

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde V, B-Straße xx, vom 16. Juli 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 17. Juni 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, hinsichtlich Körperschaft- sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1991 nach der am 16. Juni 2008 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1991 wird als unbegründet abgewiesen.  
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
  
- 2) Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Gewerbesteuer für das Jahr 1991 wird gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, erzielte im Berufungsjahr mit der E Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG 1988 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag zum 31. Januar.

Mit Bescheiden vom 25. Januar 1993 erfolgte die Veranlagung der Bw. zur Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 erklärungsgemäß.

In der gemäß § 150 BAO bei der Bw. stattgefundenen, die Jahre 1991 bis 1996 umfassenden Außenprüfung wurde von Seiten der Großbetriebsprüfung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. Mai 1999 sowie im Betriebsprüfungsbericht vom 5. Mai 1999 streitgegenständlich im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*1) Prüfungsfeststellungen lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung (Punkt I):*

EI 1991 (Fondsstichtag: 31. Oktober):

Datum	Text	Stück	Kurs	Betrag (ATS)
	<i>Kauf</i>			
16.12.1991	<i>Ausschüttung</i>	5.482		
	<i>steuerfrei § 23 InvFG</i>			169.417,00
	<i>steuerfrei gesamt</i>	5.482		169.417,00
18.12.1991	<i>Verkauf</i>	5.482		
18.12.1991	<i>Veräußerungsverlust</i>			

Die an den Fondserwerber ausgeschütteten „steuerfreien Erträge“ würden nicht aus tatsächlich erwirtschafteten Erträgen, sondern aus dem so genannten „Ertragsausgleich“ stammen. Laut VwGH-Erkenntnis vom 21. November 1995, 95/14/0035, würden jene Zahlungen, die beim Erwerb eines neuen Fondsanteiles den „Ertragsausgleich“ betreffen würden, eine Forderung gegenüber der Fondsgesellschaft darstellen. Die Rückzahlungen dieser Beträge seien nicht steuerbar. Die unter dem Titel des § 23 InvFG ua. im Jahre 1991 in Höhe von 169.417,00 S steuerfrei belassenen Ausschüttungsbeträge seien daher außerbilanzmäßig hinzuzurechnen.

*2) Prüfungsfeststellungen lt. Betriebsprüfungsbericht (Tz 27b):*

EI 1991:

Datum	Text	Stück	Kurs	Betrag (ATS)
10.12.1991	<i>Kauf</i>	1.050		915.894,00
16.12.1991	<i>Ausschüttung</i>	1.050		189.000,00
	<i>steuerfrei § 23 InvFG</i>			162.550,00
	<i>steuerfrei gesamt</i>			162.550,00
18.12.1991	<i>Verkauf</i>	1.050		709.212,00
18.12.1991	<i>Veräußerungsverlust</i>			206.682,00

Außerbilanzielle Hinzurechnung 1991: 162.550,00 S.

Das Finanzamt Innsbruck nahm mit Bescheid vom 17. Juni 1999 das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1991 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ den Feststellungen der Großbetriebsprüfung entsprechend einen neuen Körperschaftsteuerbe-

scheid 1991. Gleichzeitig fertigte es auch einen gemäß § 296 BAO geänderten Gewerbe- steuerbescheid aus (beide Sachbescheide ebenfalls datiert mit 17. Juni 1999).

Mit Schriftsatz vom 16. Juli 1999 er hob die Bw. gegen die Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich Gewerbe- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1991 Berufung und beantragte, die Aufhebung der infolge der Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Bescheide betreffend Gewerbe- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1991. Begründend führte die (ehemalige) steuerliche Vertretung der Bw. das Berufungsjahr betreffend im Wesentlichen Folgendes aus: Die Bw. habe sich im Jahre 1991 am EI Fonds 1991 beteiligt. Dabei sei der Ankauf der Beteiligung aktiviert worden. Die Ausschüttung des Fonds sei als Ertrag verbucht worden. Hinsichtlich der Versteuerung dieser Erträge sei beim EI Fonds im Jahr 1991 ein Betrag von 162.550,00 S gemäß § 23 InvFG als steuerfrei behandelt worden. Durch die Ausschüttung sei der Wert des Fonds entsprechend gesunken. Beim Verkauf des Fondsanteiles sei daher ein entsprechender Veräußerungsverlust entstanden.

