



Außenstelle Linz
Senat 3

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0753-L/02

Berufungsentscheidung und Zurückweisungsbescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen die Bescheide des Finanzamtes welche die Wiederaufnahme betreffend der Körperschaftssteuer 1995 bis 1998 verfügen entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide, welche die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 verfügen wird Folge gegeben und werden diese Bescheide ersatzlos aufgehoben.

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend die Körperschaftssteuer 1995 bis 1998 beschlossen:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Gegenstand des Unternehmens der mit Gesellschaftsvertrag vom 22. und Nachtrag vom 25. Januar 1992 gegründeten Berufungswerberin ist die Verwaltung und Anlage von Kapitalvermögen, der Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen, sowie von Immobilien und deren Vermietung. Dementsprechend erklärte die Berufungswerberin im Fragebogen anlässlich der Gründung, dass sie kein Gewerbe ausübe, sondern Vermögensverwaltung betreibe. Geschäftsführerin war und ist ER, welche nach abgeschlossener Gründungshilfe durch ihren Ehegatten PR auch die einzige Gesellschafterin der Berufungswerberin geblieben ist.

Die Berufungswerberin wurde für die Jahre 1995 bis 1998 mit den Bescheiden vom 30. Oktober 1996 (1995), 28. Juli 1997 (1996), 3. März 1999 (1997) und 6. Juli 1999 (1998) antragsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt.

Im August bis September 1999 fand bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt. Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht hielt der Prüfer unter anderem folgendes fest:

" GEWINNERMITTLUNG

Tz. 17 Berichtigungen zu den Bilanzansätzen

a) Beteiligung KH:

Herr KH ist der Bruder der Alleingesellschafterin der Berufungswerberin, Frau ER, und als Handelsvertreter in Deutschland tätig. Die an ihn gegebenen Geldbeträge stellen nach Ansicht der BP keinen Erwerb einer Beteiligung dar, da zu den hingebenen Beträgen keinerlei fremdübliche Vereinbarungen getroffen wurden. Der gesamte Vorgang wäre unter Fremden niemals in dieser unverbindlichen Form (Hingabe der Gelder "wenn nötig", "vielleicht wird etwas daraus", "wahrscheinlich ohnehin abzuschreiben") abgewickelt worden. Nach Ansicht der BP handelt es sich um Privatdarlehen der Gesellschafterin an ihren Bruder. Die Beteiligung wird daher aus der Bilanz ausgeschieden:

	31.12.1995	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998
It. HB	52.500,00	82.050,00	122.050,00	172.870,00
It. PB	0,00	0,00	0,00	0,00
-----	-----	-----	-----	-----
Änderung It. BP	-52.500,00	-82.050,00	-122.050,00	-172.870,00
-Änderung Vorjahr	0,00	+52.500,00	+82.050,00	+122.050,00
-----	-----	-----	-----	-----
Gewinnänderung	-52.500,00	-29.550,00	-40.000,00	-50.820,00

Die hingebenen Beträge stellen verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafterin ER dar (siehe Tz. 18b). Eine Gegenverrechnung der strittigen Beträge mit dem bestehenden Gesellschafterverrechnungskonto widerspricht dem rechtsüblichen Grundsatz, dass eine verdeckte Ausschüttung zum Zeitpunkt der Aufdeckung nicht mehr sanierbar ist.

b) Forderung KESt:

Die für verdeckte Ausschüttungen anfallende KEST wird von der Gesellschafterin getragen, es ist daher eine entsprechende Forderung in die Bilanz einzustellen.

...

Tz. 18 Verdeckte Ausschüttungen

a) Geschäftsführervergütung:

Frau ER übt nach Ansicht der BP keine Tätigkeiten für die GmbH aus, die einer fremdüblichen Geschäftsführertätigkeit entsprechen. Bis auf die in der Stellungnahme (vom 28.9.1999 zum Besprechungsprogramm der BP) angeführten Einzeltätigkeiten (und außerdem die nicht näher erläuterte Tätigkeiten wie "Besprechungen") konnte keine entsprechende Leistung für die Gesellschaft nachgewiesen werden. Auch im Zuge der Betriebsprüfung selbst ist als Vertreter der Gesellschaft ständig Herr PR aufgetreten. Dessen Leistungen für die GmbH erfolgen laut Stellungnahme "grundsätzlich unentgeltlich".

