



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
SENAT 14

GZ. RV/1540-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Exacta Treuhand u. BeratungsGmbH, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1010 Wien, Bösendorferstraße 1, vom 27. Juni 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 23. Mai 2000 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens und Neufestsetzung der Körperschaftsteuer 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. stellte am 29. Juni 1999 an das zuständige Finanzamt den „**Antrag** auf Wiederaufnahme abgeschlossener Verfahren betreffend Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung aus Anlass eines Dienstjubiläums gem. § 124b Z 33 lit. b EStG 1998 (Abgabenänderungsgesetz 1998)“.

Sie führte weiter aus: „*Wir haben zum Stichtag 30.6.1993 Rückstellungen für Jubiläumsgelder in Höhe von ATS 1.128.245,-- gebildet. Die Entwicklung im Beobachtungszeitraum 1993 – 1997 stellt sich wie folgt dar:*

*steuerliche Hinzurechnung 1993 1.128.245,--.*

*Hiermit beantragen wir amtsweigige Wiederaufnahme für die Veranlagungen 1993 und Richtigstellung der Körperschaftsteuerbescheide 1993.“*

Der **Antrag** wurde mit Bescheid vom 23. Mai 2000 **abgewiesen**. Das Finanzamt begründete die Entscheidung wie folgt.

Nach Art. I Z 64 Steuerreform-Gesetz 1993 waren Rückstellungen für Jubiläumsgelder die mit steuerlicher Wirkung gebildet worden waren und den Bestimmungen des § 9 EStG idF des SteuerreformG 1993 nicht entsprachen in den Jahren 1994 – 1997 aufzulösen. Mit Erkenntnis des VfGH vom 9.12.1997, G403/97 wurde die Bestimmung des § 9 Abs. 4 EStG hinsichtlich des Verbots der Bildung von Rückstellungen für Zahlungen aus Anlass eines Dienstjubiläums als verfassungswidrig aufgehoben. Zufolge dessen wurde mit AbgÄG 1998 und dem SteuerreformG 2000 die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 enden, steuerlich wieder zugelassen und die zwingende Auflösung früher gebildeter Jubiläumsgeldrückstellungen wieder aufgehoben. Für bereits endgültig rechtskräftig veranlagte Fälle der Jahre ab 1994 wurde durch § 124b Z 33 lit. b EStG dem Steuerpflichtigen das Recht zur Stellung eines Wiederaufnahmeantrages bis längstens 30.6.1999 eingeräumt, um die steuerlich aufgelösten Jubiläumsgeldrückstellungen wieder rückgängig machen zu können.

Da die Bestimmung des § 124b Z 33 lit. b EStG für Jahre vor 1994 nicht angewendet werden kann, weil in diesen Veranlagungsjahren Art. I Z 64 des SteuerreformG 1993 nicht in Kraft gewesen war, sei der Antrag der Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens und Festsetzung der Körperschaftsteuer 1993 abzuweisen.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2000 erhob die Bw. das **Rechtsmittel der Berufung „gegen den Bescheid, ... mit dem unser Antrag auf Wiederaufnahme abgeschlossener Verfahren in den Jahren 1994 – 1997 betreffend Jubiläumsgeldrückstellung .... abgewiesen wurde“**.

Die Bw. wendet gegen die abweisende Entscheidung ein, dass, auch wenn der Antrag nur die bisher steuerlich abgezogene Rückstellung zum Stand 30.6.1993 in Höhe von ATS 1.128.245,- genannt habe und nicht ausführe in welchen Veranlagungsjahren nach 1993 eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu erfolgen habe (weil im Zeitpunkt der Antragstellung noch keine erlassmäßige Regelung bestanden habe), das Finanzamt aus den Veranlagungsakten folgenden Sachverhalt hätte erheben müssen:

- im Wirtschaftsjahr 1992/93 habe die Bw. erstmalig eine Jubiläumsgeldrückstellung in genannter Höhe gebildet und diese Dotierung als Betriebsausgabe verrechnet;
- die Veränderungen der Rückstellungen in den Wirtschaftsjahren 1993/94, 1994/95, 1995/96, 1996/97 und 1997/98 (Auflösungen und Zuführungen) seien jeweils in den steuerlichen Mehr-/ Wenigerrechnungen ab- bzw. zugerechnet worden;
- zusätzlich zu diesen Ab- und Zurechnungen der Veränderungen 1994 – 1998 sei im Wirtschaftsjahr 1994/95 die gesamte Rückstellung Stand 30.6.1993 in Höhe von ATS 1.128.245,-- dem steuerpflichtigen Gewinn 1995 zugerechnet worden. Laut Steuererklärung 1995 (und Detail dazu) seien für „Jubiläumsgelder“ per Saldo in 1994/95 ATS 822.645,-- zugerechnet worden. Dieser Betrag errechne sich aus dem Stand zum

30.6.1993 abzüglich der steuerlich unbeachtlichen Teilauflösung nach Handelsrecht von ATS 305.600,--.