Im Rahmen der von der Finanzverwaltung durchgeführten Betriebsprüfung seien im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH vom 21. November 1995, 95/14/0035, die Teilwertabschreibungen, soweit sie durch steuerfreie Ausschüttungen verursacht worden seien, steuerlich nicht anerkannt worden. Weitere Feststellungen, die zu einer Änderung der Besteuerung des Jahres 1991 geführt hätten, seien keine getroffen worden. Damit lägen aber keine neuen Tatsachen vor, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten.

Keine der im Gesetz für eine Wiederaufnahme von Amts wegen geforderten Voraussetzungen im Sinne der §§ 303 Abs. 4 iVm 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO lägen im konkreten Fall vor.

Die bilanzielle Behandlung der Investmentfonds sei der Behörde spätestens mit Empfang des Schreibens vom 27. September 1995 (Vorhaltsbeantwortung betreffend die Beteiligung beim CI 1993) offen gelegt worden. Das Finanzamt sei damals der erklärten steuerlichen Behandlung der Investmentfonds gefolgt.

Erst durch die Betriebsprüfung sei dieser dem Finanzamt bereits bekannte Sachverhalt nachträglich anders gewürdigt worden.

Eine nachträglich geänderte Würdigung des schon bekannten Sachverhaltes sei aber nach Stoll, Bundesabgabenordnung 1980, 727, mit Hinweis auf VwGH 23.11.1977, 1395/77, für eine amtswegige Wiederaufnahme nicht ausreichend. In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. April 1990, 89/15/0005, werde bestätigt, dass eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens dann ausgeschlossen sei, *„wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufgenommenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr in wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können“* (ÖStZB 1991, 20, ebenso VwGH 13.8.1988, 87/14/0159, ÖStZB 1989, 111). Da aber auf

Grund der eingereichten Bilanzen und Steuererklärungen und Vorhaltsbeantwortung der Sachverhalt bereits völlig offen gelegt worden sei und lediglich durch die Betriebsprüfung anders gewürdigt worden sei, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens unrechtmäßig erfolgt.

Nach Einholung einer Stellungnahme zum Berufungsvorbringen durch die Groß-Betriebsprüfung erließ das Finanzamt in der Folge die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 20. September 1999; dabei führte es aus, dass für das Veranlagungsjahr 1991 keine Unterlagen im Veranlagungsverfahren vorgelegt worden seien, aus denen ersichtlich gewesen wäre, ob die Veräußerungsverluste aus dem EI Fonds steuerlich anzuerkennen seien. Diese Unterlagen seien erst bei der durchgeföhrten Betriebsprüfung vorgelegt worden, sodass insoweit neue Tatsachen hervorgekommen seien, die die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Veranlagungsjahr 1991 rechtfertigten.

Mit Schriftsatz vom 21. Oktober 1999 stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag brachte die (ehemalige) steuerliche Vertretung der Bw. in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung noch Folgendes vor:

Unbestritten sei die Tatsache, dass in der Gewinn- und Verlustrechnung vom 1. Januar 1991 bis 31. Dezember 1991 der Veräußerungsverlust aus der Wertpapiertransaktion offen gelegt worden sei. Dazu werde auf die folgenden Positionen verwiesen:

<i>Aufwandsseite:</i>		
<i>VI. Finanzierungsaufwand</i> <i>Kursverlust Wertpapiere</i>	<i>S</i>	<i>- 206.682,00</i>
<i>Ertragsseite:</i>		
<i>II. SONSTIGE ERTRÄGE</i>		
<i>I. Sonstige Erträge</i>		
<i>Wertpapiererträge</i>	<i>S</i>	<i>21.294,00</i>
<i>Ausschüttung gemäß § 23 InvFG</i>	<i>S</i>	<i>162.550,50</i>
<i>Ausschüttung gemäß § 10 Z 3 KStG</i>	<i>S</i>	<i>6.867,00</i>

Aus diesen Positionen errechne sich ein handelsrechtlicher Veräußerungsverlust von 15.970,50 S.

