

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R. in der Beschwerdesache X.GmbH, vertreten durch MOORE STEPHENS Salzburg GmbH Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft, Innsbrucker Bundesstraße 126, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 16.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land vom 28.10.2015, betreffend Wiederaufnahme § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 vom 28.10.2015 wird ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensverlauf und entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die X.GmbH (in Folge: Bf) ist ein Unternehmen, das sich auf den Vertrieb von Produkten hat.

Für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011 (Vorjahre) fand bei der Bf eine abgabenrechtliche Prüfung statt, bei der unter anderem Zinsaufwendungen für Darlehen von der Muttergesellschaft, der XYGmbH, nicht anerkannt wurden (Darlehensvertrag vom 13.02.2009, Darlehenssumme

€ 200.000,00; Darlehensvertrag vom 17.02.2009, Darlehenssumme € 50.000,00; Darlehensvertrag vom 16.04.2010, Darlehenssumme € 150.000,00; Darlehensvertrag vom 07.06.2011, Darlehenssumme € 100.000,00).

Die Betriebsprüfung anerkannte mangels Fremdüblichkeit die zugrundeliegenden Darlehensverträge steuerlich nicht an und war anstatt von Darlehen von steuerneutralen Einlagen ausgegangen. Die am Darlehenskonto gebuchten Zinsbelastungen wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2011 wurde mit Prüfbericht vom 19.11.2013 abgeschlossen.

Der Prüfbericht vom 19.11.2013 enthält unter Punkt 1. h), Darlehensvereinbarungen zwischen Anteilsinhaberin und Abgabepflichtigen, unter anderem auch folgende Feststellungen:

*„...Beginnend mit der Darlehensvereinbarung vom 18.8.2008 kamen zu dieser immer wieder Nachträge bzw. neue Vereinbarungen dazu... „ und weiter...“.. weist das Darlehenskonto einen Darlehensstand per Ende 2012 von € 611.740,19 auf.....“.*

Gegen die darauf ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 wurde seitens des Bf kein Rechtsmittel erhoben.

Für die Veranlagungsjahre 2012 bis 2014 (Streitjahre) wurde bei der Bf eine weitere Betriebsprüfung durchgeführt (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Prüfungsaufträge vom 05.03.2015 für die Jahre 2013 und 2014 bzw. vom 01.10.2015 für das Jahr 2012, BP-Bericht vom 27.10.2015), wobei die Finanzbehörde betreffend Körperschaftsteuer folgende Feststellungen getroffen hat:

*„...Es wird auf die ausführliche Begründung aus der Vorprüfung Prüfungszeitraum 2009 bis 2011 verwiesen.*

*Wie in den Vorjahren wurde auch für den Zeitraum 2013 und 2014 Darlehen von der 100%igen XYGmbH an die Bf gewährt (Darlehensvertrag vom 04.03.2013, Darlehenssumme € 500.000,00, Endfälligkeit 31.12.2013; Darlehensvertrag vom 21.02.2014, € 200.000,00, Fälligkeit 31.12.2015; Nachtrag vom 04.05.2015 zum Darlehensvertrag vom 15.12.2009, 17.02.2009, 13.02.2009, 16.04.2010, 07.06.2011 und 04.03.2013, Tilgungsplan zur Rückführung der Darlehen ).*

*Die Darlehen dienen zur „Start up Finanzierung“ d.h. zum Aufbau eines Vertriebes mit Produkten in Österreich. Die „Kreditwürdigkeit“ ist Grundlage für den Vertrag.*

*Die Darlehen werden mit 5,5 % jeweils mit 30.6.und 31.12. verzinst. Eine Zinsänderung erfolgte nicht. Als Sicherung wird eine Generalzession der gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen angeführt. Rückzahlung des Darlehens mit Jahresende bzw. 31.12. der darauffolgenden Jahre. Gesondert abgerechnete Zinserhöhung bei Nichteinhaltung der Rückzahlung, eine gesonderte Zinsvorschreibung erfolgte nicht.*

*Beginn der Darlehensvereinbarungen war der 18.8.2008, weitere Vereinbarungen bzw. Nachträge folgten, Stand des "Darlehenskonto" zum 31. Dezember 2014 ist Euro 1.443.530,14. Dieser Betrag ergibt sich aus den diversen "Darlehen" und den Zinsvorschreibungen.*

*Aufgrund des angeführten Sachverhaltes gilt es als erwiesen, dass die Zufuhr von Eigenkapital geboten wäre und das Darlehen dieses Eigenkapital ersetzt.*

*Für den Zeitraum 2013 und 2014 wurden ebenfalls "Darlehen" zwischen der XYGmbH und der X.GmbH gewährt, die vorgelegten Darlehensverträge entsprechen der Form und dem Sinn der Darlehensverträge aus dem Vorprüfungszeitraum.*

*Die am Darlehenskonto gebuchten Zinsbelastungen (2012: € 32.307,02, 2013: € 57.041,62, 2014: € 74.748,33) stellen ebenfalls verdeckte Einlagen dar.*

*Die Zinsbelastungen können bei der Ermittlung des Einkommens nicht angesetzt werden....“.*

In der Folge wurden die Verfahren der Jahre 2012 bis 2013 wiederaufgenommen und die entsprechenden Sachbescheide erlassen (Bescheide betreffend Wiederaufnahme für die Jahre 2012 und 2013 bzw. Körperschaftsteuer für die Jahre 2012, 2013 und 2014 jeweils vom 28.10.2015).

Gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2012 erhab die Bf am 18.02.2016 fristgerecht das **Rechtsmittel der Beschwerde**. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat gestellt.

In der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2012 brachte die Bf vor, dass für das Veranlagungsjahr 2012 der Behörde der Sachverhalt bezüglich der Darlehen vollinhaltlich bekannt war. Die Zinsen, welche im Veranlagungsjahr 2012 als Betriebsausgaben abgesetzt wurden, bezogen sich auf die Darlehen, welche in den Jahren 2011, 2010 und 2009 vergeben worden wären.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 12.8.2016 wies die Finanzbehörde die Beschwerde mit der Begründung ab, dass die genaue Höhe sowie die buchhalterische Behandlung der Zinsen erst im Zuge einer Betriebsprüfung zu klären gewesen wären und folglich neue hervorgekommene Tatsachen vorlägen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2012 wäre daher gerechtfertigt.

In der Folge stellte die Bf gegen den Wiederaufnahmebescheid 2012 den Antrag, dem Bundesfinanzgericht (BFG) die Beschwerde zur Entscheidung vorzulegen (Vorlageantrag vom 19.6.2016). Die Zinsen 2012 wären der Behörde sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung und vor der Erstbescheiderlassung am 20.11.2013 zur Kenntnis gebracht worden.

Mit Schriftsatz vom 22. Jänner 2019 nahm die Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.

## **II. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeföhrten Ermittlungen.

## **III. Rechtslage**

§ 303 BAO, BGBl Nr. 194/1961 idgF, lautet:

- (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn
  - a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
  - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

#### **IV. Erwägungen**

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO idgF kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua dann von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gemeint sind Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind. Diese aktuelle Gesetzesbestimmung unterscheidet sich inhaltlich nicht von jener des § 303 Abs 4 BAO, die das Finanzamt im Zeitpunkt der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens anzuwenden hatte.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften). 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, sind keine neuen Tatsachen und damit keine Wiederaufnahmegründe (Ritz, BAO-Kommentar, 6. Auflage, § 303, Rz 21-23).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismittel allein aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Dabei kommt es darauf an, ob der Abgabenbehörde im jeweiligen wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem

Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (zB VwGH 28.5.2015, 2012/15/0167).

Damit ist das Schicksal der Beschwerde aber bereits entschieden:

Gegenstand der Betriebsprüfung der Vorjahre 2009 bis 2011 wie auch der Außenprüfung für die (Streit-) Jahre 2012 bis 2014 war die rechtliche Qualifikation der von der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft (Bf) gewährten Darlehen sowie der daraus resultierenden, von der Bf als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen.

Mit Betriebsprüfungsbericht vom 19.11.2013 wurde das Prüfungsverfahren für die Jahre 2009 bis 2011 abgeschlossen, die verfahrensgegenständlichen Darlehen als steuerneutrale Einlagen bzw. die am Darlehenskonto gebuchten Zinsbelastungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt und diese bei der Ermittlung der Einkommen der Jahre 2009 bis 2011 nicht angesetzt.

Die Zinsen, die von der Bf im Streitjahr 2012 als Betriebsausgaben abgesetzt wurden, bezogen sich auf Darlehen, welche in den Jahren 2011, 2010 und 2009 an die Bf vergeben wurden. Damit aber war dem Finanzamt die „Faktenlage“ bezüglich der Darlehen und der daraus resultierenden Zinsen (sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach) auch für das Jahr 2012 vollinhaltlich bekannt. Dies ergibt sich klar aus dem Prüfungsbericht 2009 bis 2011 vom 19.11.2013, in dem sich die Behörde auf den Saldo des Darlehenskontos zum 31.12.2012 unter Berücksichtigung bereits für 2012 verbuchter Zinsen bezieht:

*„....und weisen...einen Darlehensstand per Ende 31.12.2012 von € 611.740,19 auf...“*

Zum Zeitpunkt der Erstellung des Prüfungsberichtes vom 19.11.2013 war die Körperschaftsteuerklärung der Bf für das 2012 bereits aktenkundig, da diese mit 22.10.2013 nachweislich beim Finanzamt eingelangt ist.

Der Erstbescheid betreffend die Körperschaftssteuer 2012 wurde am 20.11.2013 erlassen. Damit steht fest, dass das Finanzamt vor bzw. zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides betreffend Körperschaftssteuer 2012 am 20.11.2013 nicht nur darüber in Kenntnis gewesen sein musste, dass die Bf auch für das Jahr 2012 einen Zinsaufwand aus den Darlehen verbucht hatte, sondern dass der Finanzbehörde auch die genaue Höhe der als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen 2012 bekannt sein musste.

Der Abgabenbehörde war in dem wiederaufzunehmenden Verfahren daher der Sachverhalt so vollständig bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2012 war daher Folge zu geben.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid vom 28.10.2015 ist ersatzlos aufzuheben. Damit scheidet der mit dem Wiederaufnahmebescheid verbundene Körperschaftsteuerbescheid 2012, ebenfalls vom 28.10.2015, ex lege aus dem Rechtsbestand aus, und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der

Wiederaufnahme befunden hat. Damit lebt der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2012 vom 20.11.2013 wieder auf.

## **V. Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung ergibt sich unmittelbar aus der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen, sowie aus der Rechtsprechung des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Die Revision ist daher nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 12. Februar 2019