



GZlen. RV/1248-L/09, RV/1249-L/09, RV/1250-L/09, RV/1251-L/09, RV/1252-L/09, RV/1446-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Firma KbgesmbH, nunmehr Firma WbgesmbH, S,P, vertreten durch Firma B Wirtschaftstreuhand GmbH, S,M, vom 1. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 29. August 2008 betreffend

Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 und betreffend **Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005** sowie gegen die **Haftungs- und Abgabenbescheide** des Finanzamtes XY vom 27. August 2008 betreffend **Kapitalertragsteuer und Säumniszuschläge für die Zeiträume 2003 bis 2005** entschieden:

1) Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2) Die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

3) Der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer und Säumniszuschläge für die Zeiträume 2003 bis 2005 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw), eine BaugesmbH, deren Firmenwortlaut auf "WbgesmbH" geändert wurde, bezog in den berufsgegenständlichen Zeiträume 2003 bis 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und war mit den entsprechenden Einnahmen bzw. Einkünften umsatz- und körperschaftsteuerpflichtig.

Nachdem sie zunächst mit Bescheiden vom 2. Dezember 2004 (2003), 7. November 2005 (2004) und 11. Jänner 2007 (2005) auf Grund der eingereichten Steuererklärungen zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 veranlagt worden war, wurde im Jahr 2007 eine Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatz-, Kapitalertragsteuer-, Körperschaft- und Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sowie eine Nachschau für die Zeiträume 1/2006 bis 4/2007 durchgeführt, die nach Durchführung der Schlussbesprechung am 25. Juli 2007 (siehe "Niederschrift über die Schlussbesprechung" vom 25. Juli 2007) mit **Betriebsprüfungsbericht vom 11. September 2007** (ABPNr. xxx/07) abgeschlossen wurde.

Als "**Steuerliche Feststellungen**" wurden, nachdem die entsprechenden Punkte auch schon in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Juli 2007 festgehalten worden waren, im Betriebsprüfungsbericht folgende Textziffern angeführt:

Tz 1 Beteiligungsabschreibung

Tz 2 Einbauten in fremden Grundstücken

Tz 3 Werbeaufwand

Tz 4 Kilometergelder HN

Tz 5 Fremdleistungen

Neben der Darstellung der Auswirkungen auf die einzelnen von der Bw zu leistenden Abgaben (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer) für die betroffenen Jahre wurde in den einzelnen Textziffern jeweils auf die dazugehörigen Textziffern der Beilage zum Bericht verwiesen.

Daraus ging Folgendes hervor:

Tz 1 Beteiligungsabschreibung A – Rumänien

Die durchgeführte Beteiligungsabschreibung könne mangels entsprechender Nachweise steuerlich keine Anerkennung finden und werde seitens der BP dem Ergebnis der GesmbH außerbilanziell zugerechnet.

Nach einer Übersicht über die Entwicklung der Beteiligung wurde die Korrektur der Wertberichtigung bzw. die Gewinnzurechnung in den Jahren 2004 und 2005 dargestellt.

Tz 2 Einbauten in fremden Gebäuden - S

Die in den Jahren 2001 – 2005 auf dem Konto 260 unter dem Titel "Adaptierung einer Dienstwohnung für den Lagerverwalter" verbuchten Baukosten betreffen nicht die im EG gelegene Wohnung des Lagerverwalters, sondern zur Gänze Räumlichkeiten im OG des

Gebäudes, welche – wie aus dem vorgelegten Mietvertrag hervorgehe – nicht von der K Bau GesmbH angemietet würden.

Von Herrn K sei angegeben worden, diese Räume anlässlich Besprechungen gesellschaftlicher Art mit Bauherren und Bauherrenvertretern (Einladungen von Mitarbeitern von Siedlungsgenossenschaften, Banken, Gemeinden, Baupolizei etc.) zu nutzen.

Laut Ansicht der BP handle es sich nach Art und Umfang der Nutzung der Räumlichkeiten insbesondere um repräsentative und insoweit steuerlich unbeachtliche Zwecke (§ 20 EStG). Die angefallenen Aufwendungen seien demzufolge dem Ergebnis der GesmbH als verdeckte Ausschüttung außerbilanziell zuzurechnen.

In der Folge wurden die aktivierten sowie die sofort abzugsfähigen Aufwendungen betreffend die Wohnung im OG sowie die sich daraus ergebenden verdeckten Gewinnausschüttungen und Kürzungen der AfA laut BP sowie die darauf entfallenden Vorsteuern für die einzelnen Jahre dargestellt.

Tz 3 – Werbeaufwand

Die verbuchten Werbeaufwendungen seien laut Ansicht der BP überwiegend den nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen zuzurechnen (Weine, Geschenke, Tennisabo,...).

In der Folge wurden das im Zuge der Besprechung ermittelte Ausmaß der Repräsentationsausgaben bzw. die Gewinnzurechnung sowie Vorsteuerkürzung laut BP dargestellt.

Tz 4 – Kilometergelder HN

Die für gewisse Fahrten von Herrn K der GesmbH verrechneten Kilometergelder könnten laut Ansicht der BP mangels betrieblicher Veranlassung steuerlich nicht anerkannt werden.

In der Folge wurden die in den Jahren 2003 und 2004 betroffenen Fahrten konkret sowie die sich daraus ergebende verdeckte Gewinnausschüttung dargestellt.

Tz 5 – Fremdleistungen PT GmbH

Im Zuge der am 25.7.2007 stattgefundenen Schlussbesprechung sei vereinbart worden, Nachweise über den betrieblichen Zusammenhang der verbuchten Aufwendungen (Realitätenberatung, Info Beschaffung Bauaufträge) zu erbringen.

Der dem Finanzamt vorgelegte Aktenvermerk vom 27.7.2007 des Herrn Dr. M, Geschäftsführer der PT GesmbH, sei laut Ansicht der BP nicht geeignet, diesen Zusammenhang herzustellen, weshalb am 30.8.2007 ein Ersuchen um Ergänzung an das geprüfte Unternehmen gerichtet worden sei, mit der Aufforderung konkrete Unterlagen bzw. Nachweise im Zusammenhang mit den angeführten Projekten durch die PT GesmbH zu erbringen (Vorverträge, Rentabilitätsberechnungen usw.).

Zum vereinbarten Termin seien keine zusätzlichen Unterlagen vorgelegt worden.

Die verbuchten Aufwendungen würden aus den dargestellten Gründen mangels betrieblicher Veranlassung steuerlich nicht anerkannt und demzufolge dem Ergebnis der GesmbH als verdeckte Ausschüttung zugerechnet.

In der Folge wurden die entsprechenden Aufwendungen, die sich daraus ergebende Vorsteuerkürzung sowie die verdeckte Ausschüttung lt. BP dargestellt.

In **Tz 6** der Beilage zum Bericht wurde zu den **verdeckten Ausschüttungen** noch Folgendes ausgeführt:

Als verdeckte Ausschüttungen (vA) seien alle nicht ohne weiters als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen anzusehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führten und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt würden.

In der Folge wurden die sich aus den Tz 2, 4 und 5 ergebende entsprechende Summe für die einzelnen Jahre 2003, 2004 und 2005 sowie die jeweils darauf entfallende 25%-ige Kest dargestellt.

Unter dem Punkt **"Prüfungsabschluss"** wurde von der Betriebsprüferin im Bericht Folgendes festgehalten:

"Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Es wurden keine Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 25.07.2007 stattgefunden."

In der Folge erließ das Finanzamt mit **17. September 2007 datierte Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005.**

Sämtliche dieser Wiederaufnahmebescheide wurden folgendermaßen begründet:

"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 Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Gleichzeitig ergingen im wiederaufgenommenen Verfahren neuerliche **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 vom 17. September 2007**, in denen die Ergebnisse laut Feststellungen der Betriebsprüfung verarbeitet wurden, sowie in deren Gefolge Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2003 und 2004.

Mit Datum vom 11. September 2007 waren für die Jahre **2003, 2004 und 2005 "Haftungs- und Abgabenbescheide"** ergangen, in denen jeweils die zur Nachzahlung verbleibende **Kapitalertragsteuer** und der entsprechende **Säumniszuschlag** von 2% ausgewiesen worden waren. Hinsichtlich der Begründung war auf die Beilage zum Bericht ABPNr. xxx/06 (offensichtlicher Schreibfehler – richtig: .../07) verwiesen worden.

Gegen all diese angeführten Bescheide (Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2003 bis 2005, Umsatz- und Körperschaftssteuerbescheide 2003 bis 2005, Anspruchszinsenbescheide 2003 und 2004, kombinierte Haftungs- Abgaben- und Nebenanspruchsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2003 bis 2005 und Säumniszuschläge 2003 und 2004) erhob die Pflichtige durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 19. Oktober 2007 **Berufung**, die dieser in einem im Rahmen des Mängelbehebungsverfahrens eingebrachten Schreiben folgendermaßen begründete:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die entsprechenden Bescheide würden sich schon allein deswegen als rechtswidrig erweisen, weil sie einheitlich damit begründet worden seien, dass die jeweilige Wiederaufnahme auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen

*Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei, woraus auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen sei. Im Prüfungsbericht vom 11.9.2007 werde aber auf Seite 6 (Prüfungsabschluss) ausgeführt, dass **keine** Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machten.*

Dieser Widerspruch sei unauflösbar und die Bw daher in ihrem Recht auf Nichtwiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren 2003 bis 2005 verletzt.

2. Neue Sachbescheide 2003-2005, Kapitalertragsteuer 2003-2005:

In der Beilage würden Unterlagen übermittelt, aus denen hervorgehe, dass die vom Finanzamt vorgenommenen Gewinn- und Erlöshinzurechnungen rechtswidrig seien. Mangels Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung sei auch keine Kapitalertragsteuer einzubehalten, abzuführen oder anzumelden gewesen. Schließlich fehle den Bescheiden die Begründung – die für jeden Haftungsbescheid unerlässlich sei – dafür, wie vom Finanzamt das Ermessen geübt worden sei.

Die angefochtenen Bescheide seien daher rechtswidrig und verletzten die Bw in ihrem Recht auf Nichtinzurechnung von Gewinnen und Erlösen bzw. in ihrem Recht auf Nichtfestsetzung von Kapitalertragsteuer und Nichtinanspruchnahme durch Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005.

3. Nebenansprüche:

Nach Aufhebung der Grundlagenbescheide seien auch diese aufzuheben.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008** wurde den Berufungen gegen die "Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005, Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005, Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2004, alle datiert mit 17.9.2007, Haftungs- und Abgabenbescheide 2003 bis 2005, alle datiert mit 11.9.2007," vom Finanzamt **stattgegeben und die Bescheide aufgehoben**.

Eine Begründung dieser Berufungsvorentscheidung erfolgte nicht.

In der Folge erließ das Finanzamt am **29. August 2008** abermals

Wiederaufnahmebescheide, mit denen es die Verfahren hinsichtlich **Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2005** wieder aufnahm.

Begründend führte es in diesen Bescheiden jeweils Folgendes aus:

"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 Bescheid zu ersehen."

Mit den Bescheiden wurde der Bw abermals ein mit dem ursprünglichen (auch hinsichtlich des Datums "11.09.2007" und der Auftragsbuchnummer "ABPNr. xxx/07 ") mit Ausnahme des Punktes "Prüfungsabschluss" (Seite 6) identen **Betriebsprüfungsbericht** übermittelt.

Im Gegensatz zu dem mit den Bescheiden vom 17. September 2007 übermittelten Betriebsprüfungsbericht lautete der Punkt **"Prüfungsabschluss"** darin nun folgendermaßen:

"Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>2003 – 2005</i>	<i>Tz. 2, 3, 5</i>
<i>Kapitalertragsteuer</i>	<i>2003 – 2005</i>	<i>Tz. 2, 4, 5</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2003 – 2005</i>	<i>Tz. 1, 2, 3, 4, 5</i>

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 25.07.2007 stattgefunden."

Ebenfalls am **29. August 2008** ergingen im neuerlich wiederaufgenommenen Verfahren jeweils wieder neue Sachbescheide betreffend **Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005**, in denen wiederum die Ergebnisse der Betriebsprüfung verarbeitet wurden.

Außerdem waren mit jenen vom 11. September 2007 völlig (außer der Datumsangabe) idente **"Haftungs- und Abgabenbescheide" vom 27. August 2008** ergangen, mit denen Kapitalertragsteuer und Säumniszuschläge vorgeschrieben worden war. In der Begründung wurde abermals auf die Beilage zum Bericht ABPNr. xxx/07 verwiesen.

Gegen sämtliche angeführten Bescheide vom 27. und 29. August 2008 erhob die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 1. Oktober 2008 abermals **Berufung** und wies in der Begründung darauf hin, dass diese nachgereicht werde. Gleichzeitig beantragte sie die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide, die Befassung des gesamten Berufungssenates, eine mündliche Berufungsverhandlung sowie allenfalls einen Erörterungstermin, wobei die Anträge auf Befassung des gesamten Berufungssenates sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 3. Dezember 2010 wieder zurückgezogen wurden.

Am 21. Oktober 2008 erließ das Finanzamt einen **Mängelbehebungsauftrag** zur Behebung der Mängel der Berufung bis zum 20. November 2008.

In Reaktion auf diesen Mängelbehebungsauftrag führte der steuerliche Vertreter der Bw in seinem **Schreiben vom 20. November 2008** begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

1. Wiederaufnahme der Verfahren

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 habe das Finanzamt der Berufung vom 19. Oktober 2007 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 vom 17. September 2007 stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben. Obwohl der Berufungsvorentscheidung die Begründung fehle, sei anzunehmen, dass das Finanzamt mit dieser Erledigung der Begründung (und den Anträgen) der Berufung vom 19. Oktober 2007 gefolgt sei, nach der die damals angefochtenen Bescheide deshalb inhaltlich rechtswidrig gewesen seien, weil im Prüfungsbericht vom 11. September 2007, ABNr.: xxx/07, auf Seite 6 (Prüfungsabschluss) ausgeführt worden sei, dass keine Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten.

Die nunmehr angefochtenen Wiederaufnahmebescheide habe das Finanzamt wiederum jeweils damit begründet, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei, woraus auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen seien. Obwohl in den Bescheiden nicht ausdrücklich dargelegt, sei vermutlich davon auszugehen, dass nunmehr nicht mehr der bereits am 20. September 2007 zugestellte Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11. September 2007 gemeint sei, sondern der am 3. September 2008 zugestellte Bericht gleichen Datums, der sich nur hinsichtlich "Prüfungsabschluss" (Seite 6) vom seinerzeitigen Bericht unterscheide. Darin lege nunmehr die Außenprüferin dar, dass hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 bis 2005 die in den Tz 2, 3, 5, hinsichtlich Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 die in den Tz 1, 2, 3, 4, 5 und hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2003 bis 2005 die in den Tz 2, 4, 5 (dargestellten) Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO "erforderlich" machten, wobei die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei und bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen sei.

Nun ergebe sich aber, dass auch diese Wiederaufnahmebescheide inhaltlich rechtswidrig seien, weil gemäß § 303 Abs. 4 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nur in den Fällen zulässig sei, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dabei stehe die Entscheidung über die Wiederaufnahme der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen habe. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen würden, bestimme bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde. Daher sei bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden habe, nur die Wiederaufnahme aus den Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltselemente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt habe. Unter Sache sei in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet habe.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen werde die Identität der Sache, über die abgesprochen worden sei, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen worden sei. Aufgabe der Berufungsbehörde bei

Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt sei es daher (nur), zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen habe werden dürfen, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liege der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder habe dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), müsse die Berufsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Diese Grundsätze seien auch bei Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zu beachten.

Im Berufungsfall habe das Finanzamt keine anderen Wiederaufnahmegründe als die im am 3. September 2008 zugestellten Prüfungsbericht vom 11. September 2007 dargestellten herangezogen. Im Prüfungsbericht werde betreffend Wiederaufnahmegründe hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 bis 2005 ausdrücklich nur auf die in den Tz 2, 3, 5 und hinsichtlich Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 ausdrücklich nur auf die in den Tz 1, 2, 3, 4, 5 verwiesen. Der Hinweis im Prüfungsabschluss betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2003 bis 2005 gehe ohnehin ins Leere, weil eine Wiederaufnahme für diese Abgabenart und Abgabenziträume nicht verfügt worden sei.

Somit verbleibe die Frage zu prüfen, ob das Finanzamt in den von ihm angezogenen Tz Gründe dargelegt habe, die eine amtswegige Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 rechtfertigten.

Die in Tz 1 bis 5 des Berichtes enthaltenen Darstellungen bestünden ausschließlich aus der zahlenmäßigen Zusammenfassung der von der Prüferin geänderten Bemessungsgrundlagen. Die Sachlage werde auch nicht dadurch verändert, wenn man der Prüferin unterstellen würde, dass sie mit ihrem Hinweis nicht die Tz des Berichtes, sondern die dem Bericht beigegebenen Erläuterungen verstanden wissen wollte. Auch diese Ausführungen hätten zum größten Teil Tabellen mit kurzen schriftlichen Anmerkungen enthalten. Jedenfalls sind daraus Wiederaufnahmegründe nicht zu entnehmen, was auch für die Niederschrift vom 25. Juli 2007 gelte, weil diese mit den eben genannten Erläuterungen inhaltsgleich seien. Somit handle es sich bei den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes im Prüfungsbericht insgesamt (und zwar bei keiner einzigen Tz) um keine Feststellungen im rechtstechnischen Sinne, sondern nur um begründungslose, nicht überprüfbare Behauptungen der Prüferin.

Somit sei ausreichend dargetan worden, dass die mit den angefochtenen Bescheiden verfügten Wiederaufnahmen der Verfahren sich als inhaltlich rechtswidrig erwiesen und somit die Bw jeweils in ihrem Recht auf Nichtwiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2003 bis 2005 verletzt.

2. Neue Sachbescheide (Umsatz- und Körperschaftsteuer 2003-2005)

In der Anlage würde nochmals eine Kopie eines vom vorherigen abgabenrechtlichen Vertreter übermittelten E-Mails vom 11. Oktober 2007 übersandt. Aus diesen Unterlagen, insbesondere aus dem konzipierten Berufungsentwurf, gehe hervor, dass die vom Finanzamt vorgenommene Gewinn- und Erlöshinzurechnungen rechtswidrig seien, weswegen auch die entsprechenden angefochtenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005 mit Rechtswidrigkeit behaftet seien.

3. Kapitalertragsteuer

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008, zugestellt am 27. Februar 2008, habe das Finanzamt auch der Berufung vom 19. Februar 2007 gegen die "Haftungs- und Abgabenscheide 2003 bis 2005" vom 11. September 2007 stattgegeben und in der Folge auch die Gebarung hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2003 bis 2005 richtig gestellt. Damit liege eine entschiedene Sache vor, die eine neuerliche Entscheidung in derselben Sache von vornherein rechtswidrig mache.

Außerdem werde auf das im E-Mail vom 11. Oktober 2007 dargestellte Vorbringen verwiesen, woraus sich ergebe, dass von der Bw in den Jahren 2003 bis 2005 mangels Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen auch keine Kapitalertragsteuer einzubehalten gewesen sei. Somit verletzten diese Bescheide die Bw in ihrem Recht auf Nichtfestsetzung von

Kapitalertragsteuer und Nichtinanspruchnahme durch Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005.

4. Nebenansprüche

Die Nebenanspruchsbescheide würden nach Aufhebung der Grundlagenbescheide zu beseitigen sein.

Dem Schreiben wurden Kopien der E-Mail vom 11. Oktober 2007, eines Aktenvermerkes vom 14. September 2007, der beglaubigten Übersetzung eines rumänischen Firmenbuchauszuges betreffend die Fa. AR vom 29. Mai 2007 und eines Berufungsentwurfes vom 4. Dezember 2007 beigelegt.

In ihrer **Stellungnahme zur Berufung** führte die Betriebsprüferin im Wesentlichen Folgendes aus:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Der Meinung der Bw, dass die Wiederaufnahmegründe weder im Betriebsprüfungsbericht samt Beilagen noch in der Niederschrift angeführt wären, könne nicht gefolgt werden, weil das Finanzamt in der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht die Gründe für die Wiederaufnahme der Verfahren dargelegt habe. Die Beilage zum Bericht bestünde nicht nur aus Tabellen.

2. Sachverhalt P

Zunächst wurden die in diesem Zusammenhang strittigen Rechnungen dargestellt. Ergänzend wurde angemerkt, dass anlässlich der am 25. Juli 2007 stattgefundenen Schlussbesprechung niederschriftlich vereinbart worden sei, Nachweise über den betrieblichen Zusammenhang dieser Rechnungen zu erbringen. Am 31. Juli 2007 sei ein vom Geschäftsführer der P GesbmH angefertigter Aktenvermerk übermittelt worden. Da dieser laut Ansicht der Prüferin die betriebliche Veranlassung nicht nachweisen habe können, sei die Bw mit Schreiben vom 30. August 2007 aufgefordert worden, konkrete Unterlagen im Zusammenhang mit den vom Geschäftsführer der P GesbmH angeführten Projekten vorzulegen. Derartige Nachweise seien nicht vorgelegt und auch in der Berufung keine entsprechenden neuen Beweismittel beigebracht worden. Es sei lediglich darauf hingewiesen worden, dass ein amtswegiges Ermittlungsverfahren bei diesem durchgeführt hätte werden müssen.

3. Sachverhalt AR. – Beteiligung Rumänien

Die Abschreibung der angeführten Beteiligung sei mangels entsprechender Nachweise nicht anerkannt worden.

In der Berufung sei nun ein rumänischer Firmenbuchauszug aus dem Jahre 2007 vorgelegt worden, in dem die gerichtliche Auflösung der gegenständlichen Firma angeführt sei. Jahresabschlüsse für die Jahre 2003, 2004 und 2005 seien beim Handelsgericht nicht eingereicht worden. PC – immer noch als Gesellschafter angeführt – sei bereits 2005 verstorben.

Laut Ansicht der BP sei der vorgelegte Handelsregistrauszug kein Nachweis für eine steuerlich zulässige Beteiligungsabschreibung 2004 und 2005.

Am 4. Mai 2009 wurde die gegenständliche Stellungnahme der Betriebsprüferin dem Masseverwalter der Bw, über deren Vermögen zwischenzeitig der Konkurs eröffnet worden war, zur Gegenäußerung übermittelt.

Am **23. Juni 2009** gab der neue steuerliche Vertreter im E-Mail-Wege eine vorläufige (weil er noch nicht sämtliche ausstehenden Unterlagen erhalten hatte) **Stellungnahme** ab:

Darin wies er vor allem (siehe "Zu 1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO") nochmals auf das Fehlen von Wiederaufnahmegründen hin, was sich daraus ergebe, dass zwischen der auf Grund der Berufung vom 19. Oktober 2007 ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 und der nunmehrigen Wiederaufnahme laut angefochtenen Bescheiden keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, was aber für eine amtswegige Wiederaufnahme Voraussetzung sei.

"Zu 1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO und 2. Sachverhalt P " führte er aus, dass der angesprochene Aktenvermerk des Geschäftsführers der P GesmbH dem Finanzamt bereits am 31. Juli 2007, somit VOR der Berufungsvorentscheidung übermittelt worden sei, sodass anzunehmen sei, dass diese nachgereichten Unterlagen die Finanzbehörde dazu bewegt hätten, der am 19. Oktober 2007 eingebrachten Berufung stattzugeben. Nach der Berufungsvorentscheidung seien keine, insbesondere keine den bisher getroffenen Aussagen und vorgelegten Beweismitteln widersprechenden neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen. Bereits im Betriebsprüfungsverfahren sei vorgebracht worden (Verweis auf einen Aktenvermerk vom 14. September 2007 auf dem Ergänzungsschreiben des Finanzamtes vom 30. August 2007, also VOR der Berufungsvorentscheidung), dass die gegenständlichen Honorare bei der P GesmbH als Erlös ordnungsgemäß verbucht und versteuert worden seien, was durch die Finanzbehörde amtswegig leicht überprüfbar gewesen wäre.

"Zu 3. Sachverhalt AR . – Beteiligung Rumänien (in Verbindung mit 1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO)" wurde vorgebracht, dass bereits kurz nach der Schlussbesprechung Auszüge aus den Jahresabschlüssen 2003 und 2004 der AR . (Verweis auf Beilagen zur gegenständlichen E-Mail) vorgelegen hätten. Eine Einreichung von rumänischen Bilanzen im österreichischen Firmenbuch sei gesetzlich nicht vorgesehen und könne deshalb auch nicht als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer a.o. Beteiligungsabschreibung gelten. Darüber hinaus liege auch hier kein Wiederaufnahmegrund vor, weil zwischen Berufungsvorentscheidung am 21. Februar 2008 und dem 29. August 2008 (Datum der Erstellung der angefochtenen Bescheide) keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien und die bereits zum Zeitpunkt der Berufungsvorentscheidung am 21. Februar 2008 bekannten Beweismittel in freier Beweiswürdigung zur Berufungsvorentscheidung geführt hätten.

Im Übrigen werde auf die Ausführungen und Anträge laut Berufung verwiesen.

In einem weiteren Schreiben (**E-Mail vom 16. Juli 2009**) teilte der steuerliche Vertreter der Bw dem Finanzamt im Wesentlichen Folgendes mit:

Leider habe er bis dato keine weiteren Unterlagen zum Sachverhalt P bekommen. Die Kosten für eine Übersetzung der rumänischen Geschäftsunterlagen der AR . wolle die KbgesmbH zumindest vorläufig nicht übernehmen.

Der Meinung des Finanzamtes, dass die Berufungsvorentscheidung mit gleichzeitiger Aufhebung der Bescheide aufgrund der Betriebsprüfung nur aus verfahrensrechtlichen Gründen (weil kein Verweis auf die Wiederaufnahmegründe in der Bescheidbegründung) ergangen sei, aber nicht materiell über die Prüfungsfeststellung entschieden habe, sondern das Verfahren nur "zurück an den Start gehievt" habe, könne er sich nicht anschließen, weil es andere Instrumente zur Berichtigung von offenkundigen Fehlern (zB §§ 293, 293a bzw. b, 299 BAO) gäbe. Die Berufungsvorentscheidung sei wahrscheinlich auf Grund der fehlenden Möglichkeiten im Sinne des § 276 BAO ergangen – somit in Folge des Berufungsbegehrens, das nicht nur die mangelhafte Begründung der Wiederaufnahme beinhaltete, sondern auch die materiellen Sachverhalte. Hinweise in der Begründung der Berufungsvorentscheidung, dass die Bescheide nur teilweise aufgehoben würden, fehlten aber. Deshalb sei die Rechtkraft der ursprünglichen Bescheide mit der Berufungsvorentscheidung endgültig und unwiderrufbar

eingetreten. Ein (neuerlicher) Wiederaufnahmegrund liege, wie schon früher ausgeführt, nicht vor.

Um Mitteilung, ob die in Rumänisch verfassten Unterlagen zur AR . – Beteiligung noch nötig seien, werde gebeten. Sollte das Finanzamt den Ausführungen der Bw nicht folgen können, werde um Weiterleitung des Aktes an den UFS gebeten.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 10. Juli 2009 wurde der über die Gesellschaft verhängte **Konkurs** aufgehoben und der **Zwangsausgleich** rechtskräftig bestätigt.

Am 30. Oktober 2009 wurden die gegenständlichen Berufungen mit **Vorlagebericht** des Finanzamtes dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Wirksamkeit ab 26. Jänner 2010 wurde der **Firmenwortlaut** der K bgesmbH auf WbgesmbH abgeändert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2003 bis 2005:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war zunächst die Frage der Berechtigung des Finanzamtes zur Erlassung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide strittig.

Die steuerlichen Vertreter der berufungswerbenden Gesellschaft begründeten die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide damit, dass sich diese auf keine tauglichen Wiederaufnahmegründe stützen würden, zumal zwischen der rechtskräftigen Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008, mit welcher unter anderem die auf den Feststellungen der Betriebsprüferin basierenden Wiederaufnahmebescheide aufgehoben worden waren, und der nunmehrigen Wiederaufnahme keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien.

Aus der Aktenlage ergab sich folgender für die gegenständliche rechtliche Beurteilung relevante **Sachverhalt**:

Auf Grund einer im Jahr 2007 durchgeführten Betriebsprüfung, im Zuge welcher am 25. Juli 2007 eine Schlussbesprechung (siehe Niederschrift gleichen Datums) abgehalten und ein Betriebsprüfungsbericht vom 11. September 2007 mit mehreren Feststellungen erstellt worden war, ergingen seitens des Finanzamtes unter anderem **Bescheide vom 17. September 2007**, mit denen die **Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005** verfügt wurde. In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde auf die *"Feststellungen der*

abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen" seien, verwiesen.

Da unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" im Bericht vom 11. September 2007 von der Prüferin angemerkt worden war, dass "keine Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen" würden, erhob die Bw unter anderem gegen die betreffenden Wiederaufnahmebescheide **Berufung**.

Dieser Berufung wurde vom Finanzamt mit **Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008** stattgegeben und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide (sowie auch sämtliche im Gefolge der Betriebsprüfung ergangenen anderen Bescheide) aufgehoben. Eine Begründung der Berufungsvorentscheidung erfolgte nicht.

Mit **Bescheiden vom 29. August 2008** verfügte das Finanzamt abermals eine **Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005**, wobei es in der Begründung wiederum auf die *"Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen" seien*, verwies. Gleichzeitig übermittelte es den **Betriebsprüfungsbericht vom 11. September 2007**, der außer dem Punkt "Prüfungsabschluss", in dem nun auf das Erfordernis einer Wiederaufnahme unter Anführung der Abgabenarten, Zeiträume und Feststellungen hingewiesen wurde, völlig (auch hinsichtlich der Auftragsbuchnummer) ident mit dem bereits mit Bescheiden vom 11. September 2007 übersandten Betriebsprüfungsbericht war.

Zum gegebenen Sachverhalt ist rechtlich Folgendes auszuführen:

Die angefochtenen Bescheide waren auf der gesetzlichen Grundlage des § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen erlassen worden.

Gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** *ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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."*

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Fest steht, dass sich sowohl die ursprünglichen Wiederaufnahmebescheide vom 17. September 2007 als auch die nunmehr angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom 29. August 2008 – wie weiter unten noch näher zu erläutern sein wird – auf den

Betriebsprüfungsbericht vom 11. September 2007 bezogen und zwischenzeitig seitens des Finanzamtes keine weiteren Feststellungen getroffen wurden.

Es stellte sich daher die Frage, inwieweit sich die Abgabenbehörde erster Instanz in den nunmehr angefochtenen Bescheiden unzulässigerweise auf Wiederaufnahmegründe stützte, die schon einmal in Wiederaufnahmebescheiden betreffend dieselben Abgabenarten und Jahre herangezogen, aber im Berufungsverfahren mittels rechtskräftiger Berufungsvorentscheidung aufgehoben worden waren.

Von zentraler Entscheidungsrelevanz war im gegebenen Zusammenhang, ob die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide trotz bereits **entschiedener Sache (res iudicata)** ergangen sind.

Der Begriff "res iudicata" ist wie jener der "Rechtskraftwirkung von Bescheiden" ein Ausfluss des Grundsatzes "ne bis in idem", einer der grundlegenden Säulen der österreichischen Verfahrensrechtsordnungen und somit auch im Abgabenverfahrensrecht unbedingt anwendbar (siehe Bichler, ÖStZ 1995, 233; UFS 15.4.2009, RV/0686-K/08). Er besagt, dass **in ein- und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf** (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung).

Auf diese Rechtswirkung der "entschiedenen Sache" bezieht sich auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn er regelmäßig darauf hinweist, dass die **Aufhebung eines Wiederaufnahmebescheides** nicht zur Folge habe, dass das Finanzamt ein Verfahren betreffend dieselbe Abgabenart und dasselbe Jahr nicht wieder aufnehmen dürfe. Allerdings dürfe dies **nur aus anderen Gründen** geschehen, weil diesfalls eine andere und keine entschiedene "Sache" vorläge (siehe zB VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327; 20.7.1999, 97/13/0131; Stoll, BAO-Kommentar, S. 2954).

"Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches gebildet hat (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 38 zu § 289 und die dort zit. Jud.)

Bei Wiederaufnahmebescheiden stellt die "Sache" die "Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen" dar.

Demgemäß kann auch im Berufungsverfahren die Berufungsbehörde innerhalb ihrer gemäß § 289 Abs. 2 obliegenden Befugnisse nur über diese Sache bzw. die Berechtigung der im Wiederaufnahmebescheid angeführten Gründe entscheiden.

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 leg. cit. zuständige Behörde (vgl. VwGH 26.1.2006, 2002/15/0076, mwN).

Bei einem verfahrensrechtlich Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenvorgangs von Amts wegen wird die **Identität der Sache**, über die abgesprochen wurde, **durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen** von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 20.7.1999, 97/13/0131; 14.5.1991, 90/14/0262).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen, bedeuteten diese allgemeinen Ausführungen, dass zu überprüfen war, ob die in den nunmehr angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden angeführten Tatsachen schon einmal als Gründe für vorhergehende (und nunmehr mit Berufungsvorentscheidung aufgehobene) Wiederaufnahmebescheide herangezogen worden waren.

Zu diesem Zwecke waren jene Gründe, die den im Berufungsverfahren mittels stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 rechtskräftig aufgehobenen Wiederaufnahmebescheiden vom 17. September 2007 zugrunde gelegen hatten, und jene laut nunmehr angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden vom 29. August 2008 zu vergleichen.

Hiefür war jeweils die **Begründung** der einzelnen Bescheide heranzuziehen, da sich die vom Finanzamt herangezogenen Gründe bei Wiederaufnahmebescheiden hieraus ergeben, wobei vom Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich grundsätzlich ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht als zulässig erachtet wird (VwGH 12.6.1991, 90/13/0027).

Die **Begründung laut Wiederaufnahmebescheiden vom 17. September 2007** lautete folgendermaßen (Fettdruck durch Berufungsbehörde):

*"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 Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

Demgegenüber findet sich in der **Begründung laut Wiederaufnahmebescheiden vom 29. August 2008** folgender Wortlaut (Fettdruck durch Berufungsbehörde):

*"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 Bescheid zu ersehen."*

(Anmerkung: Die Begründung des Ermessens wurde bei den jüngeren Wiederaufnahmebescheiden unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" angefügt – siehe Sachverhaltsdarstellung.)

In beiden Fällen wurden also als Gründe für die Wiederaufnahme die ***"Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommene Niederschrift sowie dem Prüfungsbericht zu entnehmen"*** seien, angeführt.

Dass in beiden Fällen nur die anlässlich der im Jahr 2007 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen, die Niederschrift über die am 25. Juli 2007 durchgeführte Schlussbesprechung sowie der Prüfungsbericht vom 11. September 2007 gemeint sein konnten, ergibt sich einerseits daraus, dass laut Aktenlage in der Zwischenzeit keine andere Prüfung durchgeführt wurde, und andererseits aus dem Umstand, dass mit den angefochtenen Bescheiden abermals der Betriebsprüfungsbericht vom 11. September 2007 (mit derselben Auftragsbuchnummer) übersandt wurde, dessen Feststellungen auch in den neuerlich ergangenen Sachbescheiden verarbeitet wurden.

Damit wurde aber in beiden Begründungen der Wiederaufnahmebescheide **dieselben Feststellungen** (Tz 1 – keine Nachweise betreffend Beteiligungsabschreibung AR.; Tz 2 – Baukosten betrafen nicht Wohnung des Lagerverwalters; Tz 3 – überwiegender Repräsentationscharakter des Werbeaufwandes; Tz 4 – mangelnde betriebliche Veranlassung von Fahrten; Tz 5 – mangelnde betriebliche Veranlassung der Fremdleistungen PT GesmbH) und damit **derselbe Tatsachenkomplex** für die Wiederaufnahme der Verfahren herangezogen.

Es ist zwar richtig, dass sich die anlässlich der ersten Wiederaufnahme im September 2007 und anlässlich der zweiten Wiederaufnahme mit Bescheiden vom 29. August 2008 übermittelten Betriebsprüfungsberichte insofern unterschieden, als unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" im ursprünglichen Bericht festgehalten worden war, dass keine Feststellungen getroffen worden wären, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gemacht hätten, während im nachher übermittelten Exemplar des Berichtes auf das Erfordernis der Wiederaufnahme unter konkreter Anführung der Abgabenarten, Zeiträume und Textziffern der Feststellungen hingewiesen worden war.

Fest steht aber, dass die von der Prüferin getroffenen und im Bericht festgehaltenen "steuerlichen Feststellungen", auf die in der Begründung der Bescheide als Gründe für die Wiederaufnahme verwiesen wurde, jeweils dieselben geblieben waren.

Diese wurden im Bericht lediglich – offensichtlich irrtümlich! – einmal als nicht für die Wiederaufnahme tragfähige Gründe und einmal als tragfähige Gründe qualifiziert.

Der Amtspartei ist nun zuzubilligen, dass die Wiederaufnahmebescheide vom 17. September 2007 insofern mit Rechtswidrigkeit belastet waren, als sich aus der in den Bescheiden angeführten 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....") und dem Betriebsprüfungsbericht (Punkt "Prüfungsabschluss") ein **Widerspruch** ergab bzw. dadurch die Begründung in sich widersprüchlich war. Die entsprechende Aussage im Bericht stand auch im Widerspruch zum eindeutigen Spruch der Bescheide, die eine Wiederaufnahme aussprachen.

Dieser Widerspruch war aber – wie vom Finanzamt vermeint – nicht unauflösbar, sondern hätte eine derartige Rechtswidrigkeit nach ho. Ansicht **im Berufungsverfahren saniert** werden können, zumal sich die Bw tatsächlich nicht mit Aussicht auf Erfolg auf die Rechtsverbindlichkeit der im Betriebsprüfungsbericht von der Prüferin unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht, dass die Feststellungen keine Wiederaufnahmegründe darstellen würden, stützen konnte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Finanzamt nämlich bei Erlassung eines Wiederaufnahmebescheides **nicht an** die im Betriebsprüfungsbericht dargelegte **Rechtsansicht des Betriebsprüfers gebunden**. Es kann vielmehr die Rechtslage anders beurteilen als der Prüfer in seinem – keinerlei Rechtskraftwirkung zukommenden – Prüfungsbericht und insofern von dessen offensichtlich als unrichtig erkannter Rechtsansicht abweichen (siehe VwGH 28.3.2001, 98/13/0026 mwN).