Aus diesem Sachverhalt ergebe sich die Wiederaufnahme des Verfahrens zum Körperschaftsteuerbescheid 1995 vom 16.9.1996. Die bisherigen erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ATS 37.607.632,-- seien um die Auflösung der Jubiläumsgeldrückstellung zu reduzieren, woraus sich in der Folge eine Steuergutschrift von ATS 383.588,-- ergebe. Die Bw. beantragte daher die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Jubiläumsgeldrückstellung im Veranlagungsjahr 1995 gem. § 124b Z 33 lit. b EStG idF AbgÄG 1998 durchzuführen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** (BVE) vom 25. Juli 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Das Finanzamt führte dabei wie in der Information des BMF vom 22.6.1999 aus.

*„Für den Wiederaufnahmeantrag iSd § 124b Z 33 lit b EStG gelten - abgesehen von der besonderen Antragsfrist - die allgemeinen Voraussetzungen der §§ 303 ff BAO. § 303a BAO verlangt, dass ein Wiederaufnahmeantrag das (die) Verfahren zu bezeichnen hat, dessen (deren) Wiederaufnahme beantragt wird, die Umstände anzugeben hat, auf die der Antrag gestützt wird, sowie jene Angaben zu machen hat, die für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit notwendig sind; andernfalls ist die Abgabenbehörde verpflichtet, die Behebung der Mängel unter Setzung einer angemessenen Frist aufzutragen. Gründet sich ein Wiederaufnahmeantrag auf § 124b Z 33 lit b EStG, kann er - auch ohne spezifische Erwähnung - nur das Ziel verfolgen, die in bestimmten Jahren vorgenommenen Auflösungen früher gebildeter Jubiläumsgeldrückstellungen zur Gänze zurückzunehmen. Es ist daher ausreichend, in diesem Antrag lediglich die Verfahren zu bezeichnen, die wieder aufgenommen werden sollen. Die Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Anbringens beschränkt sich auf die Beachtung der nicht verlängerbaren Fallfrist 30. 6. 1999. Ein Mängelbehebungsauftrag darf daher nur dann erlassen werden, wenn die Verfahren, deren Wiederaufnahme beantragt wird, nicht genannt sind.“*

Das Finanzamt führte weiter aus, dass sich im gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag, der sich auf § 124b Z 33 lit. b EStG stütze und im Sinne des BMF-Erlasses rechtzeitig gestellt worden sei, eindeutig und unmissverständlich das Begehren auf die Wiederaufnahme und Richtigstellung der Körperschaftsteuer 1993 gerichtet habe. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995 sei kein Wiederaufnahmeantrag gem. § 124b Z 33 lit. b EStG bis zum Ablauf der Fallfrist 30.6.1999 eingebracht worden.

Der die Wiederaufnahme für die Körperschaftsteuer 1993 betreffende Antrag vom 29.6.1999 sei aber, wie auch in der Berufung vom 27.6.2000 nicht bestritten werde, zu Recht abgewiesen worden. Die Berufung gehe daher ins Leere.

Am 23. August 2000 stellte die Bw. den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, da sie den gegenständlichen Abweisungsbescheid sowie die negative BVE als rechtswidrig erachte. Zum Berufungsbegehren „*in concreto das abgeschlossene Verfahren ... für 1995 wieder aufzunehmen*“ führte die Bw. u. a. aus.

Zum Zeitpunkt des Antrages auf Wiederaufnahme hätten die gesetzliche Regelung des § 124b Z 33 lit. b EStG, die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 1998 sowie die Informationen des BMF vom 22.6.1999 (nicht der spätere Erlass vom 27.10.1999) im Internet bestanden. Dementsprechend ergebe sich im Fall der Bw. dass:

- die Antragsfrist – unbestritten vom Fiskus – jedenfalls eingehalten sei,
- sich der Wiederaufnahmeantrag auf die genannte Gesetzesbestimmung beziehe und „auch ohne spezifische Erwähnung – nur das Ziel verfolgen kann, die in bestimmten Jahren vorgenommenen Auflösungen früher gebildeter Jubiläumsgeldrückstellungen zur Gänze zurückzunehmen.“ Somit habe man eindeutig die Verfahren bezeichnet, die wieder aufgenommen werden sollten.
- die „spezifische Erwähnung“, d.h. die Erläuterung zum Antrag (Anm.: die Nennung des Jahres 1993) zu Rückfragen Anlass gebe, jedoch im Hinblick auf die auch im AbgÄG 1998 neu aufgenommene Gesetzesnorm des § 303 a BAO eine gesetzliche Handhabe zur Präzisierung des Wiederaufnahmeantrages geschaffen worden sei.

Die Bw. führt weiters aus, dass sie in ihrem Antrag zweifelsfrei und eindeutig erläutert habe wann die Bildung der Rückstellung erfolgt sei und wie die Entwicklung in den Folgejahren gewesen sei. Sie betonte, dass die weitere Formulierung „*Hiemit beantragen wir amtswegige Wiederaufnahme für die Veranlagungen 1993 und Richtigstellung der Körperschaftsteuerbescheide 1993.*“ zu Rückfragen hätte Anlass geben können. Es seien hier natürlich die Veranlagungen **nach** 1993 gemeint gewesen. Die Bw. verweist auf die Bestimmungen des § 303a Abs.2 BAO und vermeint, dass dem Finanzamt hätte klar sein müssen, dass die Auflösung der zum 30.6.1993 gebildeten Jubiläumsgeldrückstellung nur in den Steuerzeiträumen 1994 – 1997 erfolgt sei. Damit wäre es gemäß § 303a (2) BAO verpflichtet gewesen, der Bw. die Behebung der inhaltlichen Mängel aufzutragen, wie z.B. den Veranlagungszeitraum in dem die steuerwirksame Auflösung erfolgt sei zu präzisieren. Diese Präzisierung sei seitens der Bw. in der Berufung gegen den Abweisungsbescheid erfolgt. Abschließend wiederholte die Bw. ihren Antrag gem. § 124b Z 33 lit. b EStG auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 1995.

## Über die Berufung wurde erwogen:

Entsprechend Art. I Z 64 Steuerreform-Gesetz 1993 waren **Rückstellungen für Jubiläumsgelder** die mit steuerlicher Wirkung gebildet worden waren und den Bestimmungen des § 9 EStG idF des SteuerreformG 1993 nicht entsprachen in den Jahren 1994 – 1997 aufzulösen.

Die Bestimmung des § 9 Abs. 4 EStG idF SteuerreformG 1993 hinsichtlich des Verbots der Bildung von Rückstellungen für Zahlungen aus Anlass eines Dienstjubiläums wurde mit Erkenntnis des VfGH vom 9.12.1997, G403/97 als verfassungswidrig aufgehoben.

In der Folge wurde mit AbgÄG 1998 im Hinblick auf die Möglichkeit der Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen ab der Veranlagung 1999 die zwingende Auflösung früher gebildeter Jubiläumsgeldrückstellungen wieder aufgehoben.

Für bereits endgültig rechtskräftig veranlagte Fälle der Jahre ab 1994 wurde durch **§ 124b Z 33 lit. b EStG idF AbgÄG 1998** dem Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt einen **Wiederaufnahmeantrag** bis längstens 30.6.1999 zu stellen, um die steuerlich aufgelösten Jubiläumsgeldrückstellungen wieder rückgängig machen zu können. Die im Hinblick auf die Frist 30.6.1999 ergangene Information des BMF vom 22.6.1999 (späterer Erlass vom 27.10.1999) präzisierte zur Stellung des Antrages. Es wurde festgehalten, dass für den Wiederaufnahmeantrag iSd § 124b Z 33 lit. b EStG die allgemeinen Bedingungen der §§ 303 ff BAO gelten und insbesondere auf die gem. § 303a BAO für einen Wiederaufnahmeantrag nötigen inhaltlichen Erfordernisse hingewiesen.

Die Bw. nahm das mit § 124b Z 33 lit. b EStG idF AbgÄG 1998 eingeräumte Recht wahr und stellte mit Schreiben vom 29.6.1999 den „*Antrag auf Wiederaufnahme abgeschlossener Verfahren betreffend Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung aus Anlass eines Dienstjubiläums gem. § 124b Z 33 lit. b EStG 1998 (Abgabenänderungsgesetz 1998)*“. In den weiteren Ausführungen zum Antrag bezog sich die Bw. auf die im Jahr 1993 gebildete Jubiläumsgeldrückstellung und deren Entwicklung im Beobachtungszeitraum 1993 – 1997. Als wiederaufzunehmendes Verfahren nannte die Bw. die Veranlagung der Körperschaftsteuer des Jahres 1993.

