



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma D, vertreten durch L, vom 19. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 3. Dezember 2004 zu StNr. 000/0000, mit dem der Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 4. Mai 2004 auf Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1997 vom 5. Mai 2003 abgewiesen wurde, in der in Linz am 22. September 2005 durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 13.8.1998 wurden vom damaligen steuerlichen Vertreter Steuererklärungen der Berufungswerberin für das Jahr 1997 beim damals zuständigen Finanzamt Urfahr eingereicht. In einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung wurde ausgeführt:

"Bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes wurde eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 40.187.894,00 S geltend gemacht. Diese Firmenwertabschreibung resultiert aus einer Verschmelzung auf den 28.2.1995 gem. Artikel I UmgrStG. Die Firmenwertabschreibung war nach § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG bis einschließlich 1996 abschreibbar. Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde die Rechtslage geändert und ist diese Firmenwertabschreibung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1996 enden, nicht mehr absetzbar. Unter Hinweis auf die verfassungsrechtlichen Bedenken dieser rückwirkend in Kraft gesetzten gesetzlichen Regelung (Lang, ÖStZ 1996, Seite 271 ff) wird die Firmenwertabschreibung für 1997 im o. a. Ausmaß als Betriebsausgabe geltend gemacht. Die detaillierte

Berechnung der Firmenwertabschreibung ist dem Anlagenverzeichnis (Seite 3) zu entnehmen."

Trotz dieses ausdrücklichen Hinweises darauf, dass die Firmenwertabschreibung nicht der geltenden Rechtslage entsprach, nahm das Finanzamt Urfahr mit Bescheid vom 26.8.1998 eine erklärungsgemäße Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1997 vor. Die Erklärung war als so genannter Soforteingabefall ("S-Fall") gekennzeichnet.

Mit Eingabe vom 19.2.2002, eingelangt am 21.3.2002, reichte die nunmehrige Vertreterin der Berufungswerberin beim seit der AVOG-Novelle BGBl I 29/1999 (Finanzreformgesetz 1998) zuständigen Finanzamt Linz Steuererklärungen für das Jahr 2001 (betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und Straßenbenützungsabgabe), berichtigte Steuererklärungen für die Jahre 1996 bis 2000 (betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer) und berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen März bis Dezember 2001 ein. Im Zuge der Erstellung der Steuererklärung 2001 sei ein Fehler entdeckt worden, der auch für die Vorjahre korrigiert worden sei. In der Einkaufsabteilung des Unternehmens seien die Stammdaten sämtlicher Lieferanten angelegt worden. Bei dieser Anlage sei auch gleichzeitig der Vermerk erfolgt, ob es sich um einen EU-, Drittlands- oder Inlandslieferanten handelte. EU-Lieferanten würden durch die angegebene UID-Nummer identifiziert. Sodann seien diese Stammdaten an den ehemaligen steuerlichen Vertreter übermittelt worden, welcher die Buchhaltung durchgeführt habe. Die Stammdaten seien in regelmäßigen Abständen abgestimmt und auf deren Aktualität hin überprüft worden. Leider habe festgestellt werden müssen, dass trotz dieser regelmäßig durchgeführten Kontrollen Fehler bei der Stammdatenerfassung aufgetreten seien. Diese dürften vor allem darauf zurückzuführen sein, dass bei Aufnahme von Geschäftsbeziehungen mit EU-Lieferanten noch keine UID-Nummer seitens des Lieferanten bekannt gegeben worden sei. Diese sei bei der erstmaligen Stammdatenerfassung und –übermittlung daher noch nicht berücksichtigt worden. Vom Buchhaltungssystem seien diese Lieferanten daher nicht als EU-Lieferanten identifiziert und automatisch als Inlandslieferanten behandelt worden. Dadurch sei es zu einem ungerechtfertigten Abzug von Vorsteuern, einem zu niedrigen Ausweis von Erwerbsteuer und korrespondierender Vorsteuer aus innergemeinschaftlichen Erwerben gekommen. Gleichzeitig sei der Materialaufwand aus den Zukäufen der betroffenen Lieferanten um die unrichtigerweise abgezogene Vorsteuer zu niedrig ausgewiesen worden. In einer Beilage wurden die vorgenommenen Korrekturen ziffernmäßig dargestellt. Die Verminderung der Vorsteuern bzw. die Erhöhung des Materialaufwandes wurde für die Jahre 1996 bis 2000 wie folgt beziffert (Angaben in Schilling):

1996	66.694,12
1997	242.623,63

1998	1.086.230,71
1999	2.671.128,80
2000	3.000.894,78

Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1996 ergebe sich eine Vorsteuerreduktion in Höhe von 66.694,12 S. Berücksichtige man die Abzugsfähigkeit bei der Körperschaftsteuer verbleibe eine Netto-Steuernachzahlung von 55.018,12 S. In Relation zur gesamten Umsatzsteuerzahllast und Körperschafteuerschuld des Jahres 1996 ergebe sich somit eine Steuernachzahlung von 0,1 % der ursprünglich festgesetzten Abgabenschuldigkeiten. Für 1997 ergebe sich eine Vorsteuerreduktion von 242.623,63 S. Berücksichtige man wieder den körperschaftsteuermindernden Effekt, ergebe sich eine Nettosteuernachzahlung von 160.131,59 S. Im Verhältnis zur gesamten Umsatzsteuerzahllast und Körperschaftsteuerschuld des Jahres 1997 ergebe dies eine Erhöhung der Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von 0,13 %. Im Hinblick auf die relative Geringfügigkeit der Steuernachzahlungen rege die Berufungswerberin an "*von einer amtswegigen Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerveranlagungsverfahren 1996 und 1997 abzusehen*". Die steuerlichen Auswirkungen dürften auch im Sinne der VwGH-Judikatur als geringfügig einzustufen sein (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; 14.12.1995, 94/15/0003).

In der Zeit vom 9.4.2002 bis 16.7.2002 wurde (mit Unterbrechungen) eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2001 durchgeführt. Dabei wurden die in den berichtigten Steuererklärungen vorgenommenen Korrekturen seitens der BP anhand umfangreicher Stichproben und anhand der Prüfung des Ablaufes des Systemfehlers überprüft, und die Richtigkeit der Berichtigungen festgestellt (Pkt. 1.a. des einen integrierten Bestandteil der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.4.2003 darstellenden Besprechungsprogrammes über die anlässlich der Betriebsprüfung getroffenen steuerlichen Feststellungen). Im Zuge der Prüfung wurde für die Prüfungsjahre (1999 bis 2001) eine Reihe weiterer Feststellungen getroffen. Unter Pkt. 2 erfolgte eine Änderung der Bewertung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Foto- und Musterküchen, Pkt. 3 betraf eine Erhöhung des Gesellschafterverrechnungskontos, Pkt. 4 die Ausbuchung einer verjährten Abgabenverbindlichkeit, Pkt. 5 die außerbilanzielle Kürzung von Erträgen aus Vorperioden, Pkt. 6 eine außerbilanzielle Hinzurechnung der AfA von einer handelsrechtlichen Grunderwerbsteueraktivierung, Pkt. 7 eine außerbilanzielle Hinzurechnung einer Pauschalwertberichtigung, Pkt. 8 eine außerbilanzielle Hinzurechnung von Stundungszinsen und Säumniszuschlägen, Pkt. 9 eine außerbilanzielle Hinzurechnung einer PKW-AfA, Pkt. 10 eine verdeckte Gewinnausschüttung und Pkt. 11 die Straßenbenützungsabgabe 1999 und 2000. Schließlich erfolgte unter Pkt. 12 folgende "*Feststellung außerhalb des Prüfungszeitraumes*":

Das Unternehmen hat im WJ 1995/1996 im Rahmen der Umstrukturierung 100 % der Aktien an der K-AG (ehemalige Fa. D-GmbH) von der H-Privatstiftung erworben. In der Folge wurden beide Unternehmen per 1.3.1995 verschmolzen. Hieraus resultiert ein Firmenwert in Höhe von 598.029.823,00 S der handelsrechtlich auf 8 Jahre und steuerrechtlich (steuerrechtlicher Firmenwertansatz incl. Anschaffungsnebenkosten 602.818.403,00 S) gem. § 3 (2) 2 UmgrStG auf 15 Jahre (1996-1997, 1998-2000 keine steuerrechtliche Abschreibung möglich, ab 2001 30 Jahre für Umgründungen vor dem 1.1.1996 aufgrund des Erk. des VfGH vom 3.3.2000) abgeschrieben wird. Die steuerrechtliche Abschreibung wurde auch im WJ 1996/1997 vorgenommen, eine außerbilanzielle Hinzurechnung unterblieb.

In den Jahren 1997-2000 kann die steuerliche Fünfzehntelabschreibung gem. § 3 (2) 2 (Neufassung durch das StruktAnpG 1996) UmgrStG nicht vorgenommen werden. Die im Jahre 1997 vorgenommene Fünfzehntelabschreibung ist daher außerbilanziell dem Gewinn hinzuzurechnen. Das Veranlagungsjahr liegt außerhalb des Prüfungszeitraumes, das Abgabenverfahren (KÖSt.) wird daher für das Jahr 1997 in Verbindung mit der Passivierung des USt.-Mehrbetrages für 1997 lt. Pkt. 1 in Höhe von S 242.623 (in diesem Zusammenhang wurde mit der berichtigten USt.-Erklärung für 1997 am 21.3.2002 auch eine berichtigte KÖSt.-Erklärung für 1997 beim Finanzamt eingereicht) punktuell gem. § 303 BAO wiederaufgenommen.

außerbilanzielle Hinzurechnung Firmenwertabschreibung

	<i>vor BP</i>	<i>nach BP</i>	<i>+/- Ergebnis</i>
1997	34.565.834,00	74.753.728,00	+40.187.894,00

Für das Jahr 1997 ergaben sich hinsichtlich Körperschaftsteuer im Einzelnen folgende Änderungen:

113.960.246,00	Gewinn vor BP
-242.623,00	USt-Passivierung aufgrund des aufgedeckten EDV-Fehlers
+80.143,00	Pkt. 6 des Besprechungsprogrammes (Grunderwerbsteuer)
+40.187.894,00	Pkt. 12 des Besprechungsprogrammes (Firmenwert)
153.985.660,00	Gewinn nach BP

In der Tz 21 des BP-Berichtes findet sich folgende "Begründung des Ermessensgebrauches":

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse der Rechtskraft) einzuräumen.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und nahm mit Bescheiden vom 5.5.2003 die Verfahren betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2000 wieder auf

und erließ neue Abgabenbescheide. Für das Jahr 2001 erfolgten erstmalige Veranlagungen.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheide hatten folgende steuerliche Auswirkungen:

Jahr	Betrag in EUR	Betrag in ATS
1996	-1.648,07	-22.677,94
1997	+988.980,62	+13.608.670,03
1998	-14.887,03	-204.850,00
1999	+50.825,92	+699.379,91
2000	-59.942,37	-824.824,99

Bei der Umsatzsteuer ergaben sich folgende Nachforderungen:

Jahr	Betrag in EUR	Betrag in ATS
1996	4.846,91	66.694,00
1997	17.632,10	242.623,00
1998	78.939,41	1.086.230,00
1999	194.603,32	2.677.800,00
2000	221.738,34	3.051.186,00

Mit Schriftsatz vom 3.6.2003 wurde beantragt, "die Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels gegen den Bescheid vom 5.5.2003 betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1997 sowie den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 5.5.2003, beide zugestellt am 7.5.2003, bis 8.8.2003 zu verlängern."

Eine bescheidmäßige Erledigung dieses Antrages, dem gemäß § 245 Abs. 3 BAO fristhemmende Wirkung zukam, ist nicht aktenkundig.

Mit Eingabe vom 7.8.2003, beim Finanzamt eingelangt am 8.8.2003, wurde gegen den Wiederaufnahmebescheid und den neuen Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer 1997 vom 5.5.2003 Berufung erhoben.

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid wurde mit Eingabe vom 22.10.2003 zurückgenommen. Das Finanzamt erklärte mit Bescheid vom 27.10.2003 diese Berufung gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos.

Ungeachtet dessen beantragte die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 4.5.2004, beim Finanzamt eingelangt am 6.5.2004, die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Körperschaftsteuer 1997 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass in der im Jahr 1998 vom damaligen steuerlichen Vertreter eingereichten Körperschaftsteuererklärung 1997 bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 40.187.894,00 S geltend gemacht worden sei. Diese Vorgangsweise sei in der Beilage zur KÖSt-Erklärung betragsmäßig und inhaltlich offen gelegt worden. Es sei ausdrücklich ausgeführt worden, dass die Geltendmachung der

Firmenwertabschreibung aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die rückwirkend in Kraft gesetzten gesetzlichen Bestimmungen, damit also entgegen diesen Regelungen, erfolgt sei. Aufgrund der erklärungsgemäßen Veranlagung mit Bescheid vom 26.8.1998 sei eine Berufung unterblieben. Für das Veranlagungsjahr 1998 sei hingegen die Firmenwertabschreibung nicht anerkannt und der Rechtsmittelweg beschritten worden. Eine in diesem Verfahren erhobene VfGH-Beschwerde sei jedoch verspätet gewesen. Der VfGH habe mit Erkenntnis vom 3.3.2000, G 172/99 letztlich die Abschaffung der Firmenwertabschreibung als verfassungswidrig erkannt, die entsprechende Bestimmung aufgehoben und dem Gesetzgeber eine entsprechende Frist für eine Neuregelung gewährt. Jene Fälle allerdings, die im Körperschaftsteuerverfahren 1997 Anlassfall beim VfGH geworden seien, hätten letztendlich die Firmenwertabschreibung für das Jahr 1997 geltend machen können. Für das mit Bescheid vom 5.5.2003 wiederaufgenommene Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 kämen nach Ansicht der Berufungswerberin zwei Wiederaufnahmegründe in Betracht. Für dieses Veranlagungsjahr sei eine berichtigte KÖSt-Erklärung eingereicht worden. Die darin vorgenommene Korrektur resultiere aus einer Aufwandserhöhung (aufgrund einer Vorsteuerminderung in Höhe von 242.623,63 S) und habe zu einer Verminderung der KÖSt in Höhe von 82.492,03 S geführt. Zudem sei seitens der BP die Abschreibung der handelsrechtlich aktivierten GrEST für 1997 in Höhe von 80.143,00 S außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet worden. Diese Tatsache dürfte nach Ansicht der Berufungswerberin keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, da durch die Vorlage des Anlageverzeichnisses im Rahmen der Steuererklärungsabgabe und dem Fehlen einer entsprechenden Mehr-/Wenigerrechnungs-Position bereits im Zuge der Veranlagung diese zu viel geltend gemachte Abschreibung ersichtlich gewesen sei. Allerdings würde die Berücksichtigung dieses Punktes aufgrund seiner relativ geringen Höhe nichts an der Geringfügigkeit der Wiederaufnahmegründe ändern. Im Gegenteil werde durch diesen Punkt im Ergebnis die Auswirkung der Wiederaufnahmegründe hinsichtlich der KÖSt für 1997 sogar geringer, da dieser Betrag nicht zu Gunsten, sondern zu Lasten des Steuerpflichtigen gehe. Die anders lautende rechtliche Beurteilung hinsichtlich der Firmenwertabschreibung bilde jedenfalls keinen Wiederaufnahmegrund. Die Tatsache der Firmenwertabschreibung sei nicht nachträglich neu hervorgekommen, sondern darauf in der Beilage zur KÖSt-Erklärung 1997 ausdrücklich hingewiesen worden. Die steuerliche Auswirkung der vom Finanzamt vorgebrachten Wiederaufnahme stelle sich daher hinsichtlich der KÖSt 1997 wie folgt dar:

Erhöhung Aufwand	-242.623,63	
steuerliche Auswirkung (34 %)	-82.492,03	
Hinzurechnung GrEST	+80.143,00	
steuerliche Auswirkung (34 %)	+27.248,62	
Saldo zugunsten des Steuerpflichtigen	-55.243,41	

