

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch die X, vom 17. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 15. Februar 2005 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 entschieden:

- 1.) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer 1999 bis 2003 wird Folge gegeben. Die angeführten Bescheide werden aufgehoben.
- 2.) Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2003 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine bei der Berufungswerberin (Bw.), einer Gesellschaft m. b. H., abgeföhrte Außenprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht Folgendes fest:

„TZ: 1 Gesellschafterzuschüsse

Mit d. Gesellschaftsvertrag vom 26.1. 1998 wurde die Bw. gegründet.

Gegenstand des Unternehmens ist die Wahrnehmung von Tourismusbelangen im A Zentralraum, der das Gebiet der politischen Gemeinden B, C, D, E, F, G, H, I, J, K und L umfasst.

Die Agenden der GesmbH bestehen im Wesentlichen in der

a) Koordinierung und Durchführung aller Marketingaktivitäten und die damit verbundene Verkaufswerbung und Verkaufsförderung für den Tourismus des A Zentralraumes

- b) Förderung und Verwirklichung von Tourismusinnovationen einschließlich der wirtschaftlichen Verwertung der diesbezüglichen Ergebnisse, Ideen und Erfahrung
- c) Marktforschung, insbesondere für die Bereiche Werbung und Verkaufsförderung, nach Grundlagenforschung
- d) werbungs/verkaufsintensiven Präsentationen von touristischen Angeboten, besonders durch Beteiligung an Messen, Ausstellungen, Direktwerbeaktionen, Werbung in Medien, Fachmessen, Workshops, Verkaufsreisen, Publicrelations/Öffentlichkeitsarbeit, Einrichtung eines Pressedienstes
- e) Produktion und Verkauf von Werbemitteln und Werbeeinrichtungen zur Förderung des regionalen Tourismus
- f) Setzung von Initiativen zur Erstellung von gesamtregionalen verkaufsfertigen Angeboten
- g) Verkauf des touristischen Angebotes mit Reiseveranstaltern, Vereinen, Ausarbeitung sonstiger verkaufsbezogener Multiplikatoren, Einschaltungen in Verkaufskatalogen und ähnlichem
- h) Beratung und Förderung g der regionalen und örtlichen Tourismusorganisationen sowie von Betrieben
- i) Kooperation mit anderen Incomingpartnern, mit A Landestourismusorganisationen und der Österreichwerbung nach außen, sowie den regionalen und örtlichen Tourismusorganisationen und Tourismusbetrieben nach innen
- j) Ausübung von Gewerbeberechtigungen, die im Interesse der Erreichung des Gesellschaftszweckes liegen.

Am Stammkapital sind folgende Gesellschaften beteiligt:

Stadt J
 Marktgemeinde F
 Gemeinde I
 Marktgemeinde H
 Gemeinde G
 Marktgemeinde E
 Gemeinde B
 Marktgemeinde D
 Gemeinde C
 Gemeinde K
 Gemeinde L

§ 8 Abs. 1 des Kärntner Fremdenverkehrsgesetzes normiert die Pflicht der Gemeinden, die Agenden im Zusammenhang mit der Förderung des Fremdenverkehrs und des Kurwesens im Gemeindegebiet selbst wahrzunehmen.

Die Gemeinden können sich dabei zur Erfüllung einzelner oder aller Aufgaben eines Fremdenverkehrsvereines oder einer sonstigen juristischen Person, die nach ihrem Gründungsakt zur Erfüllung von Fremdenverkehrsabgaben im gesamten Gemeindegebiet berufen ist, bedienen.

Im gegenständlichen Fall bedienen sich die oben genannten Gesellschafter der nunmehr in Prüfung stehenden GesmbH zur Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben. Die Deckung des Aufwandes und Abgeltung der Mühewaltung wurde durch den Abschluss eines Subventionsvertrages sichergestellt. Dabei verpflichteten sich die Gesellschafter zumindest 45% des (selbst berechneten) Aufkommens an Fremdenverkehrsabgabe und Ortstaxe an die Bw. zuzuweisen.

In den Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2001 bis 2003 wurde unter der KZ 622 (für 2001 und 2002) bzw. KZ 9306 (für 2003) die jährlichen Subventionen als Kürzungen ausgewiesen (körperschaftsteuerlich Neutralisierung dieser Zuschüsse = Einlagen).