Die Abstimmung der Auszahlungen auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Gegebenheiten (siehe Stellungnahme zu Punkt 2, 5. + 6. Absatz) spricht ebenfalls gegen eine fremdübliche Entlohnung.

Die in den Jahren 1995 und 1998 ausbezahlten Geschäftsführerbezüge stellen daher verdeckte Ausschüttungen der GmbH an die Gesellschafterin dar.

	1995	1998
verdeckte Ausschüttung GF-Bezüge	300.000,00	45.960,00

b) Beteiligung KH:

siehe Tz. 17a)

	1995	1996	1997	1998
verdeckte Ausschüttung	52.500,00	29.550,00	40.000,00	50.820,00

c) Verzinsung Verrechnungskonto:

Die zur Verzinsung des Verrechnungskontos der Gesellschafterin ER angesetzten Zinssätze erscheinen überhöht, die Neuberechnung laut. BP wurde mit den unten angeführten Durchschnittzinssätzen vorgenommen. Der übersteigende Aufwand stellt eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin ER dar:

	1995	1996
Zinssatz It. BP	10 %	8,5%
verdeckte Ausschüttung It. BP	19.000,00	14.000,00 "

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 datiert vom 14. Februar 2000 (1995 bis 1997) und 16. Februar 2000 (1998). Auf eine Begründung für die verfügte Wiederaufnahme dieser Verfahren in den genannten Bescheiden wurde verzichtet. Es fehlt darin auch jeder Hinweis auf die durchgeführte abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung.

Gegen die letztgenannten Bescheide, nämlich jene für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 und die Wiederaufnahme dieser Verfahren richtet sich die Berufung vom 14. März 2000, in welcher vorgebracht wird, dass alle maßgeblichen Umstände in den eingereichten Steuererklärungen ersichtlich und daher auch bekannt gewesen wären, weswegen es an neuen Tatsachen als Grundlage für eine Wiederaufnahme der Verfahren gefehlt habe. Das schon bei der ursprünglichen Veranlagung mögliche Hinterfragen der Absetzbarkeit der

Geschäftsführerentschädigung sei unterblieben. Unstrittig sei, dass dem Bruder der Alleingesellschafterin der Berufungswerberin, Frau ER, welcher nach längerem Aufenthalt in Deutschland zurückgekehrt wäre, zum Aufbau seiner Handelsvertretung aufgrund mündlicher Vereinbarung Geld zur Verfügung gestellt bekommen habe, welches nach dem Aufbau dieses Geschäftes in einen Anteil daran umgewandelt oder vollständig zurückgezahlt werde. Dies decke sich mit den vertraglichen Aufgaben der Berufungswerberin und habe mit der Verwandtschaft von ER und KH nichts zu tun. Die "*belangte Behörde*" habe "*die betriebliche Hingabe von Beteiligungsdarlehen an Herrn KH*" anerkannt, vertrete "*aber ohne jegliche Begründung die Auffassung, dass diese Gelder dubios geworden*" wären, "*da die Beträge in den einzelnen Jahren aufwandswirksam ausgebucht*" worden seien. Es wäre für die Berufungswerberin die Ansicht völlig unverständlich, dass diese Beträge ohnehin abzuschreiben seien. Gegen die aufwandswirksame Abschreibung werde aber kein Einwand erhoben. Die Ansicht, dass die Geschäftsführerin keine Tätigkeit für diese entfalte, sei durch nichts untermauert worden. Insofern sei die Begründung der Bescheide mangelhaft. Es sei rechtlich unzulässig eine ausbezahlte Geschäftsführerentschädigung ohne Begründung nicht anzuerkennen. Auch hätte diese Position der Gewinn- und Verlustrechnung schon bei der ursprünglichen Veranlagung hinterfragt werden können, weswegen im Rahmen der Billigkeitsabwägung der Rechtsbeständigkeit vor der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben gewesen wäre. Die Alleingesellschafterin ER habe bei der Berufungswerberin eine Verrechnungskonto mit in Höhe von S 1,200.000,00 (1995) bis S 850.000,00 (1998) geführt, welches jährlich zu banküblichen Zinsen abgerechnet worden wäre. Diese sei vom Prüfer in den Jahren 1995 und 1996 herabgesetzt, jedoch für 1997 und 1998 nicht beanstandet worden. Es dränge sich der Verdacht auf, dass dies nur deshalb geschehen sei, um so einen Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens zu schaffen. Auf die im Betriebsprüfungsverfahren beigebrachten Photokopien des Kontokorrentkontos bei der S-Bank sei nicht eingegangen worden. Das Hingeben von Geld an den Bruder der Alleingesellschafterin, Herrn KH, mit der mündlichen Vereinbarung, daraus einen Beteiligungsertrag oder zumindest eine Verzinsung zu erhalten, stelle für die Berufungswerberin keinen Aufwand dar, welcher ihren Gewinn mindere. Darüber hinaus vertrete "*die belangte Behörde*" selbst den Standpunkt, "*das die Beträge jährlich als Aufwand zu verbuchen sind, was dann überhaupt zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung führen könnte, da nur solche Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und einem Geschäftsführer zugeflossen sind, als solche zu qualifizieren sind.*" Dies treffe jedoch nicht zu, da diese Beträge an Herrn KH geflossen wären. Die Geschäftsführerentschädigung für die Jahre 1995 und 1998 sowie die Teilbeträge aus der Verzinsung der Verrechnungssalden für