Eine Wiederaufnahme dürfe jedoch dann nicht verfügt werden, wenn die beträchtlichen Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes nur geringfügig seien. Es sei daher der Behörde verwehrt, aus einem relativ geringfügigen Anlass eine Wiederaufnahme zu verfügen und hierbei auch andere, nicht den Wiederaufnahmegrund bildende Sachverhalte einer anderen rechtlichen Würdigung zuzuführen. Die Geringfügigkeit sei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Im vorliegenden Fall wäre daher eine falsche Ermessensübung anzunehmen, wenn sich herausstellt, dass der Wiederaufnahmegrund nur geringfügig ist und eine Wiederaufnahme daher unterbleiben hätte müssen. Eine solche falsche Ermessensübung würde den Wiederaufnahmebescheid mit Rechtswidrigkeit belasten und müsste in weiterer Folge zu einer Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides gemäß § 299 BAO führen. Hinsichtlich der Beurteilung der Geringfügigkeit werde sowohl vom VwGH als auch in der Literatur eine solche dann angenommen, wenn die Gewinnänderungen weniger als 1 % ausmachen (Ritz, BAO², § 303 Rz 40). Im vorliegenden Fall würden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut berichtigter KÖSt-Erklärung für 1997 113.717.623,00 S betragen. Die Änderung, die sich aufgrund der Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes ergibt, würde 242.623,63 S betragen. Das entspricht lediglich etwa 0,2 % der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dieser Prozentsatz würde sich nochmals auf etwa 0,15 % verringern, wenn man auch die Hinzurechnung von 80.143,00 S im Zusammenhang mit der GrESt als Wiederaufnahmegrund werten würde. Zudem würde die Gewinnänderung nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen, sondern sogar zu dessen Gunsten ausfallen (Erhöhung des Materialaufwandes aufgrund Vorsteuerkürzung). Nach der ständigen Judikatur des VwGH sei auch ein Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt in Relation zu den Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe allein relevant für die Ausübung des Ermessens (zB VwGH 29.10.2003, 99/13/0061 mwN). Auch eine solche falsche Ermessensübung würde den Wiederaufnahmebescheid mit Rechtswidrigkeit belasten. Die steuerliche Auswirkung der Wiederaufnahmegründe betrage hinsichtlich der KÖSt für 1997 82.492,03 S bzw. bei Anerkennung der GrESt-Feststellung als Wiederaufnahmegrund 55.243,41 S. Das Mehrergebnis der BP hinsichtlich KÖSt 1997 habe hingegen 13.608.670,00 S betragen, und sei hauptsächlich auf die außerbilanzielle Hinzurechnung der Firmenwertabschreibung für 1997 zurückzuführen. Aus der Gegenüberstellung dieser Werte sei das Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe und den Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt deutlich zu ersehen. Prozentuell gesehen machten die Wiederaufnahmegründe 0,6 % (bzw. 0,4 %) der steuerlichen Gesamtauswirkungen aus. Es liege daher ein krasses Missverhältnis zwischen den steuerlichen

Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt und den Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe allein vor. Dabei sei entsprechend der Judikatur des VwGH (zB VwGH 10.5.1994, 94/14/0024) auch keine zusammengefasste Betrachtung von Körperschaft- und Umsatzsteuerauswirkungen zur Beurteilung der Geringfügigkeit bzw. des Vorliegens eines Missverhältnisses vorgenommen worden. Bei der Ermessenentscheidung im Sinne des § 299 BAO sei insbesondere der Grundsatz der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten. Die abgabenrechtliche Auswirkung der Rechtswidrigkeit des Wiederaufnahmubescheides sei nicht bloß geringfügig. Dies ergebe sich schon aus der Höhe des streitgegenständlichen Betrages (knapp 1 Mio. €). Ein Verschulden der Partei an der Rechtswidrigkeit des Bescheides wäre grundsätzlich bedeutungslos. Daher sei eine positive Ermessensübung insbesondere dann notwendig, wenn dem Antragsteller ein schweres Verschulden an der Rechtswidrigkeit des Wiederaufnahmubescheides nicht vorgeworfen werden könne. Der Wiederaufnahmubescheid sei daher gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Mit Bescheid vom 3.12.2004, zugestellt am 7.12.2004, wies das Finanzamt diesen Aufhebungsantrag im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO ab. Die Wiederaufnahmegründe hätten eine steuerliche Auswirkung von rund 55.000,00 S zugunsten des Pflichtigen, sonstige Bescheidänderungen ohne Wiederaufnahmegrund eine Auswirkung von 13,6 Mio. S zu Lasten des Pflichtigen. Ein Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkung stehe allerdings nicht generell einer Wiederaufnahme des Verfahrens entgegen (VwGH "27.8.1988" [richtig: 27.8.1998], 93/13/0023). Die Wiederaufnahme sei durch Vorlage einer berichtigten Steuererklärung durch die Partei beantragt worden. Diese sei dann in der Folge im Zuge der stattgefundenen Betriebsprüfung vorgenommen, und die im Körperschaftsteuerbescheid 1997 zu Unrecht vorgenommene Fünfzehntelabschreibung des Firmenwertes außerbilanziell wieder hinzugerechnet worden. Da bei beantragten Wiederaufnahmen eine Missverhältnisbeurteilung nicht anzustellen sei, erweise sich der in Rede stehende Wiederaufnahmubescheid als rechtmäßig, auch wenn er als "amtswegiger Bescheid" erlassen worden sei. Die Aufhebung nach § 299 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Dabei komme auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Aufgrund des Strukturanpassungsgesetzes 1996 konnte in den Jahren 1997 bis 2001 die steuerliche Fünfzehntelabschreibung nicht mehr vorgenommen werden. Dadurch, dass diese vom Pflichtigen in der Steuererklärung 1997 vorgenommene Abschreibung im Wege der Wiederaufnahme rückgängig gemacht worden wäre, sei eine Gleichbehandlung der gleichgelagerten Fälle herbeigeführt worden. Unabhängig von einer allfälligen Anfechtbarkeit von Gesetzen vor dem VfGH seien diese nämlich solange anzuwenden, bis deren Verfassungswidrigkeit festgestellt, und eine allfällige Frist für deren Außerkrafttreten abgelaufen sei. Auch wenn sich der Wiederaufnahmubescheid als rechtswidrig erwiesen hätte,

wäre es jedoch der Behörde verwehrt, dem Antrag auf Bescheidaufhebung zu entsprechen.

Unter Beachtung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung müsste nämlich ein im Sinne des Gesetzes ausgeübtes Ermessen zu einem abweisenden Bescheid führen.

Mit Eingabe vom 29.12.2004, der Post übergeben am 29.12.2004 und beim Finanzamt eingelangt am 30.12.2004 wurde um Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen diesen Bescheid bis 11.2.2005 ersucht. In einem Aktenvermerk vom "3.1.2004" (richtig wohl: 3.1.2005) wurde dazu nur festgehalten: "rechtzeitig, genehmigt"; eine bescheidmäßige Erledigung des Fristerstreckungsansuchens ist nicht aktenkundig.

Mit Schriftsatz vom 19.1.2005, der Post übergeben am 25.1.2005 und beim Finanzamt eingelangt am 27.1.2005 wurde gegen den Bescheid vom 3.12.2004 Berufung erhoben. Darin wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt und ergänzend ausgeführt, dass mit Bescheid vom 5.5.2003 das Verfahren betreffend KÖSt 1997 *von Amts wegen* wieder aufgenommen worden sei. Im Begleitschreiben vom 19.2.2002 zu den berichtigten Steuererklärungen sei angeregt worden, im Hinblick auf die relative Geringfügigkeit der Steuernachzahlungen von einer amtsweigigen Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren 1996 und 1997 abzusehen. Es sei daher unverständlich, warum die Behörde meine, die Wiederaufnahme sei durch Vorlage einer berichtigten Steuererklärung durch die Partei beantragt worden. Weiters legte die Berufungswerberin eingehend dar, warum das Finanzamt bei der Übung des durch § 299 BAO eingeräumten Ermessens zu einer den Wiederaufnahmebescheid vom 5.5.2003 aufhebenden Entscheidung gelangen hätte müssen. Schließlich wurde gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der mündlichen Verhandlung am 22.9.2005 wurde vom Vertreter der Berufungswerberin ergänzend auf die UFS-Entscheidung vom 7.3.2005, RV/0966-L/04 verwiesen, wo klar ausgesprochen werde, dass die Auswirkungen von Wiederaufnahmegründen stets auf das einzelne Veranlagungsjahr zu beziehen seien. Dem hielt der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass es in diesem Verfahren nicht um eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegangen sei. Weiters wurde seitens des steuerlichen Vertreters darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Prüfung der Geringfügigkeit dem Schutz des Abgabepflichtigen dahingehend diene, dass Sachverhalte, die für sich keinen Wiederaufnahmsgrund darstellen, im Rahmen einer geänderten rechtlichen Beurteilung nicht zu einer massiven Abgabennachforderung führen dürfen. Die Zwecksetzung dieser Rechtsprechung sei nach Auffassung des Parteienvertreters nicht nur in jenen Fällen zu beachten, in denen geringfügige Wiederaufnahmsgründe zu Lasten des Abgabepflichtigen vorliegen, sondern auch dann, wenn ein Wiederaufnahmsgrund zu Gunsten des Abgabepflichtigen gegeben ist, der absolut betrachtet nicht mehr als geringfügig ist, aber in

einem krassen Missverhältnis zur Abgabennachforderung aus dem rechtlich umqualifizierten Sachverhalt steht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF des Abgabenänderungsgesetzes 2003 (BGBl I 2003/124, ab 20.12.2003) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1997 datiert vom 5.5.2003 wurde laut Antrag auf Bescheidaufhebung vom 4.5.2004 am 7.5.2003 zugestellt. Die Frist des § 302 Abs. 1 BAO endete daher im gegenständlichen Fall am 7.5.2004. Der Antrag auf Bescheidaufhebung datiert vom 4.5.2004, langte am 6.5.2004 beim Finanzamt ein, und wurde daher zeitgerecht eingebracht.

Zu prüfen ist daher, ob die mit Bescheid vom 5.5.2003 verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 rechtmäßig war.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass im vorliegenden Fall von einer amtswegigen Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO auszugehen ist. Der Spruch des Bescheides vom 5.5.2003 lautet: *"Das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 1997 wird gem. § 303 (4) BAO wiederaufgenommen."* Auch in der Tz 20 des BP-Berichtes wurde ausdrücklich ausgeführt, dass die Prüfungsfeststellungen eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden. Zu Recht wies die Berufungsverwerberin darauf hin, dass in der Eingabe vom 19.2.2002 ausdrücklich angeregt worden war, *"von einer amtswegigen Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerveranlagungsverfahren 1996 und 1997 abzusehen"*. Bei der Beurteilung von Anbringen kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Parteienerklärungen sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (Ritz, BAO², § 85 Tz 1 mit Judikaturnachweisen). Wird in einer Eingabe ausdrücklich angeregt, von einer amtswegigen Wiederaufnahme bestimmter Verfahren abzusehen, kann dem Einschreiter nicht unterstellt werden, dass er mit seiner Eingabe eine Wiederaufnahme eben dieser Verfahren beantragen wollte. Die

Berufungswerberin kam mit der Eingabe vom 19.9.2002 und den dieser angeschlossenen berichtigten Steuererklärungen vielmehr ihrer Offenlegungspflicht im Sinne des § 119 BAO nach. In welcher verfahrensrechtlichen Art und Weise das Finanzamt die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht daraus ersichtlichen neuen Umstände verwerten und diesen durch geänderte Abgabenbescheide Rechnung tragen würde, ließ die Berufungswerberin offen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Es ist daher zu prüfen, welche Tatsachen oder Beweismittel nach Abschluss des Verfahrens zur Festsetzung der Körperschaftsteuer 1997 mit Bescheid vom 26.8.1998 neu hervorkamen, die das Finanzamt zu einer Wiederaufnahme dieses Verfahrens berechtigten.