Rechtliche Würdigung der Bp.:

Die von den Gemeinden geleisteten Zahlungen können durch die Bp nicht als Einlage angesehen werden, zumal – wie oben ausgeführt – die Geldleistungen auf eine nicht gesellschaftsrechtlich motivierte und dem Fremdvergleich entsprechende Leistungsbeziehung zurückzuführen ist und daher ein normaler Leistungsaustausch gegeben ist.

Die Gemeinden bezahlen tatsächlich nur jenen Sachaufwand der Gesellschaft, den sie selbst tragen müssten, wenn sie ihre Agenden selbst wahrnehmen würden. Dadurch ist eindeutig Leistung und Gegenleistung gegeben.

Der von der Bp zu beurteilende Sachverhalt entspricht somit nicht dem Tatbild des § 8 Abs. 1 KStG 1988 und werden daher die von den Gemeinden bezahlten und als Subventionen bezeichneten Geldmittel gewinnerhöhend erfasst und der Körperschaftsbesteuerung unterworfen.

Durch die Bp wurden die nachstehenden Änderungen vorgenommen:

KZ 633	2001	2002
lt. Erkl.	ATS 16.903.369,00	€ 1.230.382,00
lt. Bp	---	---
KZ 9306	2003	
lt. Erkl.	€ 1.228.395,00	
lt. Bp	---	

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellungen
Körperschaftsteuer	2001 bis 2003	Tz.: 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten 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."

Das Finanzamt nahm daraufhin die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ der Ansicht der Prüfers Rechnung tragende berichtigte Körperschaftsteuerbescheide für die genannten Jahre.

Im Zuge der abgeführten Außenprüfung wurde vom Prüfer zudem festgestellt, dass die Bw. von ihren Gesellschaftern „Subventionen“ der obigen Art bereits in den Jahren 1999 (ATS 16.590.136,--) und 2000 (ATS 16.436.267,--) erhalten habe. Daher nahm das Finanzamt

auch die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ – ebenfalls unter Hinweis auf die unter Tz. 1 des Bp. – Berichtes dargestellten Ausführungen - entsprechende berichtigte Körperschaftsteuerbescheide auch für diese beiden Jahre.

In der – sowohl gegen die angeführten Wiederaufnahms- als auch Sachbescheide – erhobenen Berufung wird zu Ersteren ausgeführt, dass der einzige im Zuge der abgeführten Außenprüfung aufgegriffene Punkt die neue rechtliche Würdigung sei, dass sich die Zurverfügungstellung von Geldmitteln durch die Gemeinden (Gesellschafter) an die Bw. nicht auf gesellschaftsrechtliche Erwägungen gründe, sondern mittels derselben von der Bw. für ihre Gesellschafter erbrachte Leistungen abgegolten worden seien.

Begründend habe der Prüfer hiezu in Tz 1 „Gesellschafterzuschüsse“ des Berichtes über die abgeführte Außenprüfung allein auf

- den Gegenstand des Unternehmens (entnommen aus dem Gesellschaftsvertrag)
- die am Stammkapital beteiligten Gesellschafter (ebenfalls aus dem Gesellschaftsvertrag bzw. dem Firmenbuch) und
- den § 8 Abs. 1 des Kärntner Fremdenverkehrsgesetzes

hingewiesen, und darauf aufbauend den eingangs angeführte Schluss gezogen.

Der dargestellte Sachverhalt sei der Abgabenbehörde jedoch bereits bei Erlassung der Körperschaftsteuererstbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 bekannt gewesen.

Zudem habe das Finanzamt bereits vor Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 1999 beim steuerlichen Vertreter der Bw. die Position „Marketingaufwand“ der Gewinn- und Verlustrechnung telefonisch hinterfragt. Hiezu seien der Abgabenbehörde Details bekannt gegeben worden.

