

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Verderber als Senatsvorsitzenden, den Richter ***Ri2*** als beisitzenden Richter sowie die beiden fachkundigen Laienrichter ***Ri3** und ***Ri4*** über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kanzlei Kleiner Eberl Brandstätter Steuerberatung GmbH, Burgring 22, 8010 Graz, vom 28. Juni 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe FAG), dieses vertreten durch HR Mag. ***AV1***, vom 14. Mai 2018 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 bis 2015, b) Körperschaftsteuer 2009 bis 2015 sowie c) Anspruchszinsen 2009 bis 2015 (allesamt ergangen jeweils zu StNr. ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Dezember 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Melanie Bleikolb zu Recht erkannt:

I.

a) Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

b) Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

c) Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 wird Folge gegeben.

Als Folge der Stattgabe der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 (lit c) wird der B e s c h l u s s gefasst:

d) Das Beschwerdeverfahren betreffend die Körperschaftssteuerbescheide 2012 bis 2015 wird gemäß § 261 (2) iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

e) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Anspruchsverzinsung 2009 bis 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

II.

Gegen dieses Erkenntnis bzw. diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 und Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Privatstiftung.

Im Zuge einer bei der Bf abgeführten Außenprüfung traf der Prüfer in seinem Bericht nachstehende Feststellungen:

„Tz 1 Zinsen Darlehen

Sachverhalt

*Die Abgpfl. hat im Jahr 2009 einem mittelbar verbundenen Unternehmen, der ***M*** GmbH, ein Darlehen in Höhe von zwei (2) Millionen Euro gewährt. Seitens des geprüften Unternehmens wurde mit der Darlehensschuldnerin kein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen. Die Zinsen wurden am Konto jährlich nachschlüssig mit Datum 31.12. vorgeschrieben. Eine fixe Rückzahlungsrate wurde weder vereinbart noch geleistet.*

Bei Prüfungsbeginn wurden von der BP eine Aufgliederung der bisher nicht vorgelegten Besteuerungsgrundlagen angefordert. Bei Überprüfung der vorgelegten Unterlagen bzw. Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen wurde seitens der BP festgestellt, dass die Abgpfl. diese vorgeschriebenen Zinsen wie folgt der Besteuerung unterworfen hat:

a) 2009 bis 2011

*Es erfolgte eine Kompensation der vorgeschriebenen Habenzinsen mit Sollzinsen, die der Abgpfl. von einer Tochtergesellschaft – der ***ABC*** Holding GmbH – für ein Darlehen für die Jahre ab 2008 vorgeschrieben wurde. Diese Darlehensverbindlichkeit bestand bereits zu Prüfungsbeginn und wurde bis August 2011 zurückgezahlt.*

b) ab 2012

Es wurden lediglich die tatsächlich zugeflossenen Rückzahlungen bzw. zum Teil der Darlehensschuldnerin zuordenbare Verrechnungen zugunsten der AbgPfl. der Besteuerung unterworfen.

Rechtliche Würdigung laut BP

Zinsen aus außerinstitutionellen Kapitalveranlagungen bzw. Darlehen an mit ihr verbundenen Unternehmen, die bei natürlichen Personen dem normalen Steuersatz unterliegen, sind bei der Privatstiftung von der Zwischenbesteuerung ausgeschlossen. Die Erträge sind bei der Privatstiftung regulär mit Körperschaftssteuer belastet.

Hinsichtlich des Zuflusses der jährlich vorgeschriebenen Zinsen wird auf die EStRI Rz 4613ff verwiesen. Es gelten daher Zinsen und Wertsicherungsbeträge, die dem Kapital zugeschlagen werden, mit dem Ende der jeweiligen Zinsperiode als zugeflossen. Dies gilt auch wenn vereinbart wird, die Ansprüche in ein neues Darlehen umzuwandeln (VwGH 11. 12.1990, 89/14/0040).

Eine steuerliche Besserstellung der Privatstiftungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Zinsen ist weder aus dem Gesetz, der Literatur noch aus den Richtlinien abzuleiten.“

In einer Beilage (tit: Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO) stellte der Prüfer die rechnerische Auswirkung seiner getroffenen Feststellungen wie folgt dar:

Feststellung bzw. Erläuterung	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1 Zinsertrag verbundene UN							
a Die verrechneten Zinsen wurden lediglich im Ausmaß ihres Zuflusses gem. § 19 EStG der Besteuerung unterworfen. Die nicht zugeflossenen Zinsen an verbundene Unternehmen gelten aufgrund der fremdunüblichen Gestaltung hinsichtlich der Endfälligkeit und Zinsenzahlungen als zugeflossen. Zinsen gelten auch bei Überschlußermittlung mit der Erfassung der Verbindlichkeit beim Schuldner als zugeflossen.							
b Eine Gegenverrechnung mit vorgeschriebenen Zinsen für aufgenommenen Darlehen der PS kann nicht vorgenommen werden.							
a Zinsen [redacted] GmbH davon Zufluss lt. Erkl.	25.397,26	60.595,45	49.913,85	24.974,08 -2.000,00	15.373,80 -4.000,00	15.518,55 -8.700,00	15.671,03 -2.600,00
b Gegenverrechnung Zinsen (Verb. [redacted] Holding)	-40.328,07	-40.328,07	-151.567,07				

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende nunmehr in Anfechtung stehende Sachbescheide.

In ihrer gegen die **verfahrensrechtlichen Bescheide erhobenen Beschwerde** führte die Bf aus, dass die Frage des Vorliegens von neuen Tatsachen bereits auf der Ebene des Wiederaufnahmeverfahrens einer entsprechenden Prüfung bedürfen würden. Die Behörde

müsse darlegen, warum die neuen Tatsachen oder Beweismittel erheblich genug seien um eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu begründen. So bedürfe es nicht nur der Anführung der neuen Tatsachen oder Beweismittel, sondern auch einer Darstellung der zeitlichen Abfolge ihres Bekanntwerdens. So würde es in den vorliegenden Wiederaufnahmebescheiden an der Sachentscheidung über die Ermessensübung, welche einzelfallgerecht und konkret zu begründen sei, fehlen. Eine bloße formelhafte Begründung sei in diesem Zusammenhang unzureichend. Schon aus dem Grund der fehlenden Ermessensübung und deren Begründung würden die Wiederaufnahmebescheide angefochten.

In der **Beschwerde gegen die Sachbescheide** wandte die Bf zum Beschwerdepunkt „Zinsen Darlehen“ (Pkt 2. der Beschwerde) ein, dass die Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG bei Privatstiftungen, welche die Offenlegungspflichten erfüllt hätten, nicht anzuwenden sei. Die Nichtanwendbarkeit des § 7 Abs. 3 KStG iVm § 13 Abs. 1 leg.cit. stelle klar, dass für die steuerliche Gewinnermittlung der Bf und für die steuerlichen Auswirkungen trotz ihrer bestehenden Rechtsform die Bestimmung nach § 4 Abs. 3 EStG anzuwenden sei.

Die Erfassung als Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben erfolge daher erst im Zeitpunkt des Geldflusses. Für die zeitliche Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben sei somit § 19 EStG maßgeblich.

Gemäß § 19 Abs.1 Z 1 EStG 1988 gelten Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, indem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien. Es müsse allerdings zu einem tatsächlichen Übergang des Vermögens in die Sphäre des Steuerpflichtigen kommen. Von einem steuerlich beachtlichen Zufluss könne nur dann gesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen könne (bspw. VwGH 5.3.1986, 85/13/0085). Dazu reiche eine Gutschrift auf einem Konto über das der Steuerpflichtige verfügungsberechtigt sei (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, § 19 Rz 6).