Damit sei unstrittig offen gelegt worden, dass aus dem Wertpapiergeschäft ein Verlust erzielt worden sei.

Weiters sei in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 1991, in der die Überleitung vom Gewinn laut Bilanz zum steuerlichen Gewinn dargestellt worden sei, offen gelegt worden, dass der steuerliche Gewinn um die Ausschüttungen aus dem EI Fonds, die gemäß § 23 InvFG bzw. gemäß § 10 Z 3 KStG (Schachtelerträge) steuerfrei seien, gekürzt worden sei. Somit

resultiere aus den abgegebenen Steuererklärungen ein steuerlicher Veräußerungsverlust von 185.388,00 S.

Dem Finanzamt sei damit der Sachverhalt vollständig offen gelegt worden. Davon gehe offensichtlich auch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung aus, wenn es in der Begründung festhalte: *"wurden keine Unterlagen im Veranlagungsverfahren vorgelegt aus denen ersichtlich gewesen wäre ob die Veräußerungsverluste aus dem EI Fonds steuerlich anzuerkennen sind."* Es sei aber unverständlich, warum das Finanzamt die Abzugsfähigkeit des Veräußerungsverlustes nicht bereits bei der Veranlagung 1991 hätte prüfen können. Das Argument, dass die Unterlagen (gemeint sei ein Prospekt über die steuerliche Behandlung des EI Fonds) erst bei der durchgeführten Betriebsprüfung vorgelegt worden seien, gehe ins Leere. Die Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung 1991 sowie der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung entspreche nämlich genau den Angaben im Prospekt. Diesbezüglich würden keine anderen Feststellungen getroffen. Allerdings habe die Betriebsprüfung den bereits bekannten Veräußerungsverlust aus dem Wertpapiergeschäft nunmehr nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 1995, 95/14/0035, ÖStZB 1996, 321, beurteilt, der zufolge die Verluste aus *"Blasebalgmodellen"* steuerlich nicht anzuerkennen seien. Eine geänderte Beurteilung eines bekannten Sachverhaltes würden aber keine *"neuen Tatsachen"* iSd § 303 Abs. 4 BAO darstellen. Damit sei aber eine Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig.

Ergänzend werde erwähnt, dass die in der Literatur zwischenzeitlich als *"Blasebalgmodell"* bezeichnete Konstruktion damals vor allem im Bankenbereich häufig angewandt und auch steuerlich anerkannt worden sei. Diese Verwaltungspraxis sei erst auf Grund der Entscheidung des VwGH vom 21. November 1995, 95/14/0035, ÖStZB 1996, 321, geändert worden. Damals habe der Gerichtshof dahingehend erkannt, dass *"die Ausschüttung aus dem Investmentfonds nur insoweit zu Einkünften führt, als diese Ausschüttung nicht auf den Ertragsausgleich, sondern auf den nach der Ausgabe des neuen Investmentzertifikates erwirtschafteten Ertrag entfällt"*. Eine diesbezügliche Beurteilung habe das Finanzamt aber bereits auf Grund der für die Veranlagung des Jahres 1991 vorliegenden Unterlagen (Gewinn- und Verlustrechnung für 1991 und der Beilage zur Körperschaftsteuer) vornehmen können. Da das Finanzamt eine solche Feststellung nicht getroffen habe, reiche die zwischenzeitliche Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes dafür nicht aus, um eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen zu können.