Die von der Berufungswerberin für das Jahr 1997 vorgenommene Firmenwertabschreibung war in der Beilage zu der am 13.8.1998 eingereichten Körperschaftsteuererklärung ausdrücklich und detailliert offen gelegt worden, und dem Finanzamt im abgeschlossenen Verfahren bekannt gewesen. 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 gewonnen werden, sind keine Wiederaufnahmegründe (Ritz, BAO², § 303 Tz 9 mit Judikaturnachweisen). Eine Wiederaufnahme dient nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (Ritz, BAO², § 303 Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Neue Tatsachen wurden dagegen in der Eingabe vom 19.2.2002 samt den berichtigten Steuererklärungen vorgebracht. Aufgrund einer fehlerhaften Erfassung der Stammdaten der Lieferanten war es im Wesentlichen zu einem ungerechtfertigten Abzug von Vorsteuern, einem zu niedrigen Ausweis von Erwerbsteuer und korrespondierender Vorsteuer aus innergemeinschaftlichen Erwerben, sowie daraus resultierend zu einer zu geringen Erfassung des Materialaufwandes gekommen. In einer Beilage wurden die vorgenommenen Korrekturen ziffernmäßig dargestellt. Diese decken sich im Wesentlichen mit den oben wiedergegebenen Prüferfeststellungen und wurden wie folgt angegeben (jeweils Korrektur Vorsteuer und Erhöhung Materialaufwand): 66.694,12 S (1996), 242.623,63 S (1997), 1.086.230,71 S (1998), 2.671.128,80 S (1999), 3.000.894,78 S (2000).

Diese von der Berufungswerberin selbst vorgebrachten neuen Tatsachen stellten einen Grund für die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer betreffend die Jahre 1996 bis 2000 dar (für das Jahr 2001 erfolgte eine erstmalige Veranlagung), und waren auch geeignet, im Spruch anders lautende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die angeführten Jahre herbeizuführen.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO waren damit erfüllt. Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung zu. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz, BAO², § 303 Tz 38 mwN). Ein Wiederaufnahmegrund, der sich zu Gunsten der Partei auswirkt, ist daher hinsichtlich der Frage, ob er zu absolut oder relativ geringfügigen steuerlichen Auswirkungen führt, nicht anders zu beurteilen, als ein Wiederaufnahmegrund, der sich zu Lasten der Partei auswirkt.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1996 bis 2000 damit begründet, dass bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei. Im gegenständlich angefochtenen Bescheid vom 3.12.2004 wurde zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausgeführt, dass durch die Rückgängigmachung der steuerlichen Fünfzehntelabschreibung des Firmenwertes im Jahr 1997 eine Gleichbehandlung mit den gleichgelagerten Fällen herbeigeführt worden sei, da unabhängig von einer allfälligen Anfechtung von Gesetzen vor dem VfGH diese so lange anzuwenden seien, bis deren Verfassungswidrigkeit festgestellt und eine allfällige Frist für deren Außerkrafttreten abgelaufen sei.

Diese Frage der Gleichbehandlung im Hinblick auf die Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung kann sich wohl nur auf die Ermessensübung im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Abgabenverfahren beziehen, nicht jedoch auf die allfällige Ermessensübung im Sinne des § 299 BAO. Die Richtigkeit der Ermessensübung bei der Wiederaufnahme ist aber gerade Gegenstand der Prüfung, ob die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vorliegen.

Durch die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer und die damit verbundene Erlassung eines neuen Sachbescheides wurde insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis und damit eine Gleichbehandlung der Berufungswerberin mit allen anderen Abgabepflichtigen erzielt. Aufgrund des Strukturanpassungsgesetzes 1996 war und ist für das Jahr 1997 die von der Berufungswerberin vorgenommene Firmenwertabschreibung unzulässig. Daran ändert auch die Entscheidung des VfGH vom 3.3.2000, G 172/99, nichts. Nur die Steuersubjekte, die im Körperschaftsteuerverfahren 1997 Anlassfall beim VfGH geworden waren, konnten letztlich die Firmenwertabschreibung für das Jahr 1997 geltend machen. Die Berufungswerberin war unbestritten in diesem Verfahren nicht Anlassfall. Eine Abstandnahme von der Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1997 hätte damit eine Verletzung des Gleichheitssatzes bedeutet, da damit die Berufungswerberin steuerlich wie ein Anlassfall in diesem Gesetzesprüfungsverfahren behandelt worden wäre, und nicht so, wie alle anderen, die nicht Anlassfall waren, und ebenfalls für 1997 keine Firmenwertabschreibung geltend machen konnten. Der Gleichheitssatz wird nicht nur dann verletzt, wenn Gleiches ungleich, sondern auch dann, wenn Ungleiches gleich behandelt wird. Bei der Ermessensübung können auch keine hypothetischen Fallvarianten Berücksichtigung finden, sondern es kann nur auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt abgestellt werden. Ob die Berufungswerberin daher Anlassfall geworden wäre, wenn das Finanzamt im Erstbescheid die Firmenwertabschreibung nicht anerkannt und ein anschließendes Rechtsmittelverfahren bis zum Verfassungsgerichtshof betrieben worden wäre, muss dahingestellt bleiben.

Die Korrektur hinsichtlich der Firmenwertabschreibung war nicht Grund für die Wiederaufnahme, sondern eine Folge der geänderten rechtlichen Beurteilung im wiederaufgenommenen Verfahren. Wiederaufnahmegrund waren in erster Linie die von der Berufungswerberin selbst in der Eingabe vom 19.2.2002 vorgebrachten neuen Tatsachen.