Das von Seiten der Außenprüfung zitierte VwGH-Erkenntnis vom 14.12.1988 sei in sachverhaltsmäßig Hinsicht mit dem gegenständlichen Prüfungsfall nicht vergleichbar; in dem besagten Erkenntnis spreche der VwGH über eine vertraglich vereinbarte Vorausverfügung von Wertsicherungsbeiträgen ab.

Im vorliegenden Fall habe die Bf die Zinsen in den Prüfungsjahren 2009 bis 2015 entsprechend der unternehmensrechtlichen Buchführung ordnungsgemäß in ihrem Rechnungswesen erfasst. Die Zinsen seien tatsächlich aber nicht zugeflossen und somit nicht in das Vermögen der Bf übergegangen. Die Bf sei zu keinem Zeitpunkt in Bezug auf die Zinsen rechtlich und wirtschaftlich verfügungsberechtigt gewesen. Es sei daher keine Grundlage dafür zu erkennen, vom Zuflussgedanken des § 19 EStG 1988 auszugehen. Die Bf habe Guthabenzinsen entsprechend ihrem Zufluss der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Weshalb eine Verrechnung von Guthabenzinsen mit Sollzinsen nicht möglich sei, sei von Seiten der GBP ohne jedwede Erklärung angenommen worden.

Dass die Saldierung von Guthabenzinsen und Sollzinsen gesetzlich gedeckt sei, gehe aus nachstehender Judikatur bzw. Literatur hervor:

So habe der VwGH in seinen beiden zum EStG 1972 ergangenen Erkenntnissen vom 26.3.1979, 1387/77 und vom 2.4.1979, 1386/77, die Saldierung von Soll- und Habenzinsen zugelassen, wenn eine enge wirtschaftliche Verknüpfung bestehe. In solchen Fällen sei auszugehen, dass ein Zu- und Abfließen nur in der Höhe des jeweiligen Zinsensaldos angenommen werden könne (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 19, Rz 69).

Im Fall einer fremdfinanzierten Kapitalforderung dürfen Kreditzinsen steuerlich nur als Werbungskosten von den Guthabenzinsen abgezogen werden. Im Rahmen der Sondersatzbesteuerung nach § 27a EStG 1988 und der KEST/Endbesteuerung sei eine Saldierung von Kredit- und Guthabenzinsen in der Regel nicht zulässig. Dies gelte allerdings nicht, wenn im Falle eines Vertragspaketes ein derart enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Kredit- und Kapitalforderung bestehe, sodass von einer einheitlichen Kapitalanlage auszugehen sei (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 27 Abs. 2 Z 2, Rz 74).

Zinsen aus außerinstitutionellen „privaten“ Darlehen, denen kein Bankgeschäft zugrunde liege, würden bei Privatstiftungen der regulären Körperschaftsteuer von 25 % unterliegen und nicht der Zwischenbesteuerung. Daraus sei abzuleiten, dass weder die Sondersatzbesteuerung nach § 27a EStG noch die KEST-Endbesteuerung zum Tragen komme. Die in den Jahren 2009 bis 2011 erfolgte Saldierung der Zinsen finde Deckung in der zitierten Judikatur bzw. Literatur.

In der Beschwerde wurde zudem ausgeführt, dass die vom Prüfer festgestellten formellen Mängel in Bezug auf die Vorschriften des Privatstiftungsgesetzes nicht geteilt würden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 26.3.2019 wies das Finanzamt sowohl die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die darauf basierenden Sachbescheide sowie Anspruchszinsenbescheide als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung führte die Behörde wörtlich aus:

Wiederaufnahmegründe - Rz 1 der Beschwerde

• *Aus einer Zusammenschau der Textziffern des BP Berichtes, der Niederschrift sowie der jeweils dazugehörigen Beilagen ist erkennbar welche entscheidungswesentlichen neuen Tatsachen vorliegen und durch welche Beweismittel sie hervorgekommen sind. Auch der Zeitpunkt des Bekanntwerdens ist daraus ersichtlich (Siehe dazu auch VwGH 12.6.1991, 90/13/0027; 22.11.2012, 2012/15/0172; 29.1.2015, 2012/15/0030).*

Ermessensübung - Rz 2 der Beschwerde

- *Ergänzende Ermessensbegründung:*

Im Zuge der Außenprüfung sind Umstände gewichtiger Art hervorgekommen. Alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an richtig subsumiert wurden, würden bei Nichtfestsetzung der Abgabepflichtigen gegenüber benachteiligt werden. Es besteht daher ein allgemeines öffentliches Interesse an der Abgabefestsetzung.

- *Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hätte die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen - insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl. VwGH - Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257). Bei mehreren Verfahren sind die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159).*

Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen liegt im vorliegenden Beschwerdefall nicht vor (siehe dazu die Tz 1 des AP-Berichtes). Siehe dazu auch VwGH-Erkenntnis vom 26.2.2013, 2009/15/0016.

Zinsen: „Saldierung Soll- und Habenzinsen“ - „Zufluss der Zinsen“

Sachverhalt:

*Die Bf. hat im Jahre 2009 einem - über den Erstbegünstigten Dr. ***AB*** (folgend Dr. ***AB***) - mittelbar verbundenen Unternehmen, der ***M*** GmbH (Dr. ***AB*** war zu diesem Zeitpunkt Gesellschafter und ist auch aktuell noch immer Geschäftsführer dieses Unternehmens) ein Darlehen in Höhe von zwei Millionen Euro gewährt. Seitens des geprüften Unternehmens wurde mit der Darlehensschuldnerin kein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen.*

Die Zinsen wurden am Konto jährlich nachschüssig mit Datum 31.12. vorgeschrieben. Eine fixe Rückzahlungsrate wurde weder vereinbart noch geleistet. Bei Prüfungsbeginn wurde von der AP eine Aufgliederung der bisher nicht vorgelegten Besteuerungsgrundlagen angefordert. Bei Überprüfung der vorgelegten Unterlagen bzw. Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen wurde seitens der BP festgestellt, dass die AbgPfl. diese vorgeschriebenen Zinsen wie folgt der Besteuerung unterworfen hat:

a) KJ von 2009 bis 2011

*Es erfolgte eine Kompensation der vorgeschriebenen Habenzinsen mit Sollzinsen, die die Bf. von einer Tochtergesellschaft - der ***ABC*** Holding GmbH - für ein erhaltenes Darlehen für die Jahre ab 2008 vorgeschrieben wurden. Diese Darlehensverbindlichkeit bestand bereits zu Prüfungsbeginn und wurde im August 2011 zurückgezahlt.*

b) ab dem KJ 2012

Es wurden lediglich die tatsächlich zugeflossenen Rückzahlungen bzw. zum Teil der Darlehensschuldnerin zuordenbare bzw. zugeordnete Verrechnungen zu Gunsten der Bf. der Besteuerung unterworfen.

- Unterlagenanforderung

Bei Prüfungsbeginn am 22.06.2015 wurden von der AP die Belegsammlungen der einzelnen Prüfungsjahre, die Buchhaltungsdaten in elektronischer Form, die Protokolle der Stiftungsvorstandssitzungen und eine Aufgliederung der bisher nicht vorgelegten Besteuerungsgrundlagen angefordert. Mit Datum 24.07.2015 wurden zusätzlich erstmalig die Darlehensverträge der Bf. mit den verbundenen Unternehmen und die Protokolle der Stiftungsvorstandssitzungen ab dem Jahre 2013 angefordert.

- Anteilskauf *ABF*** GmbH**

*Die Bf. hat vor dem Prüfungszeitraum - im Jahre 2008 - Anteile an der ***ABF*** GmbH von der ***ABC*** Stiftungsbeteiligungs GmbH erworben und an der anschließenden Kapitalerhöhung mit Euro 2,750 Mio teilgenommen (siehe Protokoll der 4. Sitzung des Stiftungsvorstandes vom 17.03.2009). Der Kapitalanteil an der ***ABF*** GmbH betrug nach der Kapitalerhöhung 49,68 %. Die restlichen Anteile hielt die ***AB*** Privatstiftung (50,32 %). Diese Beteiligung wurde mit Stichtag 30.06.2009 veräußert. Der Liquiditätsüberschuss (Barkaufpreis abzüglich Veräußerungskosten) bei dieser Transaktion betrug € 12.195.000,- und wurde wie folgt verwendet (siehe 5. Prot. Stiftungsvorstand vom 23.10.2009):*

*6.500.000,- Gesellschafterzuschuss an die ***B*** Beteiligungen GmbH*

*465.000,- Erhöhung des StammKap bei der ***B*** Beteiligungen GmbH*

*3.000.000,- Darlehen an die ***M*** GmbH als Eigenmittel für die slowakischen Projekte (davon Anteil ***ABC*** PS € 2 Mio)*

*1.077.000,- Zahlung Verbindlichkeiten der beiden Privatstiftungen (Gesellschafter) (davon Anteil ***ABC*** PS € 433 Td.)*

*600.000,- Darlehen an die ***X*** GmbH als Eigenmittel für einen Grundstückserwerb*

- Darlehensaufnahme von der *ABC*** HOLDING GMBH**

*Die Bf. hat im Jahre 2008 ein Darlehen von ihrer Tochtergesellschaft (ToGes) - der ***AB*** Holding GmbH - aufgenommen. Es wurde darüber kein schriftlicher Darlehensvertrag errichtet. In den Jahren 2009 bis 2011 erfolgte jeweils zum Jahresende eine kontokorrentmäßige Verzinsung in Höhe von 3 %.*

*Das Darlehen wurde nach einer Teilrückzahlung in Höhe von € 443.000,- im August 2009 aus dem Liquiditätsüberschuss aus dem Verkauf lt. lit. b im August 2011 durch die ***ABM*** GmbH zurückbezahlt (Überweisung vom 18.08.2011).*

- Darlehen an die *M*** GMBH**

Die Bf. hat im Jahre 2009 - wie unter lit. b dargestellt - einem mittelbar verbundenen Unternehmen - der ***ABM** GmbH - ein Darlehen in Höhe von € 2 Mio. eingeräumt und in 2 (zwei) Teilbeträgen zu je € 1 Mio. am 24.07. und am 04.08.2009 zur Auszahlung gebracht. Das Darlehen wurde von der ***ABM** GmbH an die slowakischen Projektgesellschaften (Fachmarktzentren in der Slowakei) weitergegeben.

Die Verzinsung erfolgte in den Jahren 2009 bis 2011 in Höhe von 3 %, im Jahre 2012 in Höhe von 2,5 % und ab 2013 in Höhe von 1,5 %.

Im August 2011 erfolgte eine Teilrückzahlung in Höhe des aushaftenden Darlehens der Bf. bei ihrer ToGes, der ***ABC*** Holding GmbH (siehe lit. c). Die ***ABM** GmbH hat den Betrag von € 1.101.668,58 - mit schuldbefreiender Wirkung für die Bf. - an die ***ABC*** Holding GmbH überwiesen.

Vorbringen in der Beschwerde

Rz. 4 - 7

Es werden seitens der Bf. die Prüfungsfeststellungen der AP und allgemeine Besteuerungsregeln hinsichtlich der Privatstiftungen bzw. hinsichtlich des Zu- und Abflussprinzips iSd § 19 EStG wiedergegeben.

Rz. 8-9

Der Bf. negiert einmal mehr die klaren Ausführungen zum Zufluss von Zinsen in den EStRL Rz. 4614 erster Satz. „Andere Zinsen, die vereinbarungsgemäß dem Kapital zugeschlagen werden, sind mit dem Ende der jeweiligen Zinsperiode zugeflossen (durch Auszahlung oder Gutschrift)“;

Als Erklärung versucht er die überhaupt nicht zum Sachverhalt passende Passage im zweiten Satz „Gleiches gilt für Wertsicherungsbeiträge (VwGH vom 14.12.1988, 87/13/0030) zu Wertsicherungsbeiträgen als völlig abweichend vom Sachverhalt darzustellen.

Rz. 10 -12

Siehe Ausführungen unten zu „Saldierung Soll- und Habenzinsen“

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Jahresabschlüssen, Schriftverkehr, Verträgen, Grundbuchsstand, Einvernahmen und Beschwerdevorbringen.

Die Bf. hat in Rz. 10 angemerkt, dass die GBP jegliche Erklärung schuldig geblieben ist, wieso eine Verrechnung von Guthabenzinsen mit Sollzinsen in den Jahren 2009 bis 2011 nicht möglich sei bzw. in der Rz. 11 versucht aus Literatur und Judikatur einen Nachweis dafür zu erbringen. Die angeführten Judikate des VwGH aus dem Jahre 1979 betreffen jedenfalls die Saldierung von Bausparkassenzinsen im Zusammenhang mit einem Zwischenkredit und sind

nach Ansicht der AP nicht mit dem vorliegenden Sachverhalt auch nur annähernd zu vergleichen.

Stammrechtssatz VwGH 1387/77 vom 26.03.1979 „Im Hinblick auf die enge Verknüpfung von Bausparguthaben und Zwischenkredit zu einer einheitlichen Finanzierung und mit Rücksicht auf die durch die Kreditgewährung angestrebte Zielsetzung, nämlich die Erlangung eines Bauspardarlebens, ist es zulässig, die in einem Jahr vereinnahmten Zinsen für das angesparte Bausparguthaben und die im selben Jahr verausgabten Zinsen für den Zwischenkredit bis zur Höhe der Guthabenzinsen aufzurechnen.“

Der von der Bf. in den Literaturhinweisen lt. Rz. 11 2. Absatz gefundene enge wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Kredit und Kapitalforderung - und damit dem Vorliegen einer einheitlichen Kapitalanlage - kann ebenfalls nicht nachvollzogen werden.

a) Die Darlehensverbindlichkeit an die Tochtergesellschaft (***)ABC***) Holding GmbH) resultiert aus dem Jahre 2008.

b) Die Darlehensforderung ab dem Jahre 2009 an ein mittelbar verbundenes Unternehmen - der ***)ABM***) GmbH - stammen aus dem Liquiditätsüberschuss anlässlich einer Beteiligungsveräußerung der Bf. (siehe Ergänzungen zum BP - Bericht lt. lit. d). Sie stellen eine - wie auch vom Stiftungsvorstand nach Vorschlag im Protokoll vom Oktober 2009 genehmigte - Kapitalveranlagung von Barmitteln der Bf. dar. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einer Darlehensaufnahme zum Zwecke von Beteiligungserwerben und von Geldveranlagungen von Barmittelüberschüssen nach einer Beteiligungsveräußerung kann seitens der AP nicht erkannt werden.

In der Rz. 12 werden die Steuerpflicht, Zuordnung bzw. Besteuerung von Zinsen aus außerinstitutionellen privaten Darlehen sowohl bei natürlichen Personen als auch bei den Privatstiftungen erklärt. Dass die Sondersatzbesteuerung nach § 27 a EStG bzw. die KEST Endbesteuerung nicht zum Tragen kommt, ist unbestritten. Der von der Bf. vertretenen Schlussfolgerung, dass die Saldierung in Literatur und Judikatur anhand der Ausführungen in Rz. 11 Deckung findet und daher anzuerkennen ist, kann nicht beigelegt werden. Außerdem ist es wohl die Aufgabe des Beschwerdeführers einen „wirtschaftlichen Zusammenhang“ nachzuweisen. Aufgrund der vorliegenden Beweismittel bzw. der Aktenlage (siehe Sachverhaltsdarstellung) kann seitens des Finanzamtes kein wirtschaftlicher Zusammenhang erkannt werden.

Zinsen aus außerinstitutionellen Kapitalveranlagungen bzw. Darlehen an mit ihr verbundenen Unternehmen, die bei natürlichen Personen dem Normalsteuersatz unterliegen, sind bei der Privatstiftung (PS) von der Zwischenbesteuerung ausgeschlossen. Diese Erträge sind bei der PS regulär mit Körperschaftsteuer belastet.

Hinsichtlich des Zuflusses der jährlich vorgeschriebenen Zinsen wird auf die EStRL Rz. 4613 ff. verwiesen. Es gelten daher Zinsen und Wertsicherungsbeträge, die dem Kapital zugeschlagen werden, mit dem Ende der jeweiligen Zinsperiode als zugeflossen. Dies gilt

auch dann, wenn vereinbart wird, die Ansprüche in ein neues Darlehen umzuwandeln (VwGH 11.12.1990, 89/14/0040).

Für den Zufluss beim Mehrheitsgesellschafter kommt es nach ständiger Rechtsprechung darauf an, ob ein Betrag fällig und die Gesellschaft zahlungsfähig ist, da es der Gesellschafter sonst in der Hand hätte, bei der Gesellschaft Gewinne zu kürzen, ohne selbst die entsprechenden Beträge versteuern zu müssen (VwGH 29.07.1997, 95/14/0014). Die Fälligkeit ist danach zu beurteilen, wie ein fremder Dritter das Vertragsverhältnis geregelt hätte.

Da im gegenständlichen Fall weder Zahlungsunfähigkeit vorlag und ein fremder Dritter die Zinsen regelmäßig eingefordert hätte, ist nicht zuletzt wegen der fehlenden Schriftlichkeit, der fehlenden Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten, von einer fremdunüblichen Vorgehensweise auszugehen. Eine steuerliche Besserstellung der Privatstiftungen in Zusammenhang mit der Besteuerung von Zinsen ist weder aus dem Gesetz, der Literatur noch aus den Richtlinien abzuleiten.

Formelle Mängel

Die Bf. hat in den Rz. 13 bis 20 auf drei Seiten die Ausführungen der AP in der Beilage 1 zum BP - Bericht als „zum Teil sehr freie Wiedergabe der Berichterstattung des Stiftungsprüfers“ bezeichnet.

Mangels steuerlicher Auswirkung wird auf eine detaillierte Beantwortung der Einwände bzw. Erklärungen der Bf. verzichtet. Fakt ist jedoch, dass der Stiftungsvorstand erst Ende April 2015 durch das Firmenbuchgericht an seine Pflichten, einen Stiftungsprüfer für die Kalenderjahre 2010 bis 2014 (fünf Wirtschaftsjahre) zu bestellen, hingewiesen und aufgefordert wurde, diesen rechtswidrigen Zustand zu beseitigen.

Weiters hat der Stiftungsprüfer fehlende Dokumentationen von Vorstandssitzungen und -beschlüssen, die fehlenden Genehmigungen für Auszahlungen an die Stiftungsvorstände, fehlende Erstellung von Budgets und Veranlagungsvorschlägen und die verspätete Aufstellung der Jahresabschlüsse für die Kalenderjahre 2010 bis 2015 hingewiesen. Es wird auf die beiliegenden Ausführungen des Stiftungsprüfers der KPMG vom 07.11.2017 verwiesen.

Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen

Anspruchszinsenbescheide sind abgeleitete Bescheide und orientieren sich am abgabenrechtlichen Schicksal der Körperschaftsteuerbescheide.“

Mit Eingabe vom 23.4.2019 beantragte die Bf die **Vorlage** ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht.

In ihrem **Vorlagebericht** verwies die belangte Behörde auf ihre Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung.

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** übermittelte die Bf dem Gericht per Datum 12.12.2022 eine Ergänzungseingabe.

Darin führte die Bf zur verfahrensrechtlichen Thematik aus, den Wiederaufnahmebescheiden fehle die einzelfallgerechte, konkrete Begründung der Ermessensübung. Eine bloß formelhafte Begründung werde den Anforderungen der Begründungspflicht in keiner Weise gerecht.

Darüber hinaus beschränke sich die Begründung der Wiederaufnahme in sämtlichen Bescheiden auf einen Pauschalverweis betreffend die im Zuge der AP getroffenen Feststellungen. Dies erscheine vor dem Hintergrund des Rechtsstaatsprinzips, nach welchem ein Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar sein müsse, um im Einzelfall einen effizienten Rechtsschutz zugänglich zu sein, problematisch.

Der Prüfbericht vom 3.5.2018 verweise auf Seite 6 in Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens konkret auf die Tz 1. Die besagte Tz enthalte allerdings keine Angaben dazu, welcher Tatbestand des § 303 (1) BAO gegenständlich vorliege.

Weiters sei festzuhalten, dass die Jahresabschlüsse jährlich offengelegt worden seien und daraus die Darlehen sowie die verbuchten Zinserträge und Zinsaufwendungen eindeutig zu entnehmen gewesen seien.

Dass die Zinserträge laut GuV in den einzelnen Jahren infolge Saldierung sowie mangels Zuflusses nicht der KöSt unterworfen worden seien, sei klar daran zu erkennen gewesen, dass eine Erfassung in der KöSt-Erklärung nicht stattgefunden habe. Diese Tatsache sei somit nicht erst im Zuge der AP neu hervorgekommen und stelle diese somit keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Hingewiesen werde darauf, dass das Finanzamt als Rechtsmittelbehörde nicht befugt sei, einen anderen Wiederaufnahmegrund ihrer Beurteilung zugrunde zu legen, als jenen der aus den angefochtenen Bescheiden allenfalls hervorgehe. Dies wäre dann ein klarer Verstoß gegen das Gebot der Beachtung der Identität der Sache im Rechtsmittelverfahren.

Daraus folge, dass die vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vorgenommenen „Ergänzungen“ in Bezug auf die Wiederaufnahmegründe und der Ermessensbegründung nicht verfange. Eine Nachholung dieser Gründe in der Beschwerdeentscheidung sei schlichtweg unzulässig.

In Bezug auf die Beschwerde gegen die Sachbescheide wandte die Bf ergänzend ein, dass entgegen der Ausführungen in der BVE der Wortlaut des § 19 EStG 1988 keine Fiktion begründe, sondern explizit auf den Zufluss abstelle („... gelten als zugeflossen“).

Da eine Privatstiftung unternehmensrechtlich zur Führung von Büchern und Erstellung von Jahresabschlüssen verpflichtet sei, steuerlich hingegen Überschusseinkünfte erziele, habe diese neben einer UGB-Bilanz für steuerliche Zwecke auch eine Überschussermittlung zu führen. Bei der Überschussermittlung gelte das „Zufluss-Abfluss-Prinzip“. Der Zufluss müsse sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirken, also in einem tatsächlichen Übergang in dessen Vermögen. Derartiges könne nur im Falle des Bestehens einer rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Einnahmen angenommen werden. Die Bf sei zu keinem Zeitpunkt über die Zinsen rechtlich und wirtschaftlich Verfügungsberechtigt gewesen.

So habe das BFG in seinem Erkenntnis vom 28.4.2014, RV/4100477/2011, über den Zuflusszeitpunkt von Geschäftsführervergütungen festgestellt, dass der Zufluss an einen Abgabepflichtigen, der gleichzeitig auch Mehrheitsgesellschafter jener Gesellschaft sei, die als seine Schuldnerin gelte, im Fälligkeitszeitpunkt der Forderung anzunehmen sei; dies unter der Prämisse, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig sei. Diese Sicht gebiete der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt sei; andernfalls hätte der Mehrheitsgesellschafter es in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge versteuern zu müssen. In dem vom BFG in RV/4100477/2011 zu beurteilenden Fall sei der Bf mit einem Anteil von 50% zwar wesentlich, aber nicht mehrheitlich an der GmbH beteiligt gewesen und habe dieser zur Beschlussfassung stets die Zustimmung des Zweitgesellschafters bedurft. Das BFG habe der Beschwerde Folge gegeben und letztlich auf den Zuflusszeitpunkt abgestellt.

Im vorliegenden Beschwerdefall gäbe es keinen beherrschenden Einfluss der Bf über die ***ABM** GmbH. Um einen beherrschenden Einfluss annehmen zu können, müssten zumindest 50,1% der Anteile sich im Eigentum der beherrschenden Unternehmung befinden.

Der Stiftungsvorstand der Bf könne keinen beherrschenden Einfluss auf die ***ABM** GmbH ausüben, weshalb der Zufluss an Zinsen nicht gesteuert werden könne.

Die ***ABM** GmbH habe die Geldmittel zur Bedeckung ihrer Investitions- und Liquiditätserfordernisse benötigt. Die Verbuchung der Zinserträge in der Bf sei lediglich eine periodengerechte Abgrenzung nach dem Bilanzierungsregeln im UGB Jahresabschluss. Ein Zufluss der Guthabenszinsen bei der Bf könne nicht fingiert werden.

Die Bf brachte ferner vor, dass die Zinsen aus dem Darlehen an die ***ABM** GmbH für die Jahre 2012 bis 2015 in den Jahren 2016 bis 2018 zugeflossen seien und im Zuflusszeitpunkt ordnungsgemäß der Besteuerung unterworfen worden seien.

Die Bf stellte diesen Vorgang in einer Tabelle wie folgt dar:

Privatstiftung	2012	2013	2014	2015	2012-2015	2016	2017	2018	2012-2018
Zinserträge laut GuV	24.974,08	15.373,80	15.518,55	15.571,03	71.437,46	15.794,39	15.483,40	15.098,87	117.814,12
davon Zufluss lt. KöSt-Erklärung	2.000,00	4.000,00	8.700,00	2.600,00	17.300,00	40.659,36	26.540,41	33.475,01	117.974,78
offener Restbetrag	22.974,08	11.373,80	6.818,55	12.971,03	54.137,46	-24.864,97	-11.057,01	-18.376,14	-160,66
Saldo	22.974,08	34.347,88	41.166,43	54.137,46		29.272,49	18.215,48	-160,66	

Es entbehre jeglicher Grundlage eine Besteuerung der Zinsen vorzunehmen, ohne dass ein Zufluss erfolgt sei.

Schlussendlich führte die Bf zur Thematik der Saldierung von Soll- und Habenzinsen in den Jahren 2009 bis 2011 aus, dass die von der Bf bei ihrer Tochtergesellschaft (der ***ABC*** Holding GmbH) aufgenommenen Darlehensmittel einen finalen Verwendungszusammenhang mit der Darlehensvergabe an die ***ABM** GmbH habe. Aus diesem Grunde könne ein Abzugsverbot nach § 12 Abs. 2 KStG nicht greifen. Die Zinserträge aus dem vergebenen Darlehen unterlägen der regulären KöSt.

Die enge wirtschaftliche Verknüpfung hinsichtlich der finalen Verwendung der Darlehensvaluta manifestiere sich im Jahre 2011 in der Rückzahlung des Darlehens direkt von der ***ABM** GmbH (für die Bf) an die ***ABC*** Holding GmbH.

Die Darlehensvergabe an die ***ABM** GmbH sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise refinanziert worden durch die Darlehensaufnahme bei der Tochtergesellschaft. Die Mittel seien final und langfristig dazu verwendet worden, um Zinserträge zu erwirtschaften.

Eine vollständige Abzugsfähigkeit der Zinsen sei daher im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen gegeben. Die Zwischeneigenfinanzierung über die Kapitalgesellschaft und anschließende Realisation über die ***ABF*** GmbH würden daran nichts ändern.

In der **mündlichen Senatsverhandlung** wiederholte die Bf ihr bisheriges Vorbringen und ergänzte, dass die im Zeitraum 2012 bis 2015 anerlaufenen Zinsen in den Jahren 2016 bis 2018 erklärt und zur Versteuerung gelangt seien; dies entsprechend dem Zeitpunkt der Zinszahlung bzw. des Zuflusses. Weiters bestünde ein finaler Zusammenhang der beiden Darlehen.

Die Versteuerung der vereinnahmten Darlehenszinsen in den Jahren 2016 bis 2018 wurde vom Vertreter der belangten Behörde ausdrücklich als richtig bestätigt.

Dieser hielt in Bezug auf den verfahrensrechtlichen Aspekt fest, dass allfällig im Erstbescheid vorhandene Begründungsmängel im Zuge der Beschwerdeentscheidung saniert worden seien. Die Sanierbarkeit von mangelhaften Wiederaufnahmebescheiden ergäbe sich aus der einhelligen Judikatur von VwGH und BFG.

Zur Thematik des Zuflusses führte der Amtsvertreter aus, dass im vorliegenden Fall der Fremdverhaltensgrundsatz nicht vorliege. So seien zwischen den Vertragsparteien keinerlei

schriftliche Vereinbarungen in Bezug auf Rückführungsmodalitäten der Darlehen, der Zinshöhe udgl. getroffen worden. Sämtliche Vereinbarung seien zwischen einander nahestehenden Unternehmen abgeschlossen worden, wobei auf die Erstellung von schriftlichen Urkunden verzichtet worden sei. Ein derartiges Verhalten hätte unter Fremden in Ansehung der Darlehenshöhe jedenfalls nicht stattgefunden.

Das Finanzamt sei bei der Beurteilung des Zuflusses von Zinsen an die EStR 2000 gebunden, welche in Rz 4613f die steuerliche Behandlung des Zuflusszeitpunktes regeln. Die Richtlinien hätten für das Finanzamt Weisungscharakter. Fakt sei, dass die in den Zeiträumen 2009 bis 2011 kompensierten Zinsen auch in späteren Perioden nicht zuflussbesteuert worden seien.

Darüber hinaus lasse sich der Zufluss von Geschäftsführerbezügen, wie von der Bf releviert, mit der gegenständlichen Thematik nicht vergleichen, da hierfür andere Grundsätze gelten würden. Auch könne ein faktischer Einfluss der Bf auf die ihr nahestehenden Unternehmungen nicht geleugnet werden; in der Praxis würden oftmals die Stifter das weitere wirtschaftliche Geschehen vorschlagen.

Zur Thematik der Kompensation verwies der Amtsvertreter wiederum auf das Nichtvorliegen eines Fremdvergleiches. Der in den verwaltungsgerichtlichen Judikaten aus 1979 postulierte enge wirtschaftliche Zusammenhang, welcher Voraussetzung für eine Aufrechnung sei, liege gegenständlich offenkundig nicht vor. Dies würde einerseits der Bericht an den Stiftungsvorstand vom 23.10.2009 dokumentieren, welcher die Gewährung eines Darlehens an die ***M*** GmbH durch die Bf ausdrücklich festhalte. Aus dem besagten Bericht sei erkennbar, dass die Refinanzierung des gegenständlichen Darlehens - entgegen der Behauptung der Bf - durch Liquiditätserlöse aus dem Verkauf einer Beteiligung resultiere und nicht aus dem Darlehen der ***ABC*** Holding. Andererseits sei auch das Darlehen, welches von der Holding an die Bf gewährt worden sei, bereits vor dem 1.1.2009 aufgenommen worden; das Darlehen der Bf an die ***M*** GmbH sei indes erst am 24.7. und 5.8.2009 in zwei Tranchen zur Auszahlung gelangt. Auch dieser Umstand stehe dem geforderten engen wirtschaftlichen Zusammenhang entgegen.

Dem hielt die steuerliche Vertretung entgegen, dass jenes von der ***ABC*** Holding GmbH aufgenommene Darlehen zur Finanzierung der Kapitalerhöhung bei der ***ABF*** GmbH mit € 1.265.000 verwendet worden sei; mit der restlichen Darlehenssumme seien sonstige Verbindlichkeiten der Bf zur Abdeckung gebracht worden. Ein Indiz für das Bestehen eines finalen Zusammenhanges zwischen den beiden Darlehen dokumentiere auch der Umstand, dass im Jahre 2011 die aushaftende Darlehenssumme von € 1.1 Mio von der ***M*** bzw. ***ABM*** GmbH direkt an die ***ABC*** Holding GmbH zur Auszahlung gebracht und damit für die Bf abgedeckt worden sei.

Der Amtsvertreter replizierte, dass ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang für die Behörde nicht erkennbar sei. So sei die Veräußerung der Beteiligung an der ***ABF*** GmbH im Zeitpunkt der Darlehensaufnahmen noch nicht absehbar gewesen.

Der anwesende Prüfer ***AV2***führte aus, aus den vorgelegten Jahresabschlüssen sei nicht erkennbar, dass eine Saldierung von Zinsen vorgenommen worden sei. Dieser Umstand sei der Behörde erstmals im Zuge der Prüfung bekannt gegeben worden. Um im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide die Vornahme einer Saldierung von Soll- und Habenzinsen durch die Bf erkennen zu können, hätte es weiterer substantieller Ermittlungen bedurft.

Der Amtsvertreter beantragte die Abweisung der Beschwerde in allen Punkten, indes die steuerliche Vertretung die Stattgabe ihres Rechtsmittels beantragte.

Der erkennende Senat hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit dem zwischen der Bf als Darlehensgeberin und der ***M*** GmbH (ab 13.11.2012: ***ABM** GmbH) als Darlehensnehmerin formlos (mündlich) abgeschlossenen Darlehensvertrag räumte die Bf der Darlehensnehmerin ein Darlehen in Höhe von 2,0 Mio Euro ein. Dieser Betrag wurde in zwei Tranchen, und zwar am 24.7.2009 und am 4.8.2009, zu je 1,0 Mio Euro an die ***M*** GmbH ausbezahlt (s. Kto 36670 Forderung Darlehen an ***M*** GmbH). Der Erstbegünstigte der Bf, Dr. ***AB***, war im Zeitpunkt der Darlehenseinräumung Gesellschafter der Darlehensnehmerin und übte auch die Geschäftsführung bei der darlehensnehmenden Gesellschaft aus.

Eine schriftliche Darlehensurkunde (in Form einer Punktation oder eines Vertrages) wurde nicht errichtet. Das Darlehen diente der Gesellschaft zur Finanzierung slowakischer Projekte (s. etwa Bericht an den Stiftungsvorstand für die 6. Sitzung des Vorstandes vom 24.9.2010). Darlehenszinsen wurden nachschüssig jeweils per 31.12. verrechnet. Der Zinssatz belief sich zwischen 3% und 1,5% der aushaftenden Darlehenssumme.

Die Darlehensrückführung in festen Beträgen wurde weder vereinbart noch geleistet. So lässt die Entwicklung des Kto 36670 erkennen, dass in den einzelnen Jahren verschieden hohe Beträge rückgeführt wurden.

Die als Darlehen zur Verfügung gestellte Geldmenge stammte aus der Veräußerung der Beteiligung an der ***ABF*** GmbH, an welcher die Bf mit 49,68% (und die ***AB*** ***Bf1*** 50,32%) beteiligt waren. Aus dem Bericht an den Stiftungsvorstand für die 5. Sitzung des Vorstandes vom 23.10.2009 ergibt sich, dass für die Veräußerung der genannten Beteiligung ein Barkaufpreis von 12.653.000 Euro erzielt werden konnte, welcher nach Abzug der Buchwerte der Beteiligung sowie der Veräußerungskosten zu einem Veräußerungsgewinn

von 6,660.000 Euro führte. Entsprechend der Beteiligungsverhältnisse entfiel auf die Bf ein Veräußerungsgewinnanteil von 3.312.000 Euro.

Im besagten Protokoll vom 23.10.2009 wurde im Hinblick auf die Verwendung der liquiden Mittel festgehalten, dass ein Betrag von 3,000.000 Euro als Darlehen an die ***M*** GmbH für slowakische Projekte zur Verfügung gestellt werden solle, wovon die Bf 2,000.000 Euro zu tragen habe.

Die Bf behandelte die an die Darlehensnehmerin ***M*** GmbH verrechneten Darlehenszinsen wie folgt: In den Jahren 2009 bis 2011 verrechnete die Bf die der ***M*** GmbH als Darlehensnehmerin angelasteten (Haben)Zinsen (2009: 25.397,26; 2010: 60.595,45; 2011: 49.913,85) in compensando mit jenen (Soll)zinsen, welche sie (Bf) als Darlehensnehmerin für ein ihr von Seiten der ***ABC*** Holding GmbH im Jahre 2008 eingeräumtes Darlehen zu berichtigen hatte (2009: 40.328,07; 2010: 40.328,07; 2011: 151.567,07).

In Bezug auf die Zeiträume 2012 bis 2015 wurden lediglich jene Beträge als Habenzinsen in Ansatz gebracht, welche der Bf tatsächlich zugeflossen waren. Laut Kto 36670 waren dies folgende Beträge (in Euro): 2012: 2.000; 2013: 4.000; 2014: 8.700; 2015: 2.600. Die tatsächlichen verrechneten Zinsen betrugen laut dem besagten Konto 24.974,08 (2012), 15.373,80 (2013), 15.518,55 (2014) und 15.671,03 (2015).

Was den inhaltlichen Aspekt der gegenständlichen Beschwerde anbelangt, so besteht Streit darüber, ob es bei gegebener Sachlage in Bezug auf die Jahre 2009 bis 2011 im Blickwinkel des Ertragssteuerrechts zulässig ist eine Saldierung von Soll- und Habenzinsen vorzunehmen. Weiters ist im Gesichtswinkel der Zuflussthematik in Bezug auf die Zeiträume 2012 bis 2015 strittig, ob die jährlich vorgeschriebenen Zinsen in Zusammenhang mit der Darlehensvergabe als zugeflossen gelten oder nur die tatsächlich zur Abdeckung gebrachten Beträge.

2. Beweiswürdigung

Der erkennende Senat legt seiner Beweiswürdigung das Vorbringen der Verfahrensparteien sowie die aktenkundigen Urkunden, insbesondere die Sitzungsprotokolle des Stiftungsvorstandes samt Berichte (soweit im Akt einliegend, OZ 27) zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Bestimmung des § 303 (1) lit. b BAO in der jeweils für die Streitzeiträume geltenden Fassung ordnet an, dass eine Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ua. dann zulässig ist, wenn Tatsachen oder

Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (sog. „Neuerungstatbestand“).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148; 31.3.2011, 2008/15/0215), Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (VwGH 20.4.1995, 92/13/0076; 27.11.2000, 96/17/0373; 26.6.2003, 2002/16/0286-0289), Hervorkommen von Rechtsirrtümern (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118), unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits (VwGH 17.5.1990, 89/16/0037; 15.7.1998, 97/13/0269, 0270; 25.3.1999, 96/15/0108), die Änderung von Erlässen, wie zB der EStR 2000 (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0147), etc.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; u.v.a.).

Maßgeblich ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, 99/15/0120; 24.2.2010, 2009/15/0161; 28.2.2012, 2008/15/0005, 0006).

Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (zB VwGH 2.3.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114; 23.11.2011, 2008/13/0090; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015). Ein solches behördliches Verschulden ist aber unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (zB VwGH 9.11.1988, 87/13/0096).

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (zB VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.9.2007, 2003/13/0115; 21.2.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (VwGH 14.11.1990, 86/13/0059).

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme in unmissverständlicher Weise dahingehend zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Die Bf wendet ein, dass die Sachentscheidung über die Ermessensübung in Bezug auf den jeweiligen Einzelfall konkret zu begründen sei. Eine bloße formelhafte Begründung („Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit“) sei unzureichend. Das Finanzamt wäre als Rechtsmittelbehörde nicht befugt einen anderen Wiederaufnahmegrund ihrer Beurteilung zugrunde zu legen als in den angefochtenen Bescheiden aufscheint ohne gegen das Gebot der „Identität der Sache“ zu verstoßen.

Es ist zutreffend, dass die belangte Behörde in ihren Wiederaufnahmebescheiden in Bezug auf die Wiederaufnahmsgründe lediglich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, welche aus der Niederschrift sowie dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, verwies.

In Tz 1 des Bp-Berichtes wird ua. festgehalten, dass erst nach Überprüfung der im Zuge der AP von Seiten der Bf vorgelegten Unterlagen bzw. Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen die steuerliche Behandlung der vorgeschriebenen Zinsen in den Zeiträumen 2009 bis 2011 und ab 2012 festgestellt habe werden können.

Zutreffend ist auch, dass die Behörde in den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden ihre Ermessensübung ebenso kursorisch unter Hinweis auf die im Zuge der AP getroffenen Feststellungen (aus Niederschrift und Prüfungsbericht) begründet hatte. In den Bescheidebegründungen wurde lediglich anführt, dass die steuerliche Auswirkung der Feststellungen als nicht bloß geringfügig qualifiziert werden könne.

In der ergangenen Beschwerdevorentscheidung konkretisierte bzw. ergänzte die Behörde ihre Ermessensübung, wobei festgehalten wurde, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen seien. Die neu hervorgekommenen Tatsachen würden gewichtig sein und ließen sich - ebenso wie der Zeitpunkt ihres Bekanntwerdens - aus dem Bp-Bericht, der dazu ergangenen Niederschrift sowie den dazu gehörigen Beilagen entnehmen. Nur im Falle einer - hier nicht vorliegenden - geringfügigen Auswirkung der neuen Tatsachen hätte die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen.

Der erkennende Senat hält fest:

Wie ausgeführt kommt es darauf an, ob der Behörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. *Ritz*, BAO, Kommentar, 6. Aufl., § 303, Tz 24, und die dort zit. Jud.). Wiederaufnahmsgründe sind im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existent Tatsachen, die später hervorkommen („nova reperta“). Eine - allenfalls auch erst im Beschwerdeverfahren (BVE) erfolgte - Ergänzung der offensichtlich mangelhaften Begründung jener auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmsgründe dar (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Wenn die belangte Behörde in ihren Bescheidebegründungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die im BP-Bericht bzw. der integrierten Niederschrift dargelegten zur Wiederaufnahme führenden Tatsachen verweist, so steht diese Methode grundsätzlich im Einklang mit der Rechtslage. Wenn die Behörde im Zuge des Außenprüfungsverfahrens erstmalig Unterlagen anfordert (bspw. OZ 27: Sitzungsprotokolle, aus denen die von der Bf gefassten Beschlüsse hervorgehen; OZ 32: Kto 36670 Verrechnung Zinsen; Kto 34029 Verbindlichkeiten ***ABC*** Holding), welche für die Beurteilung des nunmehr in Streit stehenden Sachverhaltes bezüglich der Rechtmäßigkeit im Hinblick auf die Kompensation von

Soll- und Habenzinsen essentiell sind – zu beurteilen galt, ob eine enge wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den zugrundeliegenden Darlehen besteht – so ist aus Sicht des Gerichtes der Neuerungsstatbestand erfüllt. Hätte die Behörde im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen KöSt-Bescheide der Zeiträume 2009 bis 2011 Kenntnis von der Existenz der genannten Urkunden, insbesondere der Sitzungsprotokolle, gehabt, so wäre es ihr möglich gewesen, eine abschließende rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes vorzunehmen und anderslautende Bescheide zu erlassen. Gewendet betrachtet bedeutet dies: Mit dem Wissenstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung der Sachbescheide 2009 bis 2011 wäre es dieser ohne Setzung weiterer Erhebungsschritte nicht möglich gewesen jene Bescheide zu erlassen, welche nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangen sind. Die Feststellung des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens einer inneren Verknüpfung zwischen hingegebenem und in Anspruch genommenen Darlehen war im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nach dem (damaligen) Wissensstand der Behörde nicht feststellbar. Erst im Zuge der Außenprüfung brachte die Bf über Aufforderung jene Urkunden bzw. Unterlagen zur Vorlage, welche es der belangten Behörde letztendlich erlaubten, die wesentliche Frage des engen Zusammenhanges zu beantworten. Die Konkretisierung jener Tatsachen (Urkunden), die für die Fallbeurteilung relevant waren, erfolgte von der belangten Behörde in ihrer Beschwerdeverentscheidung. Dieser Umstand ist nicht als Austausch von Wiederaufnahmsgründen zu werten, sondern als zulässige Konkretisierung der bereits im Erstbescheid allgemein (ohne nähere Konkretisierung) genannten vom Betriebsprüfer im Zuge der AP abverlangten Unterlagen.

In Bezug auf den inhaltlichen Aspekt der Beschwerde (nämlich der Frage, ob eine Saldierung von Soll- und Habenzinsen aus steuerlicher Sicht gesehen zulässig ist) wird auf den Pkt. 2 dieses Erkenntnisses verwiesen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Jahre **2009 bis 2011** erfolgte in Ansehung des Vorliegens tauglicher Wiederaufnahmegründe zu Recht.

Was die Wiederaufnahme hinsichtlich der Zeiträume **2012 bis 2015** anlangt, so hält der erkennende Senat fest:

Die belangte Behörde hat die Zuflussthematik in Bezug auf die Habenzinsen bei der Bf diametral zur Rechtsauffassung der Bf beurteilt. Laut dieser sei der Zinsenzufluss nicht gemäß dem Zu- und Abflussprinzip des § 19 EStG 1988 im Zeitpunkt des tatsächlichen Zufließens zu erfassen, sondern würden die (Haben-)Zinsen mit dem Ende der jeweiligen Zinsperiode als zugeflossen gelten, sollten diese vereinbarungsgemäß dem Kapital zugeschlagen werden.

.....

