

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch GfB Treuhand Gesellschaft für Betriebswirtschaft Wien Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer gemäß § 295 Abs. 3 BAO für das Jahr 1993 und Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1992 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1992 und den gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

Die Bw., eine Wirtschaftstreuhandgesellschaft, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10. Dezember 1987 gegründet. Anteilsinhaber war im berufungsgegenständlichen Zeitraum Herr Mag. S. Geschäftsführer waren Herr Dkfm. Dr. H und Herr Mag. S. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 18. September 2001 wurde die Bw. als übertragende Gesellschaft mit der X GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

Die Bw. reichte die Abgabenerklärungen des Veranlagungszeitraumes 1992 am 1. Juni 1994 beim Finanzamt ein. Mit Ersuchen um Ergänzung vom 28. Juli 1994 forderte das Finanzamt die Bw. unter anderem auf, den Vertrag bezüglich der Ende 1992 erfolgten Veräußerung des Klientenstocks, der Kundenforderungen und des gesamten Anlagevermögens vorzulegen, eine Beilage zur Umsatzsteuererklärung nachzureichen und bekannt zu geben, wann der Verkaufspreis vereinnahmt worden sei.

Mit Schreiben vom 4. August 1994 teilte die Bw. mit, dass ihre wesentlichen Geschäftsgrundlagen an die H-AG mit Sitz in der Schweiz veräußert worden seien und legte den diesbezüglichen Kaufvertrag vom 20. Dezember 1992 dem Finanzamt vor. Die Tätigkeit der Bw. als Wirtschaftstreuhand und Steuerberater sei im Laufe des Jahres 1993 eingestellt worden. Neuer Unternehmensgegenstand sei die Betriebsberatung sowie die Beteiligung an Unternehmen. Es seien für 1993 Leistungen erbracht, jedoch keine Zahlungseingänge erzielt worden (Istbesteuerung), als Umsatz sei lediglich die Vereinnahmung des Kaufpreises anzusehen. Der Nettobetrag in Höhe von S 2,300.000,00 sei am 9. Februar 1993 vereinnahmt worden. Die Bezahlung der Umsatzsteuer in Höhe von S 460.000,00 sei mit dem Käufer im Wege der Überrechnung vereinbart worden, welche bis dato leider noch nicht erfolgt sei. Ein Beiblatt zur Umsatzsteuererklärung 1992 sei diesem Schreiben beigelegt.

Das Finanzamt erließ am 6. September 1994 Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 ohne von den von der Bw. eingereichten Abgabenerklärungen abzuweichen.

Am 13. Juni 1995 erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 ohne ebenfalls von den, von der Bw. am 1. März 1995 eingereichten Abgabenerklärungen, abzuweichen.

Mit Bescheid vom 13. Februar 1996 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 und der Umsatzsteuer für das Jahr 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ mit folgender Begründung neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993:

Im Zuge einer bei der B-GmbH durchgeführten Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die Bw. ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 1992 an die H-AG verkauft habe. Der Kaufpreis sei mit S 2.300.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer vereinbart worden. Mit Kaufvertrag vom 27. Jänner 1993 habe die H-AG „diesen Betrieb“ an die B-GmbH um einen Kaufpreis in Höhe von S 5.800.000,00 verkauft, wobei dieser Kaufpreis um übernommene Rückstellungen in Höhe von S 83.517,00 und übernommene Verbindlichkeiten in Höhe von S 452.767,73 berichtigt worden sei. Dieser Kaufpreis sei von der Betriebsprüfung als angemessen und branchenüblich angesehen worden (Jahresumsatz x 1 bis x 1,5 = Firmenwert). Im Zuge einer bei der V-GmbH durchgeführten Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die H-AG seit ihrem Bestehen einen Domizilvermerk trage, die Firma unter ihrem Firmensitz in keinem Telefonbuch auffindbar sei, die genannten Vertreter bei einer großen Anzahl von Firmen als Verwaltungsräte eingetragen seien, in den vorgelegten Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen keinerlei Personalaufwand aufscheine, die Firma in der Schweiz nur Kapitalsteuern unabhängig vom erklärten Betriebsergebnis zahle und es sich bei dem bekannt gegebenen Eigentümer ebenfalls um eine Domizilgesellschaft mit Sitz in Panama handle. Da der „Empfänger der Zahlungen“ nicht eindeutig bekannt gegeben worden sei und die Erhöhung des Kaufpreises in der Zeit vom 31. Dezember 1992 bis zum 27. Jänner 1993 von S 2.300.000,00 auf S 6.336.284,00 nicht begründet werden könne, sei die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt. Betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1993 sei die Bemessungsgrundlage von S 2.300.000,00 auf S 6.336.284,00 zu erhöhen. Der Differenzbetrag von S 2.300.000,00 auf S 5.800.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer S 700.000,00 somit S 4.200.000,00 stelle eine "verdeckte Gewinnausschüttung" dar.

Mit Bescheid vom 21. Februar 1996 zog das Finanzamt die Bw. gemäß § 95 EStG 1988 zur Haftung für die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1992 in Höhe von S 1,400.000,00 heran und verwies in die Bescheidbegründung auf die Begründung im Körperschaftsteuerbescheid 1992 (Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO).

Am 26. Februar 1996 erließ das Finanzamt einen gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1993.

Mit Schreiben vom 6. März 1996 erhob die Bw. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 und die Sachbescheide betreffend Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 sowie Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 und begründete diese wie folgt:

Für die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993, den Kapitalertragsteuerbescheid für das Jahr 1992 und den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1993 seien keine Bescheidbegründungen ergangen, weshalb diese Bescheide rechtswidrig seien. Aufgrund der mangelnden Bescheidbegründung seien auch die Sachbescheide Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 aufzuheben. Dies ergebe sich aus der Bindungswirkung der Sachbescheide an die Wiederaufnahmebescheide. Das Finanzamt habe Bezug auf eine Betriebsprüfung bei der B-GmbH genommen und auf Prüfungsfeststellungen verwiesen, die der Bw. nicht bekannt seien. Zur Klärung der gegenständlichen Sachfrage wäre es erforderlich gewesen, die Bw. als betroffene Partei in das gegenständliche Verfahren zu involvieren und zumindest mit den Sachverhaltsfeststellungen zu konfrontieren, die keinerlei Bindungswirkung auf die Bw. haben könnten. Die H-AG habe bereits seit dem Jahr 1991 Verhandlungen über den Ankauf diverser österreichischer Steuerberatungskanzleien geführt. Der Geschäftsführer der H-AG sei bereits seit dem Jahre 1988 mit dem deutschen Partner der Bw. in Kontakt gewesen und habe diesen Verkauf vermittelt. Die Bw. habe nicht beabsichtigt, ihren Geschäftsbetrieb hinsichtlich der bisher betreuten Klienten ab 1. Jänner 1993 fortzusetzen, weshalb der Verkauf an die H-AG erfolgt sei, nachdem Verhandlungen mit Herrn Mag. R im Dezember 1992 gescheitert wären, da dieser die Finanzierung der B-GmbH nicht zu Wege gebracht habe. Der Kaufpreis sei einvernehmlich mit einem Pauschalpreis von S 2,300.000,00 festgelegt worden. Die Verhandlungen seien bereits am 15. Dezember 1992 abgeschlossen gewesen, die formelle Fertigung des gegenständlichen Kaufvertrages sei am 20. Dezember 1992 erfolgt. Die H-AG hätte der B-GmbH einen Geschäftsbesorgungsvertrag gegeben, aufgrund dessen dieses

Unternehmen berechtigt gewesen wäre, ab 1. Jänner 1993 die Betreuung des gegenständlichen Klientenstocks durchzuführen und diese hätte ein entsprechendes Geschäftsbesorgungsentgelt an die H-AG abführen müssen. Erst durch die Diskussion über diesen Geschäftsbesorgungsvertrag sei die Möglichkeit der Übertragung eines Klientenstocks auch den finanzierenden Banken bewusst geworden. Nach weiteren Verhandlungen mit Banken in der letzten Dezemberwoche 1992 und in den ersten Jännerwochen 1993 sei es Herrn Mag. R gelungen eine Finanzierung über S 5,800.000,00 für die B-GmbH zu bewirken. Aufgrund dieser Kreditzusage sei Herr Mag. R mit dem Geschäftsführer der H-AG in Verbindung getreten und es sei sodann eine entsprechende Kaufvertragsvereinbarung am 27. Jänner 1993 abgeschlossen worden. Die Bw. sei mit diesem Sachverhalt weder konfrontiert noch entsprechend befragt worden. Sämtliche angeführten Punkte zu den im Rahmen der Betriebsprüfung betreffend die V-GmbH getroffenen Feststellungen würden nicht den Tatsachen entsprechