

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri  
in der Beschwerdesache Bf, Adr1,  
vertreten durch Treuhand-Union Villach GmbH, Wirtschaftstreuhand-  
und Steuerberatungs GmbH, Adr2,  
über die Beschwerde vom 22.03.2011 gegen den Bescheid des Fa vom 25.02.2011, zu  
Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A) Verfahrensablauf:

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf.) handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, deren Geschäftszweck in der Errichtung von Betriebsräumlichkeiten und Bauprojekten besteht (Firmenbuchauszug vom 27.01.2015, BFG-Akten) und die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 ermittelt.

1.) Im **Schriftsatz vom 30.03.2010** führte der steuerliche Vertreter der Bf. Nachfolgendes aus:

*"Im Namen und Auftrag unseres oben angeführten Klienten ersuchen wir um Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO bzw. um Aufhebung gemäß § 299 BAO des Körperschaftsteuerbescheides 2008 vom 04.09.2009 mit Abänderung des Bescheides entsprechend der nachfolgenden Begründung:*

*Mit Notariatsakt vom 30.12.2009 erwarb die ErrichtungsgmbH und Frau AA die Gesellschaftsanteile an der Landwirtschaftlichen Gesellschaft A-GmbH – nunmehr Bf. Im darauf folgenden Monat (Jänner 2010) erfolgte auf Basis des Notariatsaktes vom 30.12.2009 auch die Übernahme der Aktiva und Passiva der Landwirtschaftlichen Gesellschaft A-GmbH durch die übernehmenden Gesellschafter bzw. dessen Geschäftsführer. Im Zuge der Übernahme stellte der Geschäftsführer anhand der übernommenen Unterlagen und des diesbezüglich übermittelten Körperschaftsteuerbescheides 2008 vom 04.09.2009 fest, dass der vom vormaligen Eigentümer Bank-AG geleistete Gesellschafterzuschuss (Forderungsverzicht seitens des Gesellschafters) in Höhe von € 3,6 Mio. nicht als Einlage gemäß § 8 Abs. 1 KStG in der Körperschaftsteuererklärung 2008 und im Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 04.09.2009 erfasst wurde.*

*Gemäß § 8 Abs. 1 KStG ist bei einem Forderungsverzicht seitens des Gesellschafters nur der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam. Der werthaltige Teil der Forderung ist hingegen gemäß § 6 Ziff. 14 lat. EStG 1988 als Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG zu behandeln und damit nicht steuerwirksam, das heißt steuerbefreit. Zusätzlich führen wir an, dass gemäß § 36 EStG Schuld nachlässe steuerfrei sind.*

*Die vom Klienten erstellte Ertragsvorschau, der im Vermögen der Bf befindlichen Liegenschaft XXX ergibt, dass jährlich mit einem steuerrechtlichen Gewinn in Höhe von rd. € 180.000 zu rechnen ist.*

*Der Ertragswert der Liegenschaft auf Basis der Mietüberschüsse beträgt daher unter der Annahme einer 7 %igen Verzinsung jedoch ohne Indexierung rd. € 5,2 Mio. und ist damit deutlich höher als der im Geschäftsjahr 2008 erfolgte Forderungsverzicht in Höhe von € 3,6 Mio. Nachdem der Forderungsverzicht werthaltig ist, ist der Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 04.09.2009 rechtswidrig, das heißt der Spruch des Bescheides ist nicht richtig, so dass entweder gemäß § 299 BAO oder gemäß § 303 BAO der Körperschaftsteuerbescheid 2008 insofern abzuändern ist, dass die Einkünfte auf Gewerbebetrieb nicht € 3.458.698,26, sondern als Verlust in Höhe von € 141.301,74 (negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb) auszuweisen sind. Der Abzug des vortragsfähigen Verlustes in Höhe von € 2.594.023,70 entfällt daher auch zur Gänze.*

*Die für das Jahr 2008 festgesetzte Körperschaftsteuer in Höhe von € 200.641,10 ist antragsgemäß wieder gutzuschreiben."*

2.) In Folge fand über (vorerst telefonische) Anfrage durch das Finanzamt ein Ermittlungsverfahren statt, in welchem versucht wurde Sachverhaltsfragen abzuklären, vgl. dazu die diversen in den Verwaltungsakten einliegenden Schreiben und Mails (V-Akten 2008, Blatt 5 bis Blatt 32).