Am 16. Juni 2008 wurde antragsgemäß, jedoch in Abwesenheit der Bw., eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten; im Detail wird an dieser Stelle auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

Im Hinblick auf die Zuständigkeit zur Erledigung dieses Rechtsmittels wird auf Seite 37 der im Internet abrufbaren Geschäftsverteilung ([http://ufs.bmf.gv.at/Geschftsverteilung/20080101\\_GV.pdf](http://ufs.bmf.gv.at/Geschftsverteilung/20080101_GV.pdf)) verwiesen.

***Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:***

***1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1991:***

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Eine Entscheidung über diese verbundenen Bescheide setzt zwingend voraus, dass diese beiden Bescheide auch ausdrücklich mit Berufung angefochten werden, zumal es sich ungeachtet der gebotenen Verbindung um zwei verschiedene Bescheide handelt, von denen jeder für sich einerseits einer Berufung zugänglich ist und andererseits - wenn er unangefochten bleibt - der Rechtskraft teilhaftig werden kann (keine "verfahrensrechtliche Einheit"; vgl. VwGH 3.12.1986, 85/13/0162, sowie VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Im konkreten Fall richtet sich die Berufung zweifelsfrei (nur) gegen den die Wiederaufnahme bewilligenden Bescheid.

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 und 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 Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

"Tatsachen" im Sinne der obigen Gesetzesstelle sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegten gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände

veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

Das "*Hervorkommen*" neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen, dh. die Beurteilung hat verfahrens-, perioden- und personenbezogen zu erfolgen. Es ist somit nicht maßgeblich, ob der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation die relevanten Tatsachen oder Beweismittel bekannt gegeben wurden, sondern ob sie dem jeweiligen bescheiderlassenden Organ im jeweiligen Verfahren lt. Aktenlage bekannt waren, denn nur dann hat dieses die Möglichkeit, einen rechtsrichtigen Bescheid zu erlassen. Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (vgl. Ritz<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 14 zu § 303 BAO und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind, dh. dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (vgl. Ritz<sup>3</sup>, a.a.O., Tz 16 zu § 303 BAO). Dem Verschulden der Behörde kommt Bedeutung im Rahmen der Ermessensübung zu, somit im Bereich der Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit bzw. zwischen dem öffentlichen Anliegen an der Einbringung der Abgaben sowie den berechtigten Interessen der Partei.

Eine Wiederaufnahme kann nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnis hatte. Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem 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 gelangen hätte können (zB VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 26.2.2002, 99/15/0176; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt - wie bereits oben dargelegt - den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. Ritz<sup>3</sup>, a.a.O., Tz 9 f zu § 303 BAO).

Entsprechend den obigen Ausführungen muss man unterscheiden, ob die Kenntnis einer Tatsache im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde zuzurechnen ist, was die Verfügung der Wiederaufnahme ausschließen würde, oder, ob der Behörde eine Tatsache deshalb un-

bekannt geblieben ist, weil sie ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Letzteres ermöglicht trotz behördlichen Verschuldens prinzipiell eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Ob die Kenntnis einer Tatsache der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zuzurechnen ist, ist an Hand des Bescheidinhaltes unter besonderer Berücksichtigung der Bescheidbegründung und der dazugehörigen Steuerakten zu ermitteln. Es geht also nicht primär um den individuellen, subjektiven Wissensstand einer konkreten Person, sondern vielmehr um die Zurechnung einer solchen Kenntnis auf Grund der objektiven Umstände. Bloß zu vermutende Tatsachen stellen - gerade bei fehlenden Angaben des Abgabepflichtigen in der Steuererklärung - keine der Abgabenbehörde bekannte Tatsachen dar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt erst nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (vgl. dazu zB VwGH 5.4.1989, 88/13/0052; VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Das Finanzamt ist gegenständlich von einem typischen Blasebalgfall ausgegangen. Danach werden Anteilscheine an einem Investmentfonds in erheblichem Umfang kurze Zeit vor dem Ausschüttungszeitpunkt angeschafft, wobei auch die bis zum Ausgabetag bzw. bis zum Kauf der Anteilscheine erwirtschafteten, gemäß § 23 Abs. 1 InvFG 1963 (BGBI. Nr. 192/1963) steuerbefreiten Erträge (mit-)erworben werden. Die Anteilscheine werden kurze Zeit nach der Ausschüttung wieder veräußert. Auf Grund des durch die Ausschüttung eintretenden Abfalles des rechnerischen Wertes der Anteilscheine wird bei Veräußerung (vor dem Bilanzstichtag) ein Verlust realisiert. Gleichzeitig kommt es durch die Steuerfreiheit der in der Ausschüttung enthaltenen Erträge zu einer Kürzung des steuerlichen Gewinnes (vgl. UFS 29.1.2004, RV/0001-I/02; BMF 24.2.1993, GZ 14 0602/3-IV/14/93, in: SWK 1993, Seiten 197 ff, bzw. RdW 1993, 165; Niescher/Peterseil, Die steuerliche Behandlung von Einnahmen aufgrund der Ausschüttung von inländischen Investmentfondsanteilen VwGH-Erkenntnis zum Steuersparmodell „Blasebalg“, ÖStZ 1996, 362).

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 21.11.1995, 95/14/0035) erzielt der Erwerber eines neu ausgegebenen Investmentzertifikates im Sinne des § 23 Abs. 1 InvFG 1963 nach Maßgabe der Ausschüttung aus dem jeweiligen Investmentfonds nur insoweit steuerbare Einkünfte, als der Ertrag ab dem Zeitpunkt des Erwerbes der Zertifikate erwirtschaftet worden ist, da der Käufer eines neu ausgegebenen Investmentzertifikates aus einem bestehenden Investmentfonds gemäß § 6 und 7 InvFG 1963 mit dem Ausgabepreis auch einen Betrag in Höhe des bis zum Ausgabetag angewachsenen Ertrages an den Investmentfonds zu leisten hat. Jener Teil des Ausgabepreises, der auf den bis zum Ausgabetag erwirtschafteten Ertrag entfällt, wird als Ertragsausgleich bezeichnet und ist nach Ansicht

des Höchstgerichtes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als "*Einsatz*" des Anteilsinhabers anzusehen, welcher diesem nach Maßgabe der nachfolgenden Ausschüttung zurückbezahlt wird und somit Darlehenscharakter hat. Daher stellt nur der verbleibende Teil des Ausgabe- preises (nach Abzug des Ertragsausgleiches) Anschaffungskosten dar bzw. führt die Aus- schüttung nur insoweit zu Einkünften, als diese Ausschüttung nicht auf den Ertragsausgleich, sondern auf den nach der Ausgabe des neuen Investmentzertifikates erwirtschafteten Ertra- ges entfällt (vgl. dazu auch VwGH 14.12.2000, 95/15/0105; VwGH 22.2.2001, 99/15/0047; VwGH 18.11.2003, 99/14/0245; UFS 20.8.2003, RV/0003-I/02; UFS 20.6.2005, RV/1429- W/02).

Im konkreten Fall wurden die Investmentfondsanteilscheine am 10. Dezember 1991 erworben und ist die Ausschüttung bereits am 16. Dezember 1991 erfolgt; dies lässt den Schluss zu, dass es sich bei den erklärten gemäß § 23 Abs. 1 InvFG 1963 steuerfreien Erträgen um solche handelte, die durch den Investmentfonds vor dem Anteilserwerb durch die Bw. erwirtschaftet wurden, und daher entsprechend der oben dargestellten VwGH-Rechtsprechung als keine steuerbaren Einkünfte, sondern vielmehr als Rückzahlung des "*Einsatzes*" (= Ertragsausgleich) zu beurteilen waren. Die Anschaffungskosten der Anteilscheine waren somit um diesen Ertragsausgleich zu kürzen, was wiederum zur Folge hatte, dass in Höhe der geltend gemachten gemäß § 23 Abs. 1 InvFG 1963 steuerfreien Erträge kein Verlust aus der Veräu- ßerung erzielt wurde. Diese dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Körper- schaftsteuerbescheid vom 17. Juni 1999 zu Grunde gelegte Sichtweise bzw. steuerliche Be- handlung (es erfolgte dementsprechend eine außerbilanzielle Hinzurechnung von 162.550,00 S) blieb im Übrigen unbestritten.