1995 und 1996 seien auch dann nicht als verdeckte Ausschüttung zu behandeln, wenn ihnen die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt bliebe, sondern wären diese als Privatentnahme umzubuchen, weil ja die Alleingesellschafterin ER in den betroffenen Jahren über einen ausreichend hohen Guthabensaldo verfügt hätte. Es sei auch erlaubt die verdeckte Ausschüttung rückgängig zu machen, da diese nicht aufgedeckt worden wäre und zumindest die Behandlung der Geschäftsführerentschädigung schon beim Einreichen der Steuererklärungen ersichtlich gewesen und nicht beanstandet worden wäre. Es wäre bei allen bestrittenen Positionen eine Begründung des Bescheides unterblieben und sei auf die Argumente der Berufungswerberin im Betriebsprüfungsverfahren im Schreiben vom 28. September 1999 nicht eingegangen worden.

Im genannten Schreiben, welches als Stellungnahme zum Schlussbesprechungsprogramm für die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung abgefasst worden ist, hat ER ausgeführt, dass sie als zeichnungsberechtigte Geschäftsführerin verschiedene Tätigkeiten wie Bankkonteneröffnungen, die Unterfertigung von Verträgen und das Suchen von Mietern persönlich durchgeführt habe. Die Buchhaltungsarbeit sei von ihrem Ehemann Herrn PR durchgeführt worden. ER sei seit 1963 selbständig tätig und hätten sie und ihr Ehemann das auf ihren Namen laufende Geschäft seit der Verehelichung 1965 gemeinsam geführt. Gewinne und Verluste habe sie erhalten. 1990 sei es möglich gewesen, den Betrieb zu verkaufen und wären ihr daraus vortragsfähige Verluste verblieben. Als "Gewerbepensionistin" beziehe sie eine Kleinstrente, von der sie nicht leben könne. Da die Rente ihres Ehegatten, der anderweitig und viele Jahre nur teilzeitbeschäftigt gewesen sei, auch nicht groß wäre, seien beide genötigt auch im Alter einer Tätigkeit nachzugehen, um nicht an der Armutsgrenze leben zu müssen. Deshalb werde auch die Berufungswerberin von beiden Ehegatten gemeinsam betrieben, wobei die Tätigkeit des Ehegatten PR grundsätzlich unentgeltlich erfolge. Da kein Unternehmen ohne Einsatz und Risiko des Inhabers funktionieren könne, sei eine Geschäftsführerentschädigung in angemessener Höhe jedenfalls zulässig. Nach deutscher Judikatur sei eine Geschäftsführerentschädigung anzuerkennen, wenn dem Unternehmen eine bankmäßige Verzinsung des Eigenkapitals als Gewinnanteile verbleibe. Im Jahr 1995 sei ER einerseits in der Position als Geschäftsführerin und andererseits als Alleingesellschafterin mit sich selbst übereingekommen, die Geschäftsführerentschädigung für drei Jahre in einem auszuzahlen, um für das für die Jahre 1996 und 1997 bestehende Verlustausgleichsverbot aufgrund des "*Sparpaktes der Regierung*" abzufedern. Der noch vorhandene Verlustvortrag wäre ansonsten wegen Ablaufs der siebenjährigen Vortagsfrist verloren gegangen. Weder dem Unternehmen noch dem Finanzamt sei dadurch ein Vor- oder Nachteil entstanden, da