3.) Mit Datum vom 25.02.2011 erließ das Finanzamt den nachfolgend dargestellten Bescheid (Bl.45, zugestellt am 01.03.2011):

**Bescheid**

*Der Antrag von Bf vom 30.03.2010, eingebracht am 30.03.2010 betreffend Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 4.9.2009 wird abgewiesen.*

**Begründung:**

*Die im Zusammenhang mit dem Antrag gemäß §§ 299 und 303 BAO auf Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides 2008 seitens des Finanzamtes geforderte ausführliche Beantwortung von Sachverhaltsfragen, sowie Vorlage von Verträgen und Protokollen, wurde vom Unternehmen nicht ausreichend beantwortet bzw. Nachweise nicht erbracht. Eine Beurteilung, ob der Forderungsverzicht seitens des Gesellschafters als steuerneutrale Einlage, oder wie erklärt, steuerwirksam zu erfolgen hat, kann daher durch das Finanzamt nicht erfolgen und war der Antrag gemäß § 299 BAO mangels Rechtswidrigkeit bzw. gem. § 303 BAO mangels neuer Tatsachen spruchgemäß abzuweisen.*

4.) Mit Schreiben vom **22.03.2011** erhob die Bf. fristgerecht **Berufung** (V-Akten 2008, Bl. 46-48)

*"gegen den Bescheid vom 25.02.2011 bezüglich Ablehnung des Antrages vom 30.03.2010 betreffend Körperschaftssteuerbescheid 2008 ....."*

und beantragte die Aufhebung dieses Bescheides.

5.) In Folge ergingen **zwei** Berufungsvorentscheidungen vom 20.09.2011 (zugestellt am 26.09.2011), mittels welchen die Anträge auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides für 2008 gemäß § 299 BAO sowie gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO abgewiesen wurden:

a) **(Erste) Berufungsvorentscheidung vom 20.09.2011** ( Bl.49-50)

*"betreffend die Berufung vom 22.03.2011 von Firma Bf, ..... ...., gegen die bescheidmäßige Abweisung des Antrages gemäß § 299 betreffend Körperschaftsteuer 2008.*

.....  
*Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.*

b) (Zweite) **Berufungsvorentscheidung vom 20.09.2011** (Bl 51 -52),

..... *betreffend die Berufung vom 22.03.2011 von Firma Bf, ..... ...., gegen die  
bescheidmäßige Abweisung des Antrages gemäß § 303 Abs. 1 lit. b betreffend  
Körperschaftsteuer 2008.*

.....  
*Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.*

6.) Mit zwei Schriftsätzen vom 29.09.2011 beantragte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter die Vorlage der Berufung gegen die Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2008 sowie die Vorlage der Berufung gegen die Abweisung des Antrages gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend Körperschaftsteuer 2008 an die Abgabenbehörde II. Instanz.

## **B) Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Unzweifelhaft ergibt sich aus der Textierung im Schriftsatz vom 30.03.2010, dass die Bf. hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2008 vom 04.09.2009 entweder eine Wiederaufnahme dieses Verfahrens gemäß § 303 BAO oder eine Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides gemäß § 299 BAO begehrte. Eine genaue Spezifikation dahingehend, ob die Bf. eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO oder eine solche gemäß Abs. 4 leg.cit. (von Amts wegen) anregte, ist diesem Schreiben nicht zu entnehmen.

Demnach ist von zwei Anträgen, über die abzusprechen ist, auszugehen.

Gemäß § 92 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen. Mit der Erlassung eines Bescheides wird dem Bescheidadressaten grundsätzlich die Möglichkeit eingeräumt den Rechtsmittelweg zu beschreiten, um sein rechtliches Interesse durchsetzen zu können.

Für die Bedeutung einer Aussage im Spruch eines Bescheides ist maßgebend, wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist und nicht wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte oder wie ihn der Empfänger verstand.

Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (z.B. VwGH 24.05.2012, 2009/15/0182).

Wenn nun laut Spruch des bekämpften Bescheides vom 25.02.2011 **der** Antrag der Bf. abgewiesen wird, ergibt sich aus der Bescheidbegründung, wonach letztendlich infolge Nichterbringung der angeforderten Nachweise "*der Antrag gemäß § 299 BAO mangels Rechtswidrigkeit bzw. gemäß § 303 BAO mangels neuer Tatsachen abzuweisen war*", dass seitens des Finanzamtes über zwei Anträge abzusprechen war und dass vom Finanzamt über beide Anträge mittels des hier streitgegenständlichen Bescheides entschieden wurde.

Es stellt sich die Frage, ob die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise, nämlich über beide Anträge in einem Bescheid zu befinden, als den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend zu betrachten ist.

Grundsätzlich kann eine Bescheidausfertigung mehrere Bescheide umfassen. Das Ergehen dieser sogenannten "kombinierten Bescheide" ist zulässig, soweit für den Bescheidadressat das Vorliegen mehrerer Bescheide erkennbar ist.

Denn wesentlich ist, dass jeder dieser "Bescheide" isoliert der Rechtskraft fähig ist.

Eben dieser Umstand ist streitgegenständlich zu verneinen.

Wird in einem Beschwerdeverfahren, beispielsweise betreffend die begehrte Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO, die Entscheidung getroffen den bekämpften Bescheid mangels Vorliegens von Wiederaufnahmegründen aufzuheben, verbliebe wegen der bereits erfolgten Aufhebung keine rechtliche Möglichkeit mehr über den ebenfalls gestellten und abgewiesenen Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO abzusprechen.

Ritz führt zur Frage, ob einer Wiederaufnahme oder einer Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO der grundsätzliche Vorrang zu geben ist, aus, dass sich aus dem Verwaltungsaufwand (**zwei** Bescheide, gegebenenfalls Erledigung von zwei Rechtsmitteln), der Begründung des Ermessens sowie der Rechtschutzposition des Bescheidadressaten, ein Vorrang des § 303 vor § 299 nicht ableiten lässt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, § 299 BAO, Tz 68), womit aber klar zum Ausdruck gebracht wird, dass über jeden gestellten Antrag mittels Bescheid zu entscheiden ist.

Dass zwei rechtsmittelfähige Bescheide zu erlassen gewesen wären, wird bereits durch den aufgezeigten Verfahrensablauf untermauert:

So wurden seitens des Finanzamtes zwei Berufungsverentscheidungen erlassen und in Folge zwei Vorlageanträge eingebracht, was die Anhängigkeit zweier Beschwerdeverfahren bewirkte. Wird wie bereits ausgeführt, in einem der beiden Beschwerdeverfahren der bekämpfte Bescheid aufgehoben, wird damit der Bf. die Möglichkeit einer Entscheidung über den weiteren gestellten und abgewiesenen Antrag genommen, also der Rechtsmittelweg abgeschnitten.

Auf Basis dieser Ausführungen hätte der über zwei Anträge absprechende Bescheid nicht ergehen dürfen und ist dieser aufzuheben. Nach dessen Aufhebung befindet sich das Verfahren wiederum in dem Stadium, in welchem es sich vor Ergehen des aufgehobenen Bescheides befunden hatte.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **C) Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab oder fehlt eine solche Rechtsprechung. Weiters ist die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur zu lösenden Rechtsfrage auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Dezember 2015