

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch stb, vom 30. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 28. April 2005, mittels welchen die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 verfügt wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben. Die Verfahren treten in jenen Stand zurück, in welchen sie sich vor Ergehen der nunmehr aufgehobenen Bescheide befunden haben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30.03.2001 untersagte die zuständige Sicherheitsdirektion die am 16.03.2003 angezeigte Umbildung bzw. die Namensänderung des Vereines aa auf „bb“ nicht.

In den Körperschaftsteuererklärungen für 2001 bis 2003 (wie auch 1998) erfolgte hinsichtlich eines bestimmten Betrages an vereinnahmten Mitgliedsbeiträgen die Bekanntgabe (durch Ankreuzen des vorgesehenen Kästchens), dass diese Beträge bei der Einkommensermittlung außer Ansatz gelassen wurden.

In den Körperschaftsteuererklärungen beigeschlossenen Gewinn- und Verlustrechnungen für

die Streitjahre sind – ebenso wie in den Vorjahren – u.a. Aufwendungen für Katalogkosten ausgewiesen.

Betreffend der Streitjahre 2001 bis 2003 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt, im Zuge derer nachfolgende Feststellungen getroffen wurde:

TZ 1 Mitgliedsbeiträge 0%

Beiträge, denen eine konkrete Gegenleistung (Erstellung eines Kataloges) der Körperschaft an die Beitragszahler gegenübersteht, sind unechte Mitgliedsbeiträge, die nicht unter den § 8 Abs. 1 KStG fallen und führen daher zur Steuerpflicht.

Der Bilanzgewinn/-verlust war daher um folgende Mitgliedsbeiträge zu erhöhen:

	2001	2002	2003
	In ATS	In Euro	In Euro
Mitgliedsbeiträge 0%	225.000,00	17.200,00	10.600,00

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

	2001	2002	2003
	In ATS	In Euro	In Euro
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>			
<i>Vor BP</i>	<i>-294.585,00</i>	<i>170,55</i>	<i>24.479,70</i>
<i>TZ 1 Mitgliedsbeiträge 0%</i>	<i>225.000,00</i>	<i>17.200,00</i>	<i>10.600,00</i>
<i>Nach BP:</i>	<i>- 69.585,00</i>	<i>17.370,55</i>	<i>35.079,70</i>

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich der nachstehend angeführten Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Körperschaftsteuer für 2001- 2003, Feststellung TZ 1

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 256 (3) BAO 20 BAO vorzunehmenden Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die bekämpften Wiederaufnahmebescheide enthalten jeweils die nachfolgende Begründung:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

In der fristgerecht sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Körperschaftsteuerbescheide erhobenen Berufung vom 30.05.2005 begründete der Bw. die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide wie folgt:

Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer sei auf Basis der eingereichten Jahresabschlüsse, in denen die steuerfreien Mitgliedsbeiträge ausgewiesen waren, erfolgt.

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide werde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die als einzigen Feststellungspunkt die nunmehr erfolgte neue rechtliche Würdigung, dass die von den Gemeinden geleisteten Zuschüsse unechte Mitgliedsbeiträge darstellten und daher körperschaftsteuerpflichtig seien, enthalte. Insbesondere werde nunmehr festgestellt, dass den Mitgliedsbeiträgen eine konkrete Gegenleistung (Erstellung eines Kataloges) gegenüber stehe.

Der Sachverhalt, nämlich die Erbringung der Mitgliedsbeiträge zur satzungsgemäßen Förderung des Tourismus in den ländlichen Gemeinden sei der Abgabenbehörde bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen.

Der Aktenlage ist weiters zu entnehmen:

Bereits am **24.03.1997 erfolgte der Abschluss einer die Abgabenarten Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1993 -1994** umfassenden Außenprüfung. Im Wesentlichen stellte das Finanzamt fest, dass Vereinen nur hinsichtlich des betrieblichen Bereiches Unternehmereigenschaft zukomme, weshalb eine Vorsteuerkürzung insoweit erfolgte, als die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Erfüllung der Vereinsaufgaben stehend angesehen wurden (TZ 12) sowie dass Aufwendungen in Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke, sowie Ausgaben im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen (Mitgliedsbeiträge) gemäß § 12 KStG 1988 nicht abzugsfähig seien (TZ 17, Hinzurechnung von Aufwendungen).

In TZ 1 der Niederschrift vom 10.09.1998 (UVA-Prüfung 1/1998 – 6/1998) wird u.a. festgehalten, dass die abziehbare Vorsteuer im ermittelten und in TZ 1 dargestellten Verhältnis für TAO Beiträge, Reisespesen, Büroaufwand, Messekosten, Katalogkosten, Lagerspesen, etc.. errechnet wurde.

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassen einer Berufungsvereinstscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, wobei es darauf hinwies, dass der Zusammenhang zwischen „Mitgliedsbeiträgen 0% lt. GUV Rechnung und Gegenleistung erst im Rahmen der Prüfungshandlungen evident worden sei. Der Abgabenbehörde sei damit der Sachverhalt bei Erlassung der Erstbescheide nicht so bekannt gewesen, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufgenommenen Verfahren vertretenen Entscheidung gelangen hätte können.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. Die Entscheidung ob eine Wiederaufnahme zu erfolgen hat, ist eine Ermessensentscheidung.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (s. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 7).

