

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der Bf, vertreten durch StB, über die Beschwerden vom 27. Oktober 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 25. September 2017 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2013 zu Steuernummer ***BF1StNr1***

- I. zu Recht erkannt: Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. beschlossen: Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 wird als gegenstandslos geworden zurückgewiesen.
- III. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin – eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung – reichte am 29.9.2014 die Körperschaftsteuererklärung für 2014 elektronisch beim Finanzamt ein. In Körperschaftsteuererklärung 2013 wies die Beschwerdeführerin unter anderem Aufwendungen für „*Provisionen, Lizenzgebühren*“ in Höhe von EUR 1.979.452,72 aus.

Mit Schreiben vom 30.9.2014 (beim Finanzamt eingelangt am 4.10.2014) überreichte die Beschwerdeführerin unter anderem ein Exemplar des Jahresabschlusses zum 31.12.2013. In der Gewinn- und Verlustrechnung ist die Position „*Provisionen an Dritte*“ mit EUR 1.976.329,86 ausgewiesen.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 1.10.2014 forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin auf, die Zusammensetzung und Berechnung der Provisionen an die X AG ch_Ort sowie Rechnungen und Gutschriften an die X AG ch_Ort darzustellen bzw. vorzulegen.

Die Beschwerdeführerin gab im Schreiben vom 24.10.2014 an, dass keine Rechnungen an die X AG gestellt bzw. keine Gutschriften an diese erteilt worden seien. In einer Beilage („Berechnungsübersicht Umsatzerlöse Bf / Prozentsatz-Provision X_AG ch_Ort“) stellte sie dar, dass die Provisionszahlungen mit 7,5 % von relevanten Umsätzen in Höhe von EUR 26.351.064,74; somit in Höhe von EUR 1.979,452,72 ermittelt wurden.

Das Finanzamt erließ am 6.11.2014 den Körperschaftsteuerbescheid 2013 unter Übernahme der Erklärungsdaten und setzte die Körperschaftsteuer für 2013 mit EUR 34.602,- fest. Mit Bescheid vom 9.1.2015 hob das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2013 gemäß § 299 BAO auf und erließ am selben Tag einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2014, mit dem es die Körperschaftsteuer in Höhe von EUR 186.636,- festsetzte. Aufgrund der Beschwerde vom 21.1.2015 gegen (unter anderem) diese beiden Bescheide gab das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.3.2017 der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO statt und hob diesen auf. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2017 erklärte das Finanzamt die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 9.1.2015 als gegenstandslos.

Das Finanzamt richtete am 26.6.2017 ein weiteres Ersuchen um Ergänzung an die Beschwerdeführerin, welches lautet: *„Mit Vorhalt vom 1. Oktober 2014 wurden Sie bereits aufgefordert, die Zusammensetzung und Berechnung der Provisionen an die X AG ch_Ort sowie damit zusammenhängende Rechnungen und Gutschriften bekanntzugeben. Die von Ihnen mit Schreiben vom 24. Oktober 2014 (eingelangt am 27. Oktober 2014) vorgelegte Provisionsberechnung kann allerdings nicht nachvollzogen werden, da eine Vereinbarung fehlt, aus der die Höhe der Provisionszahlungen abgeleitet werden kann. Sie werden daher ersucht, die den Provisionszahlungen zugrunde liegende Vereinbarung sowie allenfalls zusätzliche Vereinbarungen und Unterlagen vorzulegen, um die geltend gemachten Zahlungen auf ihre Richtigkeit hin überprüfen zu können.“*

Die Beschwerdeführerin antwortete darauf mit Schreiben vom 19.7.2017 und führte aus: *„In Beantwortung Ihres Ergänzungsersuchens ... übersenden wir Ihnen anbei eine Kopie des Vertrags über die Zusammenarbeit zwischen der X AG in ch_Ort und der [Beschwerdeführerin] vom 13.12.2002. Der Art. 5 des Vertrags enthält die Bestimmung, dass die [Beschwerdeführerin] eine Provision in Höhe von 7,5 % der Warenverkäufe – also des Warenumsatzes – an die X_AG zu leisten hat. Auf Grundlage dieses Vertrags wurde die Provision 2013 anhand der nochmals in Kopie beiliegenden Provisionsabrechnung berechnet. 7,5 % der ermittelten Bemessungsgrundlage wurden als Provisionsaufwand in der Körperschaftsteuererklärung 2013 geltend gemacht.“* Die angesprochenen Beilagen wurden

ebenfalls übermittelt. Art. 5 des Vertrages vom 13.12.2002 lautet auszugsweise: *„Für die von X_AG erbrachten Leistungen ... zahlt die Bf eine Vergütung von 7,5 % vom jeweiligen Warenverkauf-Rechnungsbetrag. ...“*

Mit Bescheiden vom 25.9.2017 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 und erließ einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid, in dem es die Körperschaftsteuer für 2013 mit EUR 186.636,- festsetzte. Die Begründung zum Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 lautet: *„Im Vorhalt vom 26.06.2017 wurde ersucht die den Provisionszahlungen zugrunde liegende Vereinbarung sowie allenfalls zusätzliche Vereinbarungen und Unterlagen vorzulegen, um die geltend gemachten Zahlungen auf ihre Richtigkeit hin überprüfen zu können. In den Vorjahren hat es Zusatzvereinbarungen gegeben. Erst durch den Vorhalt hat das Finanzamt davon Kenntnis erlangt, dass es im Jahr 2013 keine Zusatzvereinbarungen gegeben hat, da nur der Vertrag vorgelegt wurde. Dies stellt eine neue Tatsache dar.“*

Die Begründung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 lautet: *„Die Änderung im gegenständlichen Bescheid zu den erklärten Beträgen betreffen Provisionszahlungen der Abgabepflichtigen an die Muttergesellschaft X_AG. Diese Provisionszahlungen bildeten einen Prüfungsschwerpunkt in der für die Jahre 2010 bis 2012 durchgeführten Betriebsprüfung. Es wird daher auf die Begründung im BP-Bericht sowie in der Beschwerdevereinscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 verwiesen.“*

In ihrer Beschwerde vom 27.10.2017 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens wendete die Beschwerdeführerin zusammengefasst ein, dass keine Tatsachen neu hervorgekommen seien und daher keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorlägen. *„Bereits mit Ergänzungsersuchen vom 1.10.2014 wurde die Berechnung der Provisionszahlungen 2013 angefordert und der ... Behörde mit Schriftsatz vom 24.10.2014 offengelegt. Aus dieser Berechnungsgrundlage ergibt sich eindeutig, dass die in der Gewinn- und Verlustrechnung der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Provisionsaufwendungen in Höhe von 7,5 % berechnet wurden und entspricht dies dem zwischen der Firma X AG und Firma Bf am 13.12.2002 abgeschlossenen Vertrag. Dieser Vertrag ist der ... Behörde seit ... der Betriebsprüfung über den Zeitraum 2010-2012 bekannt... Das in der Bescheidebegründung angesprochene Ergänzungsersuchen vom 26.6.2017 sowie die am 19.7.2017 erstattete ... Antwort ergibt für die Behörde keinen neuen Kenntnisstand, da sowohl bei der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 26.6.2017 als auch des Ergänzungsersuchens vom 1.10.2014 dieselbe Berechnungsgrundlage für die Provisionszahlung übermittelt wurde und der im Antwortschreiben vom 19.7.2012 nochmals vorgelegte Vertrag der Abgabenbehörde bereits seit Abhaltung der Betriebsprüfung über den Zeitraum 2010 – 2012 bekannt ist.“*

