

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ZK-GesmbH, vertreten durch Mag.O., vom 3. Oktober 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 20. September 2000 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftssteuer für die Jahre 1998 und 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Als Gründe für die Wiederaufnahme wurden im Betriebsprüfungsbericht angeführt, dass der Bilanzwert der Beteiligung an den W-Bahnen jährlich um ATS 30.000,00 durch Vornahme einer linearen Abschreibung verringert worden sei sowie Aufwendungen in Höhe von ATS 5.905,00 geltend gemacht worden seien, die aber dem Gesellschafter F.K. als Grundeigentümer zuzurechnen seien, da im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in die Kapitalgesellschaft das Grundvermögen im Privatvermögen des F.K. verblieben sei. Weiters wurde ausgeführt, dass eine lineare Absetzung eines Beteiligungswertes nicht zulässig wäre und die vorgenommene Teilwertabschreibung nicht begründet worden sei.

Das Ermessen wurde im Betriebsprüfungsbericht (Tz 25) wie folgt begründet:

*"Die Wiederaufnahme erfolgte 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 an der Rechtskraft) einzuräumen."*

Gegen diese Bescheide wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass im Rahmen der Betriebsprüfung zu Tage getreten sei, dass auf Grund hoher Bilanzverluste, nicht vorhandener Ausschüttungen und geringer Verkehrsgängigkeit eine Teilwertabschreibung vorzunehmen gewesen sei. Es handle sich hierbei um Tatsachen die für die Richtigkeit der vorgenommenen Teilwertabschreibung sprechen würden. Das Nichtauftreten zusätzlicher Gründe für die Vornahme einer Teilwertabschreibung könne nicht als neue Tatsache gewertet werden. Im Übrigen werde beantragt mitzuteilen worin nach Ansicht der Behörde die neue Tatsache liege, die eine Wiederaufnahme erfordere. Hinsichtlich der Grundsteuer im Jahr 1998 liege kein Wiederaufnahmegrund vor, da dem Finanzamt die Tragung der Grundsteuer durch die Kapitalgesellschaft bereits bekannt gewesen sei.

Die Abgabenbehörde kam dem Ersuchen des Parteienvertreters nach und ergänzte die Begründung der vorgenommenen Wiederaufnahme des Verfahrens wie Folgt:

*"In den abgegebenen Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 1998 – 1999 (sowie den Beilagen zu den Steuererklärungen) wurde die vorgenommene Teilwertabschreibung von den Beteiligungen W-Bahnen in keinem Jahr als solche bezeichnet, sondern ist in der Position "680 Normale Abschreibung" enthalten. Vor Beginn der Betriebsprüfung war daher nicht erkennbar, dass in allen Jahren eine Teilwertabschreibung in der Höhe von jeweils S 30.000,00 vorgenommen wurde. Nach Ansicht des Finanzamtes sind daher durch die BP neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO hervorgekommen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt somit zu Recht. Im Übrigen wird auf die Tz. 25 des BP Berichtes verwiesen."*

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Bescheid) abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem auf die ergänzende Bescheidbegründung verwiesen und ausgeführt, dass die Begründung der Berufung in Leere gehe, da lediglich materiellrechtliche Argumente vorgebracht worden seien. Da bereits hinsichtlich der Teilwertabschreibung für das Jahr 1998 ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliege, sei der Einwand bezüglich Grundsteuer unbedeutlich.

Gegen diesen Bescheid wurde rechtzeitig ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Finanzlandesdirektion für Salzburg) gestellt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass aus der Bezeichnung "normale Abschreibung" für das Finanzamt ersichtlich gewesen sei, dass eine Abschreibung der Beteiligung vorgenommen worden sei. Es sei sohin nicht davon auszugehen, dass die Tatsache der Teilwertabschreibung im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorkommen sei. Neu hervorgekommen sei lediglich das Nichtvorliegen eines Gutachtens, also keine Tatsache, sowie die für das Finanzamt neuen

Tatsachen erheblicher Bilanzverlust, keiner Ausschüttungen und der geringen Mobilität der Aktien. Folglich lägen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO keine neuen Tatsachen vor.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Finanzlandesdirektion für Salzburg) vor. Für die Erledigung der Berufung ist die durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetz 2002 bedingte Änderung des Rechtsmittelverfahrens ab 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Salzburg) zuständig.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

(§ 303 Abs. 4 BAO)

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist (VwGH vom 21. 12. 1989, 86/14/0180). Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. Gassner, Verwaltungsgerichtshof und Wiederaufnahme, ÖStZ 1986, Seite 51 f). Die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 724).