In der gegen den die Wiederaufnahme abweisenden Bescheid eingebrachten Berufung führte die Bw. im Detail aus, dass die Auflösung der 1993 gebildeten Jubiläumsgeldrückstellung im Jahr 1995 erfolgt sei. Es sei daher das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995, Bescheid vom 16.9.1996, wieder aufzunehmen.

Sowohl in der Begründung des den Wiederaufnahmeantrag abweisenden Bescheides als auch in der späteren abweisenden Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass im Antrag der Bw. kein Antrag auf Wiederaufnahme hinsichtlich eines rechtskräftig veranlagten Falles der Jahre ab 1994 zu sehen war. Das Finanzamt begründete, dass der

---

berufungsgegenständliche Antrag eindeutig und unmissverständlich auf die Wiederaufnahme und Richtigstellung der Körperschaftsteuer 1993 gerichtet gewesen war. Hinsichtlich einer Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 1995 war kein Antrag eingebracht worden.

Die Abgabenbehörde hat richtig festgestellt, dass sich die Bw. in den Ausführungen zum Wiederaufnahmeantrag lediglich auf das Veranlagungsjahr 1993 bezogen hat. Auch wenn für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung das Erklärte maßgebend ist, sind Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d. h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Die Abgabenbehörde berücksichtigt jedoch weder in ihrem abweisenden Bescheid noch in der späteren abweisenden Berufungsvorentscheidung, dass der gegenständliche Antrag nicht auf die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 1993 gerichtet gewesen sein kann, da sich der Antrag dezidiert auf die Bestimmung des § 124b Z 33 lit. b EStG bezieht. Diese Gesetzesbestimmung ist jedoch nur auf rechtskräftig veranlagte Fälle ab dem Jahr 1994 anwendbar. Die Abgabenbehörde hätte den Widerspruch der im Antrag enthaltenen ergänzenden Ausführungen (im Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 1993) zur genannten Gesetzesbestimmung erkennen und im Verfahren berücksichtigen müssen.

Durch diesen Widerspruch, dem nicht eindeutigen Inhalt, weist der gegenständliche Antrag einen inhaltlichen Mangel auf und entspricht somit nicht dem für Wiederaufnahmeanträge, somit auch für Anträge gem. § 124b Z 33 lit. b EStG, geltenden Erfordernis des § 303a Abs. 1 lit. a BAO. Diese Bestimmung sieht für den Antrag u. a. „die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird“ vor.

Wenn nun ein Antrag gem. § 303a Abs. 1 BAO mit einem inhaltlichen Mangel behaftet ist, hat die Abgabenbehörde gem. § 303a Abs. 2 BAO mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen. Es wäre der Bw. daher schon vor Entscheidung über den Antrag durch die Abgabenbehörde die Behebung dieses Mangels aufzutragen gewesen. Die Abgabenbehörde hat dies unterlassen. Der Bescheid vom 23. Mai 2000 ist trotz des unbehobenen Mangels ergangen. Dadurch ist dieser Bescheid mit einem Formalfehler behaftet und als rechtswidrig zu beurteilen.

### **Es war somit über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.**

Nur ergänzend wird angeführt, dass die Bw. in der dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorliegenden Berufung ihren Antrag insofern präzisiert als sie darlegt, dass sie aufgrund der steuerlich wirksamen Auflösung der Jubiläumsgeldrückstellung im Jahr 1995 die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 1995 beantrage. Sie verweist dazu hinsichtlich der Höhe des Betrages von ÖS 1.128.245,-- auf die in der Steuererklärung 1995

---

erfolgte Zurechnung (ÖS 822.645,--) sowie auf die im Jahresabschluss 1994/95 dargestellte Entwicklung (ertragswirksame Auflösung von ÖS 305.600,--) der Jubiläumsgeldrückstellung. Aus der dem unabhängigen Finanzsenat im weiteren Verfahren vorgelegten Ergänzung zur Körperschaftsteuererklärung 1995 („Steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen“) geht eindeutig hervor, dass in dem in der Steuererklärung 1995 unter Kennzahl 629 eingetragenen und einkommenserhöhend wirkenden Betrag die außerbilanzmäßige Hinzurechnung von ÖS 822.645,-- enthalten ist.

Wien, am 07. Oktober 2004