Im Hinblick auf die hier nun strittige Frage, ob dem Finanzamt Innsbruck (Veranlagungsreferat) der für die Anerkennung des (gesamten) Veräußerungsverlustes von 206.682,00 S maßgebliche Sachverhalt schon bei Erlassen des Erstbescheides bekannt gewesen ist, ist Folgendes zu sagen:

Aus der Aktenlage (vgl. die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1991 sowie den Jahres- abschluss der Bw. per 31. Januar 1991 - diesbezüglich wird auf die von Seiten der Bw. im Vorlageantrag angegebenen Positionen des Jahresabschlusses 1991 verwiesen) geht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hervor und war daher insofern der (ehemaligen) steuerlichen Vertretung der Bw. zuzustimmen, dass neben Wertpapiererträgen von 21.294,00 S, einer Ausschüttung gemäß § 23 InvFG 1963 im Betrage von 162.550,50 S sowie einer Ausschüttung gemäß § 10 Z 3 KStG in Höhe von 6.867,00 S auch ein "*Kursverlust Wertpapier*" in Höhe von 206.682,00 S offen gelegt wurde sowie auch aufgezeigt wurde, dass der steuerliche Gewinn um die genannten steuerfreien Ausschüttungen zu kürzen ist.

Es ergaben sich jedoch keinerlei Hinweise dafür, um welche konkreten Investmentfondsanteile es sich im gegenständlichen Fall handelte, wann die Ausschüttung erfolgte sowie wann und in welcher Höhe die Anteile gekauft und veräußert wurden. Auch Details über den in Rede stehenden Investmentfonds waren nicht bekannt. In wie weit zwischen dem offen gelegten „*Kursverlust Wertpapier*“ und den den steuerlichen Gewinn mindernden, steuerfreien Erträgen gemäß § 23 InvFG 1963 ein Zusammenhang bestand, dass die Investmentfondsanteile erst kurze Zeit vor der Ausschüttung erworben und unmittelbar danach wieder veräußert wurden und dass es sich bei den geltend gemachten gemäß § 23 Abs. 1 InvFG 1963 steuerfreien Erträgen (nur) um die Rückzahlung des „*Einsatzes*“ bzw. um „*Ertragsausgleich*“ im oben dargestellten Sinne handelte, war erst durch die Erhebungen der Großbetriebsprüfung erkennbar (vgl. dazu auch UFS 12.6.2003, RV/0981-W/02; UFS 20.8.2003, RV/0003-I/02; UFS 29.1.2004, RV/0001-I/02). Die genannten Tatsachen gelangten dem Finanzamt (Veranlagungsreferat) erst im Zuge der Außenprüfung im Jahre 1999 zur Kenntnis und führten letztlich zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1991. Es kann davon ausgegangen werden, dass dem Finanzamt diese in Rede stehenden steuerlich relevanten Tatsachen bei Erlassen des Erstbescheides (Körperschaftsteuerbescheid 1991 vom 25. Januar 1993) nicht bekannt waren.

Nachdem - wie bereits oben dargelegt - für die Beurteilung des Hervorkommens von Tatsachen allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode (verfahrens-, perioden- und personenbezogen) maßgebend ist und ein Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht hinderlich ist, ist daher zusammenfassend zu sagen, dass diese im Zuge der obgenannten Außenprüfung erlangte Kenntnis eindeutig einen Fall des Neuherkommens von Tatsachen, welche zum Zeitpunkt der gegenständlichen Bescheiderlassung bereits existent waren und zu einem anders lautenden Bescheiden geführt hätten, darstellt. Dem Finanzamt war somit in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt bei der Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens auch das ihm eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. 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.

Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wäre keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden. Im Hinblick auf die Verschuldensfrage war zu berücksichtigen, dass es auch an der Bw. gelegen wäre, entsprechende konkrete Angaben zu den gegenständlichen Investmentfondsanteilen zu machen. Die Ermessensmaßnahme liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates innerhalb des gesetzlichen Ermessensspieldraumes und rechtfertigt - gerade auch in Anbetracht der keineswegs bloß geringfügigen steuerlichen Folgen - die Beseitigung der Rechtskraft.

Es war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt das Körperschaftsteuerverfahren 1991 wieder aufnahm und damit im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit Vorrang gegenüber der Billigkeit einräumte. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

## **2) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Gewerbesteuer 1991:**

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn diese nicht zulässig ist oder verspätet eingebracht wurde. Die Erlassung von Zurückweisungsbescheiden obliegt sowohl der Abgabenbehörde erster als auch der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nicht zulässig in diesem Sinn sind Berufungen gegen (rechtlich) nicht existente Bescheide (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Rz ff zu § 273 BAO).

Vom Finanzamt wurde *kein* Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Gewerbesteuer für das Jahr 1991 erlassen. Das Finanzamt hat vielmehr im wieder aufgenommenen Körperschaftsteuerverfahren einen neuen Sachbescheid (Körperschaftsteuerbescheid vom 17. Juni 1999) erlassen und auf Grund des neu festgesetzten höheren Gewinnes aus Gewerbebetrieb (als Ausgangsgröße für den Gewerbeertrag) den Gewerbesteuerbescheid 1991 vom 25. Januar 1993 gemäß § 296 BAO durch den Gewerbesteuerbescheid 1991 vom 17. Juni 1999 ersetzt.

Mangels Vorliegen eines rechtlich existenten Bescheides ist die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Gewerbesteuer für das Jahr 1991 daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

***Abschließender Hinweis zur Zustellung:***

Nach § 25 Abs. 1 Zustellgesetz - ZustG, BGBl. Nr. 200/198, können Zustellungen an Personen, deren Abgabestelle unbekannt ist, oder an eine Mehrheit von Personen, die der Behörde nicht bekannt sind, wenn es sich nicht um ein Strafverfahren handelt, kein Zustellungsbevollmächtigter bestellt ist und nicht gemäß § 8 ZustG (Nach dieser Bestimmung hat eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen. Wird diese Mitteilung unterlassen, so ist, soweit die Verfahrensvorschriften nichts anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann) vorzugehen ist, durch Anschlag an der Amtstafel, dass ein zustellendes Schriftstück bei der Behörde liegt, vorgenommen werden. Findet sich der Empfänger zur Empfangnahme des Schriftstückes (§ 24 ZustG) nicht ein, so gilt, wenn gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, die Zustellung als bewirkt, wenn seit dem Anschlag an der Amtstafel der Behörde zwei Wochen verstrichen sind.

Da im vorliegenden Fall eine aktuelle Geschäftsanschrift der Bw. nicht mitgeteilt wurde [Schriftstücke des Finanzamtes wurden nach Zustellversuch an der obgenannten Adresse der Bw. (diese entspricht dem Sitz und der Geschäftsanschrift lt. aktuellem Firmenbuchauszug) mit Vermerk *„verzogen“* bzw. *„besteht nicht mehr“* retourniert], die (ehemalige) steuerliche Vertretung ihre Vollmacht mangels Erreichbarkeit einer Ansprechperson mit Schreiben vom 14. Januar 2008 zurückgelegt hat, kein (neuer) Zustellbevollmächtigter genannt wurde, die Bw. laut aktuellem Firmenbuchauszug keinen Geschäftsführer (mehr) hat und die Bw. auch der gerichtlichen Aufforderung zur Benennung eines (zeichnungsberechtigten) Notgeschäftsführers nicht nachgekommen ist, erfolgte - mangels einer anderweitigen Zustellmöglichkeit - eine Zustellung durch öffentliche Bekanntmachung (das Aufliegen der gegenständlichen Berufungsentscheidung wird beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstellen Feldkirch und Innsbruck, durch Anschlag an den Amtstafeln kundgemacht).

Feldkirch, am 17. Juni 2008