu hervorgekommene Tatsache zu erblicken, geht die private Veranlassung doch bereits aus der offen gelegten Wechselerklärung hervor.

10. Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 35 und VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Die Bf. ist durch ihren steuerlichen Vertreter ihrer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vollständig nachgekommen. Aus den zu den Körperschaftsteuererklärungen eingereichten Beilagen, ging unmissverständlich hervor, dass die Beteiligung an der G GmbH von Herrn HH im Jahr 2007 erworben und bezahlt worden war und dieser auch die mit der Beteiligung in Zusammenhang stehende Wechselerklärung zugunsten der G GmbH gegenüber der Sparkasse abgegeben hat. Weiters war aus diesen Unterlagen zweifelsfrei zu entnehmen, dass diese Beteiligung und die damit in Zusammenhang stehende Wechselbürgschaft zum 31.12.2008 in die Bilanz der Bf. aufgenommen wurden. Auch die Jahresabschlüsse der Jahre 2009 und 2010 enthielten den klaren Hinweis auf die aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen der Bf. transferierten Beteiligung, wie auch aus der Bilanz 31.12.2009 die Ausbuchung der Rückstellung für die Bürgschaft über € 220.000,00 ersichtlich war.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden den Anforderungen des § 303 Abs. 1 BAO nicht gerecht, weil in diesen nicht nachvollziehbar begründet wurde, welche Tatsache oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die geeignet gewesen wären anders lautende Sachbescheide herbeizuführen.

11. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Verfahrensbescheide aufzuheben. Dadurch scheiden auch die Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 2008 bis 2010 ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die alten Sachbescheide leben wieder auf (siehe Punkt III. 5.).

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Frage der Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens besteht umfangreiche Rechtsprechung des VwGH (vgl. Punkt III.).

Die Gegenstandsloserklärung der Beschwerde gegen die neuen Körperschaftsteuerbescheide (vgl. Punkt III. 6.) ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Innsbruck, am 17. Mai 2018