



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der E-GmbH, vertreten durch die WT vom 20. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 21.12.2005 betreffend **1.)** Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 1999 sowie **2.)** Körperschaftsteuer 1999 entschieden:

1.) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

2.) Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Berufungswerberin, nachfolgend Bw abgekürzt, fand (nach einer ergebnislosen Prüfung im Jahr 2001) eine finanzstrafrechtlich veranlasste (§ 99 Abs. 2 FinStrG), durch Prüfungsauftrag vom 31.7.2002 in Gang gesetzte (Wiederholungs)Außenprüfung gemäß § 147 BAO statt. Als Folge der Prüfung erließ das Finanzamt im aus nunmehriger Sicht **ersten Rechtsgang** einen vom 28.5.2003 datierenden Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 1999. Begründend führte das Finanzamt aus, die Wiederaufnahme erfolge gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Im angesprochenen Prüfungsbericht, der vom 9.4.2003 datiert, waren im Abschnitt D unter der Überschrift "Wiederaufnahme des Verfahrens" die Textziffern 24 und 25 angeführt. In der Tz 24 des Prüfungsberichtes wurde bezüglich der Körperschaftsteuer 1999 auf die Tz 18-20 verwiesen, welche ihrerseits ausführliche Darstellungen betreffend dreier

Wiederaufnahmsgründe enthalten, nämlich "Gewinnerhöhung wegen unrichtiger Erfassung der Position Bestandsveränderungen von nichtabrechenbaren Leistungen", "Fremdwährungsverluste" und "Nichtanerkennung von Lohnaufwendungen". In der Tz 25 wurde sinngemäß unter der Überschrift "Begründung des Ermessens" ausgeführt, dass die Wiederaufnahme (auch) auf Grund des so genannten Erschleichungstatbestandes erfolge und dass bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei.

Gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 28.5.2003 wurde die Berufung vom 26.6.2003 eingebracht. Dieser Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 21.7.2005, RV/0509-I/04, stattgegeben.

Mit Datum vom 21.12.2005 erließ das Finanzamt einen zweiteiligen Sammelbescheid. Mit durch Nummerierung (1.), eigener Begründung und Unterteilung durch eine Sternchenreihe klar als selbständig erkennbarem Bescheid vom 21.12.2005 nahm das Finanzamt im nunmehr **zweiten Rechtsgang** das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 1999 neuerlich von Amts wegen wieder auf. Zur Begründung gab das Finanzamt allein den Wortlaut von § 303 Abs. 4 BAO wieder. Im zweiten Teil des Sammelbescheides sprach das Finanzamt – wiederum durch Nummerierung, eigene Begründung und Unterteilung klar als gesonderter Bescheid erkennbar - über die Körperschaftsteuer 1999 ab. Begründend führte das Finanzamt aus, die zusätzliche Begründung zu **diesem** Bescheid gehe gesondert zu. Wie angekündigt hat das Finanzamt eine gesonderte Begründung zu diesem (Körperschaftsteuer-)Bescheid abgefertigt und der Bw am 27.12. 2005 zugestellt. In dieser führte es sinngemäß und zusammengefasst unter abschließendem Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 9.4.2003 aus: Der maßgebende Sachverhalt sei vor der Wiederholungsprüfung nicht derart vollständig offen gelegt worden, dass bereits damals bei richtiger rechtlicher Subsumtion zur nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheid gelangt hätte werden können. Im Rahmen der Wiederholungsprüfung hätten sich die Prüfer erstmals detaillierte Kenntnisse zu den Sachverhalten verschafft, welche den Feststellungen in Tz 18 bis 20 zugrunde lägen.