Zum Beweis für Letzteres wurde dem Finanzamt eine Telefax – Mitteilung des steuerlichen Vertreters an die Bw. übermittelt. Deren Inhalt ist Folgender:

„Herr Y vom Finanzamt J (Gruppenleiter der Referate 9 – 12) hat telefonisch ersucht, aus der Position ‚Marketingaufwand‘ der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1999 (ATS 16.761.437,06) jenen Betrag herauszurechnen, der auf die ‚Maßnahmen im Bereich der Innenwerbung‘ entfällt.“

Welche Aufwendungen unter die Position ‚Maßnahmen im Bereich der Innenwerbung‘ entfallen, ist dem beiliegenden Bundesministerium – Erlass vom 3. März 1988 (Anm.: betreffend die Umsatzsteuer) zu entnehmen.“

Es ist keine schillinggenaue Ermittlung erforderlich.

Ich darf sie ersuchen den herausgerechneten Betrag (für das Jahr 1999) direkt an das Finanzamt J (z. H. Herrn Y) – nach Möglichkeit noch in dieser Woche durchzugeben.“

Zu Letzterem hielt der im Telefax Angesprochene in einem Gedächtnisprotokoll vom 1. Juni 2005 Nachstehendes fest:

„Ich war bis zum 31.3.2000 Gruppenleiter der V – Gruppe 1 sowie stellvertretender Gruppenleiter der V – Gruppe 2 beim ehemaligen FA J . Damals war ich für die Referate 1 – 8 als Gruppenleiter und 9 – 12 als Gruppenleiterstellvertreter zuständig. Mit 1. April 2000 wurden die Gruppe und die Stellvertretung gewechselt ...“

Zu meinen Aufgaben als Gruppenleiter (Stellvertreter) der V – Gruppe gehörte unter anderem die Bearbeitung von Abgabenerklärungen (heute Erklärungsprüfung) anhand von ausgewählten Bearbeitungshinweisen (nunmehr Vorbescheidkontrolle 1) insbesonders hier zutreffend der BHW 1 „17487“ (Überprüfung einer internationalen Schachtelbeteiligung bzw. des Veräußerungsgewinnes und einer eventuell vorhandenen Teilwertabschreibung der Beteiligung – KZ 633).

Aus der damaligen Aktenlage war offenkundig, dass eine internationale Schachtelbeteiligung keinesfalls vorliegt und der BHW 1 auf eine Fehleintragung bei der auslösenden KZ 633 zurückzuführen war. (Absetzung der Gesellschafterzuschüsse in Höhe von ATS 16.590.136,--).

Für mich war damals klar, infolge der Ertragslage des Betriebes die Umsatzsteuer als Überprüfungsschwerpunkt zu wählen und habe meiner Erinnerung nach mit dem Steuerberater der Bw., Herrn M, telefonisch Kontakt aufgenommen, mit dem Ziel abzuklären, ob die abgesetzten Gesellschafterzuschüsse, die in den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung 1999 als sonstige Erlöse ausgewiesen waren nicht in Wirklichkeit umsatzsteuerpflichtige Entgelte darstellen. Wie mir noch erinnerlich ist, hat der steuerliche Vertreter dies mit dem Hinweis auf einen BMF – Erlass aus dem Jahr 1997 verneint, der aussagte, dass Werbetätigkeiten von Tourismusverbänden zur unternehmerischen Betätigung derselben führen, aber Zuschüsse von Gemeinden oder Weiterleitung von Anteilen an der Ortstaxe nicht umsatzsteuerbar sind. Wie mir noch erinnerlich ist, habe ich daraufhin Unterlagen angefordert, die die Werbetätigkeit der vorliegenden Firma untermauern können.

Infolge des oben erwähnten Zuständigkeitswechsels kann ich nicht mehr sagen, ob die angeforderten Unterlagen auch eingelangt sind, die abschließende Bearbeitung des Falles wurde nicht mehr von mir, sondern vom neuzuständigen Gruppenleiter vorgenommen.“

Im die Bw. betreffenden Körperschaftsteuerakt liegen die folgenden Urkunden ein, denen Folgendes zu entnehmen ist:

- Gesellschaftsvertragsurkunde der Bw. vom 26. 1. 1998 (beim Finanzamt Villach eingelangt am 7. Juli 1988; der in der Urkunde dargestellte Gegenstand des Unternehmens der Bw. entspricht dem im Bp. – Bericht dargestellten)
- Firmenbuchauszug (beim Finanzamt Villach eingelangt am 7. Juli 1998, diesem zufolge sind die Gesellschafter der Bw. ebenfalls die im Bp. – Bericht dargestellten)
- Niederschrift über die Erhebung / Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme, aufgenommen von Organwalter des Finanzamtes Villach am 28. Juli 1998. Dieser Niederschrift entsprechend wurden u. a. die folgenden Daten erhoben:

*„Genaue Angaben zur Unternehmensaktivität.
Tourismusmarketing“*

...
Angaben zu den Gesellschaftern:
11 Gesellschafter (siehe Beilage)

...
Sonstige (allgemeine) Informationen:
Mit Gesellschaftsvertrag vom 26. 1. 98 haben sich 11 Gemeinden (siehe Beilage) zu einer Tourismus GesmbH zusammengeschlossen. Die Tätigkeit besteht aus Werbung, Verkaufsförderung und Information und wurde am 1. Juli 1998 aufgenommen.

...
Bezeichnung der Beilage(n) und Anzahl:
„Prospekt.“

Dem letztangesprochenen Prospekt ist u. a. Folgendes zu entnehmen:

„Alte Strukturen ade Tourismus GmbH (Anm.: Bw.) willkommen!

Die Organisationsstruktur

	Die Rechtsform:	
	- <i>GmbH</i>	
	- <i>Als Gesellschafter fungieren von den 11 Mitgliedsgemeinden jeweils der Bürgermeister od. d. Tourismusreferent</i>	
	<i>Als Aufsichtsräte fungieren</i>	
	- J	<i>6 Personen</i>
	- F	<i>3 Personen</i>
	- H	<i>2 Personen</i>
	- I	<i>2 Personen</i>
	- G	<i>2 Personen</i>
	<i>- und den restlichen Gemeinden jeweils 1 Person (Gesamt 21 Personen)</i>	

Die Organisationsstruktur

	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Die Finanzierung</i> - <i>ca. 17 Mio. über Mitgliedsbeiträge</i> - <i>(45% der OT u. FV – Abgabe)</i> - <i>ca. 3 Mio. über Insertionen, Provisionen und Förderungen</i> - <i>Gesamteinnahmen: ca. 20 Mio.</i>
--	--

...

Marketingkostenaufstellung nach Themen

<p>- Gesamte zur Verfügung stehende Mittel:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>(Mitgliedsbeiträge, Subventionen, Provisionen, Insertionen ...)</i> <p>- ca. ATS 20 Mio</p> <ul style="list-style-type: none"> - * 5,0 Mio PK (25%) - * 3,0 Mio BK (15%) 	<p>- 12,0 Mio Marketing</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>3,0 Mio Werbemittel</i> - <i>1,1 Mio Panorama TV</i> - <i>1,9 Mio Winterwerbung</i> - <i>2,2 Mio See & Berg (themenübergreifend)</i> - <i>0,8 Mio Familie</i> - <i>0,0 Mio Gesundheit & Wellness</i>
---	---

- * 12,5 Mio Marketing (60%)	- 0,7 Mio Camping -- 0,7 Mio Gruppen & Jugend (Eurostart) - 0,5 Mio Stadt & Congress - 0,3 Mio Vernetzter Erlebnisraum"
------------------------------	--

Aus den Körperschaftsteuererklärungen für die Streitjahre geht zudem Folgendes hervor:

Gewinn – Verlust laut beiliegender Bilanz zum ...

...

davon ab:

1999	Gesellschafterzuschüsse	KZ 633	ATS 16.590.136,00
2000	3 c) sonstige Kürzungen	KZ 633	ATS 16.436.267,00
2001	3 c) sonstige Kürzungen	KZ 633	ATS 16.903.369,00
2002	3 c) sonstige Kürzungen	KZ 633	€ 1.230.382,35
2003	sonstige Abrechnungen	9306	€ 1.228.395,90

Den (beim Finanzamt ebenfalls vor Erlassung der Körperschaftsteuererstbescheide eingereichten) Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. ist jeweils Nachstehendes zu entnehmen:

1999	Subventionen Gemeinden - Gesellschafterzuschüsse	ATS 16.590.136,84
2000	Subventionen Gemeinden - Gesellschafterzuschüsse	ATS 16.436,267,25
2001	Subventionen Gemeinden - Gesellschafterzuschüsse	ATS 16.903.369,29
2002	Subventionen Gemeinden - Gesellschafterzuschüsse	€ 1.230.382,35
2003	Subventionen Gemeinden - Gesellschafterzuschüsse	€ 1.228.395,90

Über die Berufung wurde erwogen:

a.) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO setzt die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u. a. voraus, dass 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.

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (Ritz, BAO - Kommentar, 2. Auflage, Anm. 18 z. § 303).

Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne der angeführten Gesetzesstelle zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon Kenntnis gehabt hat (VwGH 20.9.1987, 87/13/0006).

Die Bw. bringt vor, dass alle im Bericht über die abgeführte Außenprüfung zur Begründung der Wiederaufnahmsbescheide angeführten Umstände (Unternehmensgegenstand, Gesellschafter, Zahlungen der Gesellschafter an die Gesellschaft) dem Finanzamt bereits anlässlich Erlassung der Körperschaftsteuererstbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 bekannt gewesen seien.

Nun sind dem Finanzamt in der Tat bereits am 7. Juli 1988 sowohl die Gesellschaftsvertragsurkunde der Bw. (der die Gesellschafter der Bw. und auch der im Bp. – Bericht dargestellte Gegenstand des Unternehmens zu entnehmen ist) als auch ein die Bw. betreffender Firmenbuchauszug dem Finanzamt übermittelt worden.

Darüber hinaus gelangte dem Finanzamt bereits im im Zuge der durchgeführten Erhebung / Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme (Niederschrift vom 28. Juli 1998) zur Kenntnis, dass die Finanzierung der auf Grund der Tätigkeit der Bw. anlaufenden Marketingkosten zu *ca. „17 Mio. über Mitgliedsbeiträge (45% der OT u. FV – Abgabe)“* erfolgen werde (vgl. den Inhalt des oben dargelegten, zum Akt genommenen Prospekt).

Dieser Umstand wurde in weiterer Folge auch in den Körperschaftsteuererklärungen (vgl. „Gesellschafterzuschüsse“, „sonstige Kürzungen“ bzw. „sonstige Abrechnungen“) im Verein mit den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung (siehe: „Subventionen Gemeinden – Gesellschafterzuschüsse“) offen gelegt.

Sohin waren dem Finanzamt sämtliche vom Prüfer für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Streitjahre angezogenen Tatsachen (Geschäftsgegenstand und Gesellschafter der Bw., infolge des Tätigwerdens der Bw. ausgelöste Verpflichtung der Gesellschafter, zumindest 45% des selbst berechneten Aufkommens an Fremdenverkehrsabgabe und Ortstaxe an die Bw. zu überweisen) bei Erlassung der Körperschaftsteuererstbescheide für die genannten Jahre bereits bekannt. Demnach sind aber im Zuge der abgeführten Außenprüfung auch keine Tatsachen (noch Beweismittel) hervorkommen, die in den bisherigen Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre

1999 bis 2003 nicht bereits offen gelegt worden sind. Eine Wiederaufnahme dieser Verfahren gemäß der eingangs dargestellten Gesetzesstelle war somit auch nicht gerechtfertigt. Demnach war der Berufung insoweit Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

b.) Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003

Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide treten die Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Die neuen Sachbescheid scheiden ex lege aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide (d. s. im vorliegenden Fall die Bescheide des Finanzamtes Villach betreffend Körperschaftsteuer 1999 vom 11. Juli 2000, betreffend Körperschaftsteuer 2000 vom 10. Mai 2001, betreffend Körperschaftsteuer 2001 vom 28. Mai 2002, betreffend Körperschaftsteuer 2002 vom 4. Dezember 2003 bzw. des Finanzamtes Spittal Villach betreffend Körperschaftsteuer 2003 vom 19. Mai 2004) leben wieder auf (siehe Ritz, BAO - Kommentar, 2. Auflage, Anm. 8 z. § 307).

Da sich die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahr 1999 bis 2003 vom 15. Februar 2005 demnach gegen nicht mehr dem Rechtsbestand angehörende Bescheide richtet, war diese gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO demnach als unzulässig geworden zurückzuweisen (Ritz, BAO - Kommentar, 2. Auflage, Anm. 12 z. § 273).

Klagenfurt, am 4. April 2007