Hinsichtlich dieser ist nun zu klären, ob die damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (*absolut bzw. relativ*) sind, da dies gegen die Verfügung einer amtswegigen Wiederaufnahme sprechen würde. Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (Ritz, BAO², § 303 Tz 40 mit Judikaturnachweisen).

Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren (zB Einkommen- und Umsatzsteuer dreier Jahre), so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (Ritz, BAO², § 303 Tz 41). Dabei ist nach der Rechtsprechung des VwGH jedoch keine Saldierung verschiedener Abgabenarten vorzunehmen (zB Einkommensteuer und Umsatzsteuer; vgl. VwGH 10.5.1994, 94/14/0024

und VwGH 2.8.1995, 93/13/0065). Die steuerlichen Auswirkungen innerhalb einer Abgabenart sind jedoch nicht je Veranlagungsjahr, sondern insgesamt zu betrachten. Würde sich zB herausstellen, dass Vorsteuern statt im Jahr 1996 bereits für 1995 zugestanden wären, sodass per Saldo eine Verfügung der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1995 eine Gutschrift in derselben Höhe wie die Nachforderung für 1996 ergibt, so ist die Wiederaufnahme beider Verfahren idR zu unterlassen (Ritz, BAO², § 303 Tz 43). Als weiteres Beispiel könnte angeführt werden, dass etwa im Zuge einer Prüfung für ein Anlagegut ein zu kurzer Abschreibungszeitraum festgestellt wird. Müsste nun für jedes Jahr gesondert geprüft werden, in welchem Verhältnis die sonstigen Bescheidänderungen zu dieser AfA-Korrektur stehen, käme es unter Umständen in einzelnen Jahren zu Wiederaufnahmen der Verfahren, in anderen dagegen nicht. Eine Betrachtung der insgesamten Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes in allen von diesem betroffenen Jahren erscheint daher sachgerechter als eine isolierte Prüfung für jedes einzelne Veranlagungsjahr. Der unabhängige Finanzsenat teilt daher im vorliegenden Fall die oben wiedergegebene Ansicht von Ritz. Die von der Berufungswerberin ins Treffen geführte Entscheidung des UFS vom 7.3.2005 betraf keine Wiederaufnahme des Verfahrens, sondern Bescheidänderungen gemäß § 299 BAO.

In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1996 sowie 1998 bis 2000 unbestritten zu Recht erfolgte und von der Berufungswerberin nicht bekämpft wurde. Auch wurde im gegenständlichen Fall der Wiederaufnahmegrund (Fehler in der Grunddatenerfassung der Lieferanten) von der Berufungswerberin aufgezeigt und die Auswirkungen für alle betroffenen Jahre dargestellt. Es war daher nicht etwa so, dass das Finanzamt für das Jahr 1997 einen "geringfügigen" Wiederaufnahmegrund "gesucht" hätte, um die vorgenommene Firmenwertabschreibung rückgängig machen zu können.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens als Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung setzt nicht voraus, dass jedes Jahr vom Prüfungsauftrag umfasst ist. Umfasst der Prüfungsauftrag (wie im gegenständlichen Fall) drei Jahre (1999 bis 2001), liegen Wiederaufnahmegründe aber auch für vor dem Prüfungszeitraum liegende Zeiträume vor, so ist gegebenenfalls auch diesbezüglich die Wiederaufnahme zu verfügen bzw. sind in das Entscheidungskalkül für die Ermessenübung der geprüften drei Jahre auch die steuerlichen Auswirkungen von Wiederaufnahmen außerhalb dieses Zeitraumes liegender Verfahren miteinzubeziehen (Ritz, BAO², § 303 Tz 42 mwN). Es sind also die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe im gesamten Zeitraum, auf den sich die Wiederaufnahmegründe erstrecken, zu bewerten.

Im gegenständlichen Fall erstreckte sich die Korrektur der fehlerhaften Grunddatenerfassung der Lieferanten auf den Zeitraum 1996 bis 2001. Eine Wiederaufnahme der Verfahren kam für

die Jahre 1996 bis 2000 in Betracht. Es sind daher betragsmäßig die steuerlichen Auswirkungen dieses konkreten Wiederaufnahmegrundes in diesem Zeitraum zu untersuchen.

Bei der Umsatzsteuer ergaben sich aus diesem Wiederaufnahmegrund Kürzungen der Vorsteuern (und damit Erhöhungen der Umsatzsteuerzahllasten) und bei der Körperschaftsteuer aufgrund der USt-Passivierung Gewinnminderungen in folgender Höhe:

1996	1997	1998	1999	2000
66.694,00	242.623,00	1.086.230,00	2.671.128,00	3.000.894,00

Der Wiederaufnahmegrund wirkte sich daher bei der Umsatzsteuer zu Lasten der Berufungswerberin, bei der Körperschaftsteuer zu ihren Gunsten aus. Nun dürfen nach der oben dargestellten Rechtsprechung des VwGH die mit diesem Wiederaufnahmegrund verbundenen steuerlichen Auswirkungen nicht saldiert werden. Das bedeutet aber nicht, dass die Gesamtsicht der steuerlichen Auswirkungen dieses Wiederaufnahmegrundes gänzlich vernachlässigt werden dürfte. So wäre gewiss eine fehlerhafte Ermessensübung vorgelegen, hätte das Finanzamt den Wiederaufnahmegrund etwa nur zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren (mit Nachforderungen zulasten der Berufungswerberin) herangezogen, die Körperschaftsteuerverfahren (mit Gewinnminderungen) dagegen nicht wieder aufgenommen. Im gegenständlichen Fall spricht das Verbot einer Saldierung der steuerlichen Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes daher eher für und nicht gegen die Wiederaufnahme, da die Auswirkungen sowohl bei der Körperschaftsteuer, als auch bei der Umsatzsteuer absolut betrachtet ein Ausmaß haben, das weit über eine der Wiederaufnahme entgegenstehende Geringfügigkeit hinausgeht.