durch den gleichbleibenden Körperschaftsteuersatz für alle drei Jahre sich "im Ergebnis" nichts geändert habe. Ab dem Jahr 1998 habe die Geschäftsführerentschädigung, auch aufgrund des vorher erwähnten Sparpaketes, auf das Maß der "geringfügigen Einkünfte" reduziert werden müssen, da darüber hinausgehende Geschäftsführergehälter der vollen

Sozialversicherungspflicht und anderer Lohnabgaben unterliegen wären. Da ER bereits 1998 ihr 69 Lebensjahr erreicht habe und von den Sozialversicherungsbeiträgen keinen wie immer gearteten Nutzen erwarten könne, versteuere sie lieber ein höheres Einkommen im Rahmen der Berufungswerberin als nutzlose Sozialversicherungsbeiträge zu leisten. Hinsichtlich der Zahlungen an ihren Bruder KH bestreite die Berufungswerberin nicht, dass die Hingabe solcher Beträge an völlig Fremde in dieser Form nicht erfolgt wäre. Es handle sich jedoch nicht um eine verdeckte Ausschüttung da die Berufungswerberin gegenüber ER eine Verbindlichkeit besessen habe, gegen welche die Zahlung an nahe Verwandte aufgerechnet hätte werden können, soferne es nicht ohnehin zu einer Beteiligung mit Ertragsauszahlung oder einer Rückzahlung kommen sollte. Die verdeckte Ausschüttung könne daher nur in der (mangelnden) Verzinsung liegen. Die Zinsen beim Verrechnungskonto von ER seien angemessen, wenn man sie mit Kontokorrentzinsen der S-Bank für einen Geschäftskredit vergleiche. Diese hätte 1995 bis 1998 von anfänglich 9% fallend über 7,75% bis 8% per anno kontokorrent sowie eine Bereitstellungs- und Umsatzprovision von 2,88% verrechnet. Die von der Berufungswerberin anerkannten Zinsen seien daher marktkonform.

In der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung datiert vom 2. Mai 2000 führte dieser aus, dass erst zum Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung näheren Einzelheiten zur Geschäftsführungstätigkeit von ER beziehungsweise ihre Untätigkeit hervorgekommen wären, da diese Umstände aus den Abgabenerklärungen samt Beilagen nicht ersichtlich gewesen seien. Die Umstände der Zahlungen an KH seien dem "Finanzamt" bis zur abgabenbehördlichen Prüfung unbekannt gewesen. Im Betreibprüfungsverfahren sei PR als Vertreter des Unternehmens aufgetreten und habe ausgesagt, dass ER im Unternehmen nicht tätig gewesen sei. Dies wäre später im Schreiben vom 28. September 1999 bestritten worden, allerdings habe es sich bei den dort beschriebenen Tätigkeiten zum Teil um Gesellschafteragenden, zum anderen um verallgemeinerte Beschreibungen wie "Besprechungen", "Vertragsabschlüsse" et cetera gehandelt, die nur geringen zeitlichen Aufwand verursachen würden. Die weiteren Ausführungen in diesem Schreiben, nämlich das Abstimmen der Auszahlungen auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Verhältnisse der Alleingesellschafterin würden den Eindruck einer fremdunüblichen Entlohnung verstärken. Hinsichtlich der Zahlungen an KH wären von der Berufungswerberin in der Berufungsschrift

keine neuen Argumente vorgebracht worden. Allerdings sei im Schreiben vom 28. September 1999 bestätigt worden, dass die Vereinbarung mit KH unter Fremden niemals in dieser Form abgeschlossen worden wäre. Auch Geschäfte, die mit den vertraglichen Aufgaben der Berufungswerberin übereinstimmten, würden zur steuerlichen Anerkennung die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen erfordern. Die im Berichtstext *angeführte "unverbindliche Form der Vereinbarungen"* beziehe sich auf Aussagen des Herrn PR. Die unter Anführungszeichen stehenden Texte seien Zitate von Bemerkungen des Herrn PR aus der Befragung im Zuge der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung und nicht Meinung der Behörde. Hinsichtlich der steuerlich als Betriebsausgabe anzuerkennenden Zinsen für das Verrechnungskonto der Alleingesellschafterin ER seien die im Besprechungsprogramm vom 21. September 1999 angeführten Zinssätze aufgrund der Einwendungen der Berufungswerberin im Schreiben vom 28. September 1999 angepasst und die Neuberechnung beziehungsweise Differenzermittlung dargestellt worden. Lediglich die Höhe für 1995 mit 12% beziehungsweise für die Folgejahre mit 9% konnte nicht nachvollzogen werden. Für die Jahre 1997 und 1998 ergaben sich nach Korrektur keine wesentlichen Differenzen mehr. Insofern sei jedenfalls auf die vorgelegten Beweismittel eingegangen und die Änderung auch im Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung begründet worden. Durch das Abschreiben der an KH vergebenen Gelder habe Gewinn der Gesellschaft durchaus eine Minderung erfahren, was zu einer verdeckten Ausschüttung führe. Die Berufungswerberin vertrete allerdings zum wiederholten Male die irrite Meinung, dass alle Umstände zu den strittigen Themen bereits in den Abgabenerklärungen offengelegt worden wären und hätte eine Gegenverrechnung mit dem Gesellschafterverrechnungskonto für die Tatbestände "*Geschäftsführervergütung*" und "*Verzinsung Verrechnungskonto*" vorgeschlagen. Eine verdeckte Ausschüttung sei jedoch im Zeitpunkt des Aufdeckens nicht mehr sanierbar.

Dem entgegnete die Berufungswerberin mit Schreiben vom 24. Juli 2000, dass die Stellungnahme des Prüfers keine Neuerungen beinhalte und verzichtete ausdrücklich auf weitere Ausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998:

Entsprechend § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser

Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (nova reperta). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², RZ 13ff, 729f).

Im oben dargestellten Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin betreffend die Jahre 1995 bis 1998 wird in der Tz 31 erklärt, dass die Feststellungen in den oben in wesentlichen Teilen zitierten Tz. 17 bis 26 dieses Berichtes eine Wiederaufnahme des Verfahrens notwendig machen würden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

In den verwiesenen Textziffern werden die Gründe für die Hingabe von Geldern an KH, die Umstände aufgrund derer ER eine Geschäftsführerentschädigung in der erklärten Höhe erhielt und die Art der Verzinsung des Verrechnungskontos von ER dargestellt.

Aus den Körperschaftsteuererklärungen 1995 bis 1998 und deren Beilagen, war nicht ersichtlich, dass bei den jeweils bloß mit einer Summe bei den unter Finanzanlagen mit dem Familiennamen des KH und dem Zusatz BRD angegebenen Beträgen, um Gelder gehandelt hat, die an den Bruder der Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der Berufungswerberin aufgrund einer mündlichen Vereinbarung hingegeben worden waren, welche in keiner Weise nach außen zum Ausdruck gekommen ist, deren Inhalt auch nach Befragen der Betroffenen unklar geblieben ist und deshalb offen steht, ob sich nach Ansicht von ER beziehungsweise PR um ein Darlehen oder eine Beteiligung gehandelt hat und von welcher selbst ER im Verfahren erklärt hat, dass sie diese nicht abgeschlossen hätte, wenn es sich nicht um ihren Bruder gehandelt hätte.

Soweit es die Geschäftsführervergütung der ER angeht ist diese in den Abgabenerklärungen in einer Summe unter dem Posten Personalaufwand angegeben. Daraus lassen sich keine

Schlüsse auf die Angemessenheit der Geschäftsführerentschädigung ziehen und bieten diese Angaben auch fürs Erste keinen Anlass für weitergehende Ermittlungen. Nur solche hätten aber hervorbringen können, dass ER diese Geschäftsführerentschädigungen sich selbst als gesetzliche Vertreterin der Berufungswerberin in der erklärten Höhe genehmigt hat, um ihre persönliche Abgaben- und Sozialversicherungslast zu minimieren. Wie ER selbst erläutert hat, diente diese Gestaltung dazu das Verwerten von Verlustvorträgen bei ihrer persönlichen Einkommensteuer zu ermöglichen und um zu verhindern, dass sie Sozialversicherungsbeiträge leisten muss, für welche sie aufgrund ihres Alters wohl keine Gegenleistung mehr erhalten würde.