Fakt ist, dass die Bf die Jahresabschlüsse der einzelnen Veranlagungsjahre der Behörde gegenüber (so auch in Bezug auf 2012 bis 2015) fristgerecht offengelegt hatte. Aus den der Finanzbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen gingen die aushaftenden Darlehen sowie die verbuchten Zinserträge und Zinsaufwendungen hervor. Aufgrund der vorliegenden

Unterlagen wäre es der Behörde bereits im Zeitpunkt der Erlassung jener Bescheide, welche die Zeiträume 2012 bis 2015 betreffen und nunmehr von der Wiederaufnahme umfasst sind, möglich gewesen, die offene Rechtsfrage so zu beurteilen, wie sie letztlich in den wiederaufgenommenen Verfahren beurteilt wurde. Nova reperta liegen in diesem Zusammenhang nicht vor.

Evident ist weiters, dass weder die Wiederaufnahmebescheide noch die ergangene Beschwerdeentscheidung Gründe anführen bzw. ausweisen, die geeignet wären eine Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Jahre 2012 bis 2015 zu tragen.

Wie vom Amtsvertreter in der mündlichen Verhandlung eingeräumt wurde, hatte die Bf den Zinsenzufluss in späteren Perioden, nämlich im Zeitpunkt des tatsächlichen Zufließens einnahmenseitig in Ansatz gebracht.

Als Folge der Stattgabe der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2012 bis 2015 war die Beschwerde gegen die Sachbescheide (KöSt) 2012 bis 2015 gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

2. Zur Saldierung von Soll- und Habenzinsen

Strittig ist, ob von der Bf in Bezug auf die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011 vorgenommene Saldierung von Habenzinsen (welche sich aus dem der ***M*** GmbH eingeräumten Darlehen ergaben) mit Sollzinsen (diese resultieren aus einem in Anspruch genommenen Darlehen, welches von Seiten der ***ABC*** Holding GmbH als Tochtergesellschaft der Bf gewährt worden war) zulässig ist.

Wie der VwGH in seinen Erkenntnissen 26.3.1979, 1387/77 und vom 2.4.1979, 1386/77, ausgeführt hat, ist eine Saldierung von Soll- und Habenzinsen dann zulässig, wenn eine enge wirtschaftliche Verknüpfung (Habenzinsen aus einem Bausparguthaben, Sollzinsen für einen Zwischenkredit zur Verwirklichung des Bauvorhabens) besteht. In derartigen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass ein Zu- bzw. Abfließen nur in Höhe des jeweiligen Zinsensaldos angenommen werden kann (*Büsser in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, § 19 Tz 69*). Wie der VwGH im besagten Erkenntnis vom 2.4.1979, 1386/77 ausgeführt hat, ist „*im Hinblick auf die Verknüpfung von Bausparguthaben und Zwischenkredit zu einer einheitlichen Finanzierung und damit Rücksicht auf die durch die Kreditgewährung angestrebte Zielsetzung, nämlich die Erlangung eines Bauspardarlehens, es im gegenständlichen Fall zulässig, die in einem Jahr vereinnahmten Zinsen für das angesparte Bausparguthaben und die im selben Jahr verausgabten Zinsen für den Zwischenkredit bis zur Höhe der Guthabenzinsen aufzurechnen*“.

Dass im vorliegenden Fall eine enge wirtschaftliche Verknüpfung von hingegebenem Darlehen und in Anspruch genommenem vorliegen würde, wurde von der Bf in keinem Zeitpunkt des Verfahrens aufgezeigt.

Der erkennende Senat schließt sich den diesbezüglichen Ausführungen der Amtspartei in ihrer Beschwerdeentscheidung an, wo beweiswürdigend festgehalten wurde, dass die Darlehensverbindlichkeit an die Tochtergesellschaft ***ABC*** Holding GmbH aus 2008 resultiere, indessen die Darlehensforderung gegenüber der ***M*** GmbH bzw. ***ABM** GmbH erst 2009 aus der Veranlagung eines Liquiditätsüberschusses aus einer Beteiligungsveräußerung entstanden sei. Diese Kapitalveranlagung von Barmittel sei auch vom Stiftungsvorstand im Jahre 2009 genehmigt worden. Ein wirtschaftlicher Konnex zwischen einer Darlehensaufnahme zum Zwecke von Beteiligungserwerben und der Veranlagungen von Liquiditätsüberschüssen nach einer Beteiligungsveräußerung sei nicht erkennbar.

Auch die Berichtigung der offenen Darlehensschuld im kurzen Wege – so wurde die Rückzahlung eines Teilbetrages von rd 1,1 Mio Euro per Datum 18.8.2011 von der ***ABM** GmbH direkt an die ***ABC*** Holding GmbH geleistet – vermag nach Ansicht des erkennenden Senates die Annahme einer engen wirtschaftlichen Verflechtung der beiden Darlehen nicht zu begründen. Die Modalität der Berichtigung von Verbindlichkeiten aus Rechtsgeschäften stellt kein taugliches Indiz für das Vorliegen eines engen wirtschaftlichen Zusammenhanges dieser Rechtsgeschäfte dar. Sollte dem verkürzten Zahlungsweg eine Anweisung (Assignment) zugrunde liegen, also ein Rechtsgeschäft, bei dem der Anweisende (ggst die Bf) den Angewiesenen ermächtigt, auf seine (des Anweisenden) Rechnung an den Anweisungsempfänger zu leisten, so ist darauf hinzuweisen, dass dem Angewiesenen (unter der Prämisse, dass dieser die Assignment akzeptiert) Einwendungen aus dem Deckungsverhältnis oder Valutaverhältnis nicht zustehen. Die Annahme erzeugt insoweit eine „abstrakte Schuld“. Daraus folgt, dass die Rechtskonstruktion der Anweisung eben nicht geeignet ist, die geforderte enge wirtschaftliche Verflechtung der beiden zugrundeliegenden Darlehen zu dokumentieren.

Wenn der Amtsvertreter darauf hinweist, der Bericht an den Stiftungsvorstand vom 23.10.2009 halte explizit die Einräumung eines Darlehens von 2,0 Mio Euro an die ***M*** GmbH fest, was wiederum den Rückschluss zulasse, dass die Refinanzierung des Darlehens durch Liquiditätserlöse aus dem Verkauf einer Beteiligung resultiere und nicht aus dem von Seiten der Tochtergesellschaft erhaltenen Darlehen, so teilt der Senat diesen Ansatz. Der genannte Bericht weist unter Pkt I. („Wesentliche Ereignisse 2009“) einerseits die Zusammensetzung des aus der Veräußerung der Beteiligung an der ***ABF*** GmbH erzielten Liquiditätsüberschusses aus, andererseits auch die „Verwendung“ desselben. So wird ausdrücklich festgehalten, dass ein Betrag von TEUR 3.000 als „Darlehen an die ***M*** GmbH als Eigenmittel für die slowakischen Projekte (davon ***ABC*** PS TEUR 2.000)“ zu verwenden ist.

Damit ist aus Sicht des Senates klargestellt, dass einer enger Zusammenhang von hingegebenem Darlehen und erhaltenen Darlehen im Sinne einer wirtschaftlichen Verknüpfung nicht besteht.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher nicht gefolgt werden. Die von Seiten der Bf vorgenommene Kompensation erweist sich aus steuerlicher Sicht in Anbetracht der genannten höchstgerichtlichen Judikatur als unzulässig.

3. Zufluss von Zinsen

In Ansehung der Stattgabe der Beschwerde in Bezug auf die Wiederaufnahmebescheide 2012 bis 2015 erübrigt sich eine Absprache über diesen Punkt.

4. Anspruchsverzinsung

Anspruchszinsenbescheide sind akzessorische Bescheide. Diese sind an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderungen/Gutschriften gebunden und können nicht mit der Begründung angefochten werden, dass der zugrundeliegende Körperschaftsteuer- bzw. Einkommensteuerbescheid unrichtig sei.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen.

Begründung nach § 25a (1) VwGG

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.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Jänner 2023