Die steuerlich relevanten Gewinnauswirkungen betragen bei der Körperschaftsteuer in dem für die Wiederaufnahme maßgeblichen Zeitraum 1996 bis 2000 insgesamt rund 7 Mio. S. Angesichts der Höhe dieses Betrages kann keine Rede davon sein, dass hier eine (absolut) geringfügige Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes vorläge. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Ansicht, dass nur im Falle der Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen hat (VwGH 10.5.1994, 94/14/0024 mit Hinweis auf VwGH 20.10.1986, 86/13/0091; VwGH 21.12.1987, 86/14/0180; VwGH 25.3.1992, 90/13/0238). Eine Gewinnerhöhung von 30.365,23 S wurde dabei vom VwGH in der Entscheidung vom 10.5.1994 (unabhängig vom prozentuellen Ausmaß dieser Gewinnänderung im Hinblick auf den Gesamtgewinn) bereits als nicht mehr geringfügig angesehen. Selbst wenn man daher nicht die Gesamtgewinnauswirkung des gegenständlichen Wiederaufnahmegrundes in Höhe von 7.124.533,00 S, sondern nur die Gewinnauswirkung für das Jahr 1997 betrachten würde, die im gegenständlichen Fall 242.623,00 S betrug, läge bereits ein Ausmaß derselben vor, das weit über die Geringfügigkeit im Sinne der zitierten Rechtsprechung hinausginge. Schließlich

verbliebe immer noch eine keinesfalls geringfügige Gewinnänderung von 162.480,63 S, wenn man auch noch die Hinzurechnung der Grunderwerbsteuer in Höhe von 80.143,00 S berücksichtigen würde.

Der unabhängige Finanzsenat teilt diese Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofs auch aus folgender Überlegung:

Würde man stets nur auf die relative Geringfügigkeit der Auswirkungen eines Wiederaufnahmegrundes abstellen, würde dies dazu führen, dass der Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit im Sinne des § 20 BAO (das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben) in unzulässiger Weise vernachlässigt würde. Die Berufungswerberin erzielte im Jahr 1997 Einkünfte in Höhe von über 100.000.000,00 S. Würde man daher etwa die Ansicht vertreten, dass ein Wiederaufnahmegrund nur dann nicht geringfügig ist, wenn er zu einer Gewinnänderung von mindestens 1 % führt, müsste dieser bei einem Gewinn von 100.000.000,00 S mindestens 1.000.000,00 S (KÖSt 340.000,00 S) betragen. Eine Gewinnänderung von 500.000,00 S (KÖSt 170.000,00 S) wäre so gesehen jedenfalls geringfügig, und würde für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausreichen. Damit würde jedoch nicht nur das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben missachtet, sondern auch das aus Art. 126b B-VG ableitbare Gebot der Zweckmäßigkeit der Vollziehung.

Liegt daher keine Geringfügigkeit der Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes sondern ein "gewichtiger" Wiederaufnahmegrund vor, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt, steht ein allfälliges Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt in Relation zu den Auswirkungen eben dieses Wiederaufnahmegrundes der Wiederaufnahme nicht entgegen. Es wäre auch weder sachgerecht noch zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO trotz Vorliegen eines "gewichtigen" Wiederaufnahmegrundes keine Wiederaufnahme zu verfügen. Damit würde im Ergebnis auch die oben wiedergegebene Rechtsansicht des VwGH ins Gegenteil verkehrt. Bei einem Missverhältnis der steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt im Verhältnis zum Wiederaufnahmegrund käme eine Wiederaufnahme auch dann nicht in Betracht, wenn ein "gewichtiger" Wiederaufnahmegrund vorliegt. Im Übrigen lagen in den Fällen, in denen der Verwaltungsgerichtshof in der Vergangenheit ein solches Missverhältnis bejahte, geringfügige Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes vor (zB VwGH 21.12.1989, 86/14/0180; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 14.12.1995, 94/15/0003).

Aber selbst wenn man den Standpunkt vertritt, dass auf das Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt zu den Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes stets Bedacht zu nehmen ist, also entgegen der im Erkenntnis vom 5.10.1994 zum Ausdruck gebrachten Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes auch bei Vorliegen

eines nicht nur geringfügigen Wiederaufnahmegrundes, so ist zu bedenken, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein solches Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, von solchen, die auf einer geänderten Rechtsauffassung beruhen, keinesfalls regelmäßig einer Wiederaufnahme des Verfahrens entgegen stehen. Die Abgabenbehörde hat sich mit diesem Umstand lediglich im Rahmen ihrer Ermessensübung sachlich auseinanderzusetzen (VwGH 27.8.1998, 93/13/0023). Dieser Umstand ist daher lediglich *ein* Kriterium für die Ermessensübung, wobei im gegenständlichen Fall jedoch die bereits aufgezeigten Kriterien, die für eine Wiederaufnahme sprachen (Vorliegen eines "gewichtigen" Wiederaufnahmegrundes, Vorrang der Rechtsrichtigkeit, Gleichbehandlung, Zweckmäßigkeit der Vollziehung) diesen Umstand überwiegen.

Im Ergebnis erweist sich somit die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 als nicht rechtswidrig.

Da eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides nicht vorliegt, fehlt es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO für eine Aufhebung dieses Bescheides. Für eine Ermessensentscheidung im Sinne dieser Bestimmung blieb daher kein Raum.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. September 2005