Dass aber das Finanzamt entgegen der im Punkt "Prüfungsabschluss" von der Prüferin zum Ausdruck gebrachten Meinung auf Grund der von dieser unter dem Punkt "Steuerliche Feststellungen" im Bericht dargelegten Tatsachen eine Wiederaufnahme durchführen wollte und diese Tatsachen daher als Wiederaufnahmegründe wertete, ergibt sich eindeutig aus dem Spruch der Wiederaufnahmebescheide, wenn hier eine Wiederaufnahme der einzelnen Verfahren auf Grund eben dieser Feststellungen verfügt wurde, zumal es sich bei diesen Feststellungen um Tatsachenfeststellungen (keine Nachweise betreffend Beteiligungsabschreibung; Baukosten betrafen nicht Wohnung des Lagerverwalters; mangelnde betriebliche Veranlassung von Werbeaufwand und Fremdleistungen) handelte.

Gemäß **§ 289 Abs. 2 BAO** hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 **immer in der Sache selbst zu entscheiden**. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen

Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Auch eine **Aufhebung** der angefochtenen Bescheide kann **nur in Form einer meritorischen Entscheidung** – also in der Sache selbst – erfolgen. Dies bedeutet, dass die Berufungsbehörde eine Aufhebung im Rahmen der Berufungsentscheidung nur dann verfügen darf, wenn der angefochtene Bescheid aus sachlichen Gründen ersatzlos zu beseitigen ist bzw. seitens der Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, in dieser Sache **keine andere, weitere Entscheidung** gegenüber der berufungswerbenden Partei in Betracht kommt (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, S. 2795f; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0108). Insofern besteht ein wesentlicher Unterschied zur Aufhebung gemäß § 299 BAO, die keine meritorische Entscheidung darstellt, sondern verfahrensrechtlicher Natur ist (siehe Stoll, a.a.O., S. 2891).

Entscheidet das Finanzamt über die Berufung gemäß § 276 Abs. 1 BAO mit **Berufungsvorentscheidung**, so bestehen diesbezüglich dieselben Änderungsbefugnisse wie bei der Erlassung einer Berufungsentscheidung und entfaltet diese im Falle der Erlangung der Rechtskraft dieselben Wirkungen wie eine Berufungsentscheidung (VwGH 29.9.2010, 2005/13/0101). Ebenso wie bei einer Berufungsentscheidung darf eine Aufhebung mittels Berufungsvorentscheidung (als meritorische Berufungserledigung) nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 33 zu § 289; Tz 5ff zu § 276).

Wurden daher Bescheide mit rechtskräftigen Berufungsvorentscheidungen ersatzlos aufgehoben, darf in dieser Sache wegen "res iudicata" keine neuerliche Entscheidung mehr ergehen (siehe Klumpner, Aufhebung einer NoVA-Vorschreibung wegen "res iudicata", in: UFSjournal 7/8/2010, 278ff).

Nun ist es zwar richtig, dass Wiederaufnahmebescheide im Berufungsverfahren insofern nicht saniert werden können, als nicht andere Wiederaufnahmegründe nachgeschoben werden können.

Die **Sanierung eines rechtswidrigen Wiederaufnahmebescheides** ist aber dann möglich, wenn sich aus der Begründung des Bescheides die Tatsachen, die vom Finanzamt als **Wiederaufnahmegründe** qualifiziert wurden, **wenigstens ansatzweise** ergeben (siehe UFS 15.4.2009, RV/0686-K/08; Rauscher, Unabhängiger Finanzsenat und Begründung der Wiederaufnahme von Amts wegen, in: SWK 25/2003, S 636; VwGH 30.11.1999, 94/14/0124).

Dass dies im Rahmen der ursprünglichen Wiederaufnahmebescheide tatsächlich der Fall war, wenn das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung die Durchführung der Wiederaufnahme auf die "Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen

Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen" seien, stützte, muss in objektiver Betrachtungsweise jedenfalls zugestanden werden.

Beachtenswert erscheint in diesem Zusammenhang auch die Feststellung, dass in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nur auf diese "Feststellungen", nicht aber auf den Betriebsprüfungsbericht insgesamt verwiesen wurde, woraus sich nach ho. Ansicht außerdem die untergeordnete Bedeutung des Punktes "Prüfungsabschluss" im Bericht ergibt.

Jedenfalls hätte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Ergänzung der widersprüchlichen Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen (Feststellungen laut Niederschrift und Prüfungsbericht) **kein unzulässiges Auswechseln**, sondern eine Manifestierung bzw. Bestätigung des Tatsachenkomplexes, der bereits als Grundlage für die Wiederaufnahme herangezogen worden war, dargestellt (in diesem Sinne auch VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Einer abermaligen Wiederaufnahme auf Basis von Feststellungen anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung, die schon einmal Gegenstand eines Wiederaufnahme- und anschließenden rechtskräftig abgeschlossenen Berufungsverfahrens gewesen waren, steht aber das bereits oben erläuterte Rechtsinstitut der **"entschiedenen Sache"** entgegen.

An dieser Stelle darf nicht unerwähnt bleiben, dass – wie schon die umfangreiche Judikatur zu dieser Problematik zeigt – auf Grund des diffizilen Spannungsverhältnisses zwischen dem Rechtsinstitut der entschiedenen Sache und der Qualifikation der ausreichenden Darlegung von Wiederaufnahmegründen die rechtliche Beurteilung in der Praxis für das anwendende Organ im Einzelfall nur schwer in den Griff zu bekommen ist und insofern sachlich unbefriedigende (weil keine Sachentscheidung!) Ergebnisse entstehen können.

Dies darf aber nicht dazu führen, dass bei Beurteilung von entsprechendem Sachverhalten der Grundsatz "ne bis idem", einer der tragenden Säulen von Verfahrensrechtsordnungen in einem Rechtsstaat, durchbrochen wird.

Unter Bedachtnahme auf diesen Grundsatz konnte der Bw aber im gegenständlichen Fall nicht mit Erfolg in ihrer Behauptung entgegen getreten werden, dass sie davon ausgehen konnte, dass mit der rechtskräftigen Aufhebung der ursprünglichen Wiederaufnahmebescheide seitens des Finanzamtes den angesprochenen Feststellungen der Betriebsprüferin laut Betriebsprüfungsbericht vom 11. September 2007 nicht die Qualität tauglicher Wiederaufnahmegründen beigemessen worden war, es somit seine ursprünglich im Spruch manifestierte Willensäußerung bezüglich Wiederaufnahme revidiert hatte und damit die "Sache" entschieden war.

Auf Grund obiger Erwägungen musste dem gegen die Wiederaufnahmebescheide gerichteten Berufungsbegehren stattgegeben und die entsprechenden Bescheide ersatzlos aufgehoben werden.

2) Zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 2003 bis 2005:

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit der Verfügung der Wiederaufnahme neu erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 gemäß **§ 307 Abs. 3 BAO** aus dem Rechtsbestand aus und die Verfahren treten **in die Lage zurück**, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

Das bedeutet konkret, dass die vor den bekämpften Verfahrenswiederaufnahmen in Geltung gestandenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 **wieder aufleben**.

Die Bw hat neben den Wiederaufnahmebescheiden vom 29. August 2008 auch die in deren Gefolge ergangenen Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 angefochten.

Gemäß **§ 273 Abs. 1 lit. a BAO** ist eine Berufung **zurückzuweisen**, wenn sie nicht zulässig ist.

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch **unzulässig**, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe Ritz, a.a.O., Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie oben dargelegt, sind die angefochtenen **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005** durch die ersatzlose Aufhebung der am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO **ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden**.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3) Zur Berufung gegen die "Haftungs- und Abgabenbescheide" betreffend Kapitalertragsteuer und Säumniszuschläge 2003 bis 2005:

Im Gefolge der im Jahr 2007 durchgeführten Betriebsprüfung wurden mit **"Haftungs- und Abgabenbescheiden" vom 11. September 2007** auch Kapitalertragsteuer und die dazugehörigen Säumniszuschläge für die Prüfungszeiträume 2003 bis 2005 vorgeschrieben,

wobei hinsichtlich der Begründung auf die Beilage zum Bericht ABPNr. xxx/06 – gemeint war hier offensichtlich und eindeutig der Betriebsprüfungsbericht vom 11. September 2007, ABPNr. xxx/07 – verwiesen wurde. In deren Tz 6 wurde die sich aus den Tz 2, 4 und 5 ergebende Summe der verdeckten Gewinnausschüttungen für die einzelnen Jahre 2003, 2004 und 2004 sowie die jeweils darauf entfallende 25%-ige Kest dargestellt.

Diese Bescheide wurden mit **Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008** aufgehoben.

Mit Datum vom **27. August 2008** ergingen wiederum **völlig idente "Haftungs- und Abgabenbescheide"**, die Kapitalertragsteuer und Säumniszuschläge in derselben Höhe, unter Heranziehung derselben Bemessungsgrundlagen und unter Verweis auf die Beilage zum Bericht ABPNr. xxx/07 in der Begründung vorschrieben.

Auch im Zusammenhang mit diesen angefochtenen Bescheiden wies die Bw auf das Vorliegen einer bereits entschiedenen Sache hin.

Hiezu ist rechtlich Folgendes auszuführen:

"Sache" ist – wie bereits unter Punkt 1) ausgeführt – die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, a.a.O., Tz 38 zu § 289).

Die "entschiedene Sache" wird durch den angenommenen Sachverhalt in Relation zur angewandten Rechtsvorschrift bestimmt (VwGH 20.11.1997, 96/15/0059).

Handelt es sich nicht um zeitraumbezogen (monatlich oder jährlich) zu erhebende Abgaben, ist die Sache dadurch umschrieben, dass der zu beurteilende Sachverhalt klar dargestellt wird. Dabei ist es ausreichend, wenn dieser Sachverhalt dem bekämpften Bescheid aus der Zusammenschau von Spruch und Begründung klar zu entnehmen ist (vgl. VwGH 9.12.2004, 2000/14/0197).

Bei der **Kapitalertragsteuer** handelt es sich nicht um eine Jahresabgabe, sondern um eine Abzugssteuer, die in einem Einzelbesteuerungsverfahren für jeden einem Gesellschafter zugewendeten Vorteil getrennt abzuführen ist. Bei ihrer bescheidmäßigen Vorschreibung tritt aus diesem Grunde die Angabe des (Prüfungs)Zeitraumes in den Hintergrund. Die entsprechende Angabe ist nicht dazu geeignet, die Sache zu beschreiben, über die abgesprochen werden soll. Dies kann vielmehr nur dadurch erfolgen, dass der Vorgang verbal so klar umschrieben wird, dass es einem sachkundigen Dritten möglich ist, diesen zweifellos zuzuordnen und abzugrenzen (UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus den – mit Ausnahme des Datums – **völlig identen "Haftungs- und Abgabenbescheiden" betreffend Kapitalertragsteuer und Säumniszuschläge** für die Prüfungszeiträume 2003 bis 2005 vom 11. September 2007 und

27. August 2008 eindeutig, dass diese jeweils auf den gleichen Vorgängen (dargestellt im Betriebsprüfungsbericht ABNr. xxx/07) beruhten bzw. Ausdruck der Willensäußerung der Behörde zur rechtlichen Qualifikation völlig identischer Sachverhalte waren.

Da die Bescheide vom 11. September 2007 mit rechtskräftiger Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 ersatzlos aufgehoben worden waren (dass eine Aufhebung im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung nur ersatzlos erfolgen kann, wurde unter Punkt 1 bereits dargelegt), musste die Sache, das heißt die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer und dazugehörigen Säumniszuschlägen aufgrund des gegebenen Sachverhaltes als **"entschieden"** betrachtet werden.

Eine nochmalige Vorschreibung bedeutete einen unzulässigen Eingriff in den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden (Grundsatz "ne bis idem"; in diesem Sinne auch UFS 5.8.2009, RV/0331-G/08). Die angefochtenen Bescheide waren daher aufzuheben.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass die in der Berufungsentscheidung des UFS vom 9.9.2009, RV/0144-S/08, dargelegten grundlegenden Zweifel an der ausreichenden Konkretisierung der Sache bei Vorschreibung von Kapitalertragsteuer durch Formulare mit dem Titel "Haftungs- und Abgabenbescheid(e)", bezüglich welcher Frage auf Grund einer Amtsbeschwerde eine VwGH-Verfahren anhängig ist, auf das gegenständliche Berufungsverfahren insofern keinen Einfluss zu nehmen vermochten, als auch bei Annahme der mangelnden Konkretisierung der Sache in den angefochtenen Bescheiden diese aufzuheben gewesen wären und sich somit am Spruch der gegenständlichen Berufungsentscheidung nichts geändert hätte.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. Dezember 2010