Die Zinsen für das Verrechnungskonto von ER waren in den Abgabenerklärungen in der Position Zinsenaufwand in einer Summe enthalten, sodass nicht einmal ersichtlich war, dass es sich hier (zum Teil) um die Zinsen für das Verrechnungskonto von ER gehandelt hat. Hinweise auf den gewählten Zinssatz und dessen Fremdüblichkeit fehlten in den Abgabenerklärungen.

Es kann daher festgehalten werden, dass in allen Punkten, welche nach dem Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung zu Änderungen bei der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer 1995 bis 1998 geführt haben, neue Sachverhaltselemente im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO hervorgekommen sind und auch entsprechende Veränderungen der Bescheidsprüche vom Prüfer vorgeschlagen wurden.

In Hinblick darauf, dass bei jeder einzelnen Änderung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 der Berufungswerberin solche neuen Tatsachen hervorgekommen sind, kann nicht gesagt werden, dass die Auswirkungen dieser Feststellungen bloß geringfügig gewesen wären und deshalb im Rahmen des bei der Anwendung des § 303 Abs. 4 auszuübenden Ermessens eine Wiederaufnahme unterbleiben müsste (Ritz, aaO. Rz 40 ff, 735f). Ebenso wenig liegt ein gravierendes Verschulden der Behörde aufgrund Unterlassens der auf Basis der Abgabenerklärungen dringend notwendigen Ermittlungen vor, wodurch die Berufungswerberin dadurch ein Schutzwürdiges Interesse am weiterbestehen der ursprünglichen Bescheide behaupten könnte, wenn, wie oben klargestellt, die Abgabenerklärungen keinen Anlass für weitergehende Ermittlungen geboten haben.

Geht man, wie die herrschende Lehre und Judikatur (Ritz, aaO. Rz 38f, 735) vom Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor dem der Rechtsbeständigkeit aus, wäre daher eine Wiederaufnahme von Amts mit den bisher erwähnten Gründen aus dem Blickwinkel der Ermessensübung wie im Bericht über die

abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin vorgeschlagen, nicht zu rügen.

Betrachtet man jedoch die Bescheide datiert vom 14. Februar und jenen vom 16. Februar 2000, mit welchen die Verfahren für die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin der Jahre 1995 bis 1997 beziehungsweise 1998 wiederaufgenommen worden sind, fällt auf, dass dort jeder Hinweis auf die Ergebnisse des Betriebsprüfungsverfahrens bei der Berufungswerberin und auch sonst jegliche Begründung für diese Wiederaufnahmen fehlt.

Nun ist es zwar zulässig in der Begründung eines Bescheides auf andere dem Bescheidempfänger bekannte Dokumente wie etwa dem Bericht über eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung zu verweisen (Ritz, aaO. Rz 15, 211), allerdings fehlt dieser Verweis in den hier angefochtenen Bescheiden, welche die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 verfügen und auch in den damit gemäß § 307 BAO verbundenen Sachbescheiden.

Damit hat die Abgabenbehörde erster Instanz ihren Bescheiden jedoch nicht die im Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung wiedergegebenen Überlegungen zugrunde gelegt.

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz steht es nach der Judikatur und Lehre (siehe Ritz, aaO., Rz 12, 684 und die dort zitierten Fundstellen sowie zuletzt VwGH 2.2.2000, 97/13/0199) nicht zu Wiederaufnahmsgründe aufzugreifen, welche von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen worden sind, da ansonsten die im insofern unveränderten § 289 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschritten würde und war daher der Berufung gegen die Bescheide welche die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin für die Jahre 1995 bis 1998 verfügen stattzugeben und waren diese Bescheide ersatzlos aufzuheben.

II) Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1998:

Durch das ersatzlose Aufheben der die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin verfügenden Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 sind die Sachbescheide für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 ex lege gemäß § 307 Abs. 3 BAO (*"Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat."*) weggefallen.

Dementsprechend richtet sich die Berufung vom 14. März 2000, soweit die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 betroffen ist, gegen nicht (mehr) existente Bescheide und war daher als unzulässig gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO. Rz 12, 646).

Linz, 13. Februar 2004