In ihrer Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 27.10.2017 verwies die Beschwerdeführerin auf die Begründung zu ihrer Beschwerde vom 10.11.2014 gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.3.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 ab und begründete dies wie folgt: „...*Ergänzend wird festgehalten, dass zwar bereits mit Vorhalt vom 1.10.2014 Unterlagen angefordert wurden, diese aber für die nähere Überprüfung der strittigen Provisionszahlungen nicht ausreichten. ... Es lag zwar der Vertrag bereits vor Erlassung des Erstbescheides vor, aber es war nicht erkennbar, ob diese Grundlage auch für das Jahr 2013 gilt oder nicht.*“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7.5.2018 wies das Finanzamt auch die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 ab und begründete dies wie folgt: „*Wie bereits aufgrund der für die Jahre 2010-2012 durchgeführten Betriebsprüfung wurden entsprechend des dort durchgeführten äußeren Betriebsvergleiches die Provisionen dementsprechend auch für das gegenständliche Jahr nach unten korrigiert.*“

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Schreiben vom 19.4.2018 die Vorlage ihrer Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 und mit Schreiben vom 18.5.2018 die Vorlage ihrer Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 an das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt legte beide Beschwerden am 9.8.2018 dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 30.6.2021 wurde diese Rechtssache der ursprünglich zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und jener der nunmehr einschreitenden Richterin zum Stichtag 5.7.2021 übertragen.

B. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Zu Spruchpunkt I. (Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013)

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren unter anderem dann von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind (lit. b leg. cit.) und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidungswesentlich ist dabei, ob der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren getroffenen Entscheidung gelangen hätte können (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 6 zu § 303 mit Judikaturhinweisen).

Das Finanzamt hat – noch bevor es den ersten Körperschaftsteuerbescheid 2013 am 6.11.2014 erklärungsgemäß erlassen hat – durch die mit Schreiben vom 24.10.2014 übermittelte Aufstellung Kenntnis davon erlangt, dass die in der Körperschaftsteuererklärung 2013 ausgewiesenen Provisionszahlungen an die X_AG ch_Ort in Höhe von 7,5 % der erzielten Umsatzerlöse ermittelt worden waren.

Aufgrund weiterer Ermittlungen hat das Finanzamt darüber hinaus durch den mit Schreiben vom 19.7.2017 übermittelten Vertrag zwischen der X AG und der Beschwerdeführerin vom 13.12.2002 davon Kenntnis erlangt, dass dessen Art. 5 die Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Zahlung einer „Vergütung“ von 7,5 % vom jeweiligen Warenverkaufs-Rechnungsbetrag vorsieht.

Die im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 gewählte Formulierung „...In den Vorjahren hat es Zusatzvereinbarungen gegeben. Erst durch den Vorhalt hat das Finanzamt davon Kenntnis erlangt, dass es im Jahr 2013 keine Zusatzvereinbarungen gegeben hat, da nur der Vertrag vorgelegt wurde. Dies stellt eine neue Tatsache dar.“ gibt keinen Aufschluss darüber, inwiefern dieser Umstand einen anders lautenden Körperschaftsteuerbescheid herbeizuführen geeignet gewesen wäre. Dazu kommt, dass das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung einräumt, dass ihm der Vertrag bereits vor Erlassung des Erstbescheides vorgelegen ist. Dem Finanzamt war der entscheidungswesentliche Sachverhalt somit zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt. Im Übrigen ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. *Ritz*, BAO, 6. A., Rz 31 zu § 303 mit Judikaturnachweisen) – Erkenntnisse zum Sachverhalt, welche einen anderen als den verfahrensgegenständlichen Besteuerungszeitraum betreffen, kommen nicht als neu hervorgekommene Tatsachen im Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 in Betracht.

II. Zu Spruchpunkt II. (Körperschaftsteuer 2013)

Gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist dann, wenn einer gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid gerichteten Beschwerde entsprochen wird, die gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären. Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung eines die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in jene Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat – der Körperschaftsteuerbescheid 2013

scheidet dadurch ex lege aus dem Rechtsbestand aus, sodass die gegen diesen gerichtete Beschwerde gegenstandslos wird.

III. Zu Spruchpunkt III. (Revisionszulässigkeit)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die vorgenommene rechtliche Würdigung ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz, ohne dass darüber hinaus eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen worden wäre.

Innsbruck, am 20. August 2021