Unter dem Titel "neue Tatsachen ?" rügt der Beschwerdeführer ausschließlich, dass seiner Ansicht nach keine "neuen Tatsachen" hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen könnten. Wenn das Finanzamt darauf verweise, dass der Sachverhalt - nämlich die vorgenommene Teilwertabschreibung für den Beteiligungswert nicht aus der Bezeichnung "680 Normale Abschreibung" – ersichtlich gewesen sei, sondern erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden sei, so werde darauf hingewiesen, dass die Abschreibung in der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst sei und daher für die Abgabebehörde erster Instanz ohne weiters ersichtlich gewesen sei, dass eine Abschreibung der Beteiligung

vorgenommen worden sei. Es sei somit nicht davon auszugehen, dass die Tatsache der Teilwertabschreibung im Zuge der BP neu hervorgekommen sei.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Parteienvertreter nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates – Außenstelle Salzburg (UFS- Salzburg) eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftssteuer für die Jahre 1998 und 1999 nicht auf. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, ist nämlich das Hervorkommen von Tatsachen stets aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen ist, das wieder aufgenommen werden soll (siehe VwGH vom 26. 5. 1993, 89/13/0082). Es kommt daher darauf an, dass der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissenstand des jeweiligen Verlagungsjahres. Der Parteienvertreter meint zwar, dass der Abgabenbehörde erster Instanz im Zeitpunkt der Veranlagung der Berufungswerberin zur Körperschaftssteuer 1998 und 1999 aus den Anlagenverzeichnissen dieser Jahre bekannt gewesen sei bzw. hätte sein müssen, das aus der Zusammenfassung der "normalen Abschreibung" und der "Teilwertabschreibung" unter der Position "Abschreibung" die vorgenommene Teilwertabschreibung ersichtlich gewesen sei behauptet aber selbst, dass aus verschiedenen Gründen, wie Ertraglosigkeit und geringe Mobilität der Aktien nicht eine Abschreibung sondern eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden sei.

Das Vorbringen, dem Finanzamt sei im Zeitpunkt der Veranlagung zur Körperschaftssteuer der Jahre 1998 und 1999 "ohnehin alles ersichtlich gewesen", ist vor dem Hintergrund, dass weder dem mit 12. März 1999 bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingereichten Jahresabschluss des Jahres 1998 noch den Beilagen zur Steuererklärung für das Jahr 1998 die vorgenommene Teilwertabschreibung zu entnehmen ist, nicht verständlich. Der eingereichte Jahresabschluss enthält kein Anlagenverzeichnis aus dem ersichtlich ist, welche Änderungen die Bilanzposition "80 Beteiligungen" im Detail erfahren hat. Die vorgenommene Teilwertabschreibung ist weiters weder der Gewinn- und Verlustrechnung (Punkt 6. Abschreibungen darunter 680 Normale Abschreibung) noch aus den Beiblatt "Anlagenverzeichnis pro Konto summiert" ersichtlich. Der mit 22. März 2000 eingereichte Jahresabschluss für das Jahr 1999 enthält zwar ein Anlagenverzeichnis sowie eine Detaillierung des Kontos "80 Beteiligungen", es ist aber wiederum nicht erkennbar, dass die erstmals vorgenommene Abschreibung von "W-Bahn Aktien" eine Teilwertabschreibung gewesen sein soll. Es kann dies auch nicht den auf diesem Summenblatt angeführten "BRes zu Sonderabs." die den Wert "0,00" aufweisen, entnommen werden. Die Tatsache, dass nicht

eine "Abschreibung" sondern eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, ist der Abgabenbehörde erster Instanz erst im Zuge der im August 2000 begonnenen Betriebsprüfung bekannt geworden und nicht bereits im März 1999 (der Bescheid über die Körperschaftssteuer des Jahres 1998 ist am 26. März 1999 ergangen) bzw. in den Monaten März bis Mai 2000 (der Bescheid über die Körperschaftssteuer des Jahres 1999 ist am 22. Mai 1999 ergangen).

Das Vorbringen, dem Finanzamt seien im Zeitpunkt der Veranlagung zur Körperschaftssteuer der Jahre 1998 und 1999 "ohnehin die Tragung der Grundsteuer durch die GmbH" bereits bekannt gewesen, ist unter Hinweis auf die der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelten Unterlagen (Vertrag über die Errichtung einer Kapitalgesellschaft, Mitteilung vom 5. September 1997) nicht nachvollziehbar. Nicht nachvollziehbar deshalb, da dem vorgelegten Notariatsakt zur Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung unmissverständlich zu entnehmen ist, dass "sämtliches Liegenschaftsvermögen des Einzelunternehmens" zurückbehalten werde und dieses daher nach allgemeinen Verständnis nicht Teil des "Vermögens" der Kapitalgesellschaft (geworden) ist. Die Mitteilung an die Abgabenbehörde erster Instanz enthält keinen Hinweis darauf, dass sich die Kapitalgesellschaft zur Tragung der Grundsteuer verpflichtet habe. Die Annahme des Parteienvertreter, dass offenbar der Ausweis dieses Aufwandes in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1997 ausreicht, dass damit die Verpflichtung zur Kostentragung auf die Kapitalgesellschaft übergegangen ist, ist im Hinblick auf das Trennungsprinzip (Sphäre der Gesellschaft – Sphäre des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft) unverständlich, wenn "sämtliches Liegenschaftsvermögen" im Eigentum des Gesellschafters F.K. verblieben ist und damit nicht in die Sphäre der Gesellschaft gelangt ist und zudem eine Vereinbarung über die Kostentragung zwischen den Vertragsparteien fehlt. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Tatsache der vorgenommenen Teilwertabschreibung der Bilanzposition "Beteiligungen" sowie hinsichtlich des im Eigentum des Gesellschafters verbliebenen Liegenschaftsvermögens und damit auch die (nicht vereinbarte) Tragung der "Grundsteuer" durch die Gesellschaft taugliche Wiederaufnahmegründe sind.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich - wie erwähnt - um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen ist (vgl. die Erkenntnisse vom 21. 12 1989, 86/14/0180, und vom 19. 9. 1990, 89/13/0245). Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff

"Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH vom 14. 3. 1990, 89/13/0115, und vom 21. 9. 1990, 89/17/0050). Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (vgl. VwGH vom 29. 12. 1985, 85/14/0071, vom 26. 11. 1991, 91/14/0179, und 25. 3. 1992, 90/13/0238, sowie Schimetschek, die Verfahrenswiederaufnahme wegen neuer Tatsachen, Finanzjournal 1988, 156 f). Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen. Die Ermessensmaßnahme muss - so gesehen - nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmegrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht (vgl. Stoll, Ermessen im Steuerrecht, Wien 1970, Seite 133, Gassner, Rechtsschutz oder Rechtsverweigerung?, ÖStZ 1985, 6f, sowie VwGH vom 17. 2. 1988, 87/13/0039, und vom 28. 2. 1989, 89/14/0019).

Die Auswirkungen der in den Textziffern 14 und 16 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellten Wiederaufnahmegründe sind sowohl absolut als auch relativ (die Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen liegen über 20% für das Jahr 1998 und betragen 9,78% im Jahr 1998) weder geringfügig noch unbedeutend. Der gegebenenfalls bei der Ermessensübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigende Gesichtspunkt des Missverhältnisses zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der Wirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2939). Dieser Gesichtspunkt kommt im vorliegenden Zusammenhang aber auch deshalb nicht zum Tragen, weil es sich bei den durch die neuen Sachbescheide gezogenen steuerlichen Konsequenzen ausschließlich um die Auswirkungen der Aufdeckung jener Umstände handelt, die die belangte Behörde als Wiederaufnahmegründe herangezogen hat (siehe VwGH vom 23. 04. 1998, 95/15/0108).

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg bei ihrer Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens das ihr eingeräumte Ermessen im Sinne des Art. 130 Abs. 2 B-VG zu Recht ausgeübt, zumal sie stichhaltigen Gründe für eine Ermessensübung im Sinne der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ins Treffen führte.

Damit sind die angefochtenen Bescheide zu Recht ergangen und die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 abzuweisen.

Salzburg, am 8. März 2005