Die Bw erhob form- und fristgerecht Berufung. In ihr führte sie aus, das Finanzamt stehe auf dem Standpunkt, im Rahmen einer Wiederholungsprüfung seien neue Tatsachen hervorgekommen, welche weder im Rahmen der Erstveranlagung noch im Rahmen der ersten Betriebsprüfung berücksichtigt worden seien. Demzufolge bestünde die Berechtigung zu einer amtswegigen Wiederaufnahme. Dies sei jedoch nicht der Fall. Eine wiederholte Prüfung und ein weiterer Versuch der Wiederaufnahme seien sachlich nicht gerechtfertigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu 1.) Die maßgebliche gesetzliche Bestimmung lautet:

§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a.) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b.) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c.) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

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

Diese Bestimmung wird in Verbindung mit den §§ 289 und 307 BAO von Lehre und Rechtsprechung übereinstimmend wie folgt ausgelegt:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen. Die Änderungsbefugnis der Rechtsmittelbehörde ist allerdings durch die "Sache" begrenzt. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens wird die Identität der Sache, über die erstinstanzlich 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. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die "Sache" des Verfahrens erster Stufe schließt daher aus, dass die Rechtsmittelbehörde neue Wiederaufnahmsgründe einführt (Stoll, BAO Kommentar, 2803, 2954). Daraus wiederum folgt, dass die Wiederaufnahmsgründe in der

Begründung der hierfür zuständigen Behörde erster Instanz anzuführen sind (Ritz, BAO³, § 289 Tz 38, 39; § 307 Tz 3). Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar. Freilich dürfen neue Wiederaufnahmsgründe neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen. Diesfalls würde eine andere, keine entschiedene Sache vorliegen. Rechtswidrig wäre es aber, in einer bereits entschiedenen Sache neuerlich bescheidmäßig abzusprechen. Dies stellte einen Verstoß gegen den Grundsatz "ne bis in idem" dar (VwGH 20.7.1999, 97/13/0131, 1.3.2007, 2004/15/0002, 22.2.2006, 2004/17/0028). In diesem Sinne vermag sich eine Verfahrenswiederaufnahme nicht gesetzeskonform auf Wiederaufnahmsgründe zu stützen, die bereits Gegenstand eines vorausgegangenen Verfahrens waren und sohin eine "res iudicata" darstellen.

Vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund ist dem Berufungsbegehren aus zwei Gründen stattzugeben:

Zum einen wird im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid vom 21.12.2005 lediglich das Gesetz zitiert, aber kein einziger Wiederaufnahmsgrund angeführt. Bereits aus diesem Grund ergibt sich unter Bedachtnahme auf das zuvor Gesagte, dass der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben ist (UFSF 28.8.2007, RV/0206-F/07).

Zum anderen wäre die erstinstanzliche Vorgangsweise aber auch dann durch den UFS **nicht** zu bestätigen, wenn die gesondert zum Körperschaftsteuerbescheid ergangene Bescheidbegründung entgegen ihrem klaren Wortlaut, der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142) und der Lehre (Ritz, BAO³, § 307 Tz 7) als Begründung des Wiederaufnahmebescheides gewertet würde. Denn diesfalls wäre der angefochtene Bescheid wegen res iudicata aufzuheben, weil mit ihm keine neuen Wiederaufnahmsgründe geltend gemacht werden (vgl. UFSI 3.3.2006, RV/0350-I/04). Wie nämlich eingangs dargestellt, wurden in der gesonderten Bescheidbegründung vom 21.12.2005 mit Ausnahme des Erschleichenstatbestandes genau jene drei Wiederaufnahmsgründe geltend gemacht, auf die sich bereits der Wiederaufnahmebescheid vom 28.5.2003 bzw der Prüfungsbericht vom 9.4.2003 stützte. Oder mit anderen Worten: Der Grundsatz "ne bis in idem" untersagt es der Berufungsbehörde, Wiederaufnahmsgründe anzuerkennen, denen in einem vorangegangenen Verfahren (aus welchen Gründen immer) die Anerkennung rechtskräftig versagt worden ist.

Zu 2.) Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Die gegen die Körperschaftsteuerbescheid vom 21.12.2005

gerichtete Berufung wendet sich somit gegen einen Bescheid, der nicht (mehr) zum Rechtsbestand zählt. Sie war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 273 Tz 12).

Feldkirch, am 6. November 2008