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 offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH vom 09.07.1997, 96/13/0185).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Waren der Behörde bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 13ff.).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 26.04.2007, 2002/14/0075).

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund angeführt und beurteilt hat, zu Recht erfolgte. Die Berufungsbehörde hat daher zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben schriftliche Bescheide eine Begründung zu enthalten. Auch ein die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügender Bescheid hat daher - wie jeder andere Bescheid auch - eine Begründung zu enthalten. Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung

aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (vgl. insbesondere VwGH vom 19.09.2007, 2004/13/0108, in welchem Erkenntnis zum Ausdruck gebracht wird, der Verweis auf eine TZ des BP-Berichtes reiche als erforderliche taugliche Benennung eines Wiederaufnahmegrundes nicht aus, wenn dieser Wiederaufnahmegrund nicht in der genannten TZ zu finden ist, sondern in einer anderen TZ angeführt ist).

Der Bw. bekämpft nun die Wiederaufnahme als unzulässig, weil seiner Meinung nach im Zuge der Außenprüfung keine neuen Tatsachen und Beweismittel festgestellt worden seien und einziger Feststellungspunkt laut BP-Bericht eine andere rechtliche Würdigung sei, welche keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstelle.

Im gegenständlichen Fall ist also zu untersuchen, welche "neu hervorgekommenen Tatsachen" im Prüfungsbericht und in der Niederschrift über die abgabenbehördliche Prüfung, auf welche in den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden verwiesen wird, festgehalten sind.

Im Bp-Bericht wird hinsichtlich der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf die Feststellungen in TZ 1 verwiesen. In der TZ 1 (siehe oben) werden nun die gezogenen rechtlichen Konsequenzen dargelegt, nämlich, dass Beiträge, denen eine konkrete Gegenleistung der Körperschaft an den Beitragszahler gegenüber steht, unechte Mitgliedsbeiträge seien, die nicht unter § 8 Abs. 1 KStG 1988 fallen und daher zu einer Steuerpflicht führen, wobei ein Klammerverweis auf die Tatsache der Erstellung eines Kataloges erfolgte. Dieses Faktum allerdings, nämlich dass der Bw. Kataloge erstellte, war aber dem Finanzamt aus den Beilagen zu den Abgabenerklärungen (siehe Gewinn und Verlustrechnungen) ebenso bekannt wie der Umstand, dass der Bw. - so wie in den Vorjahren - einen Teil der Mitgliedsbeiträge als „echte“ Mitgliedsbeiträge behandelte (eindeutig ersichtlich in den Körperschaftsteuererklärungen sowie aus den Gewinn und Verlustrechnungen).

Wenn nun das Finanzamt laut den Ausführungen in TZ 1 für die Streitjahre hinsichtlich des Teiles der Mitgliedsbeiträge, welcher vom Bw. – zu Recht oder zu Unrecht – als echte Mitgliedsbeiträge behandelt wurde, seine Rechtsansicht auf Basis von in der als Begründung herangezogenen TZ 1 **nicht** angeführten Ermittlungsergebnissen im Zuge der Prüfung dahin abgeändert hat, dass diesen eine konkrete Gegenleistung zugrunde liege, fehlt die Darlegung derselben. (Nicht unerwähnenswert ist auch, dass im Zuge wiederholter Prüfungen der Vorjahre in ertragssteuerlicher Hinsicht vom Finanzamt die Auffassung vertreten wurde, dass Aufwendungen in Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke sowie Ausgaben in Zusammenhang mit

als nicht steuerpflichtig behandelten Einnahmen gemäß § 12 KStG 1988 nicht abzugsfähig sind.)

Das Finanzamt hat in seiner Begründung der Wiederaufnahme – neben der Darlegung der rechtlichen Beurteilung – lediglich auf eine Tatsache verwiesen, die ihm bei Erlassung der "Erstbescheide" bereits bekannt war.

In Ermangelung der konkreten Darlegung einer neu hervorgekommenen Tatsache ist daher der Wiederaufnahme der rechtliche Boden entzogen.

Auch wenn das Finanzamt bei Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz darauf verwies, dass bei Erlassung der Erstbescheide der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt gewesen sei, dass es bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufgenommenen Verfahren vertretenen Entscheidung gelangen hätte, finden sich in der für diese Entscheidung wesentlichen TZ 1 des Prüfungsberichtes keine weiteren bzw. anderen Wiederaufnahmegründe als der in Klammer gesetzte Verweis auf die Erstellung eines Kataloges.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht.

Dem Berufungsbegehren - die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben - war daher stattzugeben.

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide leben wieder auf (vgl. Ritz, BAO, Tz. 8 zu § 307 BAO, Anm.: die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001- 2003 ist daher als unzulässig zurückzuweisen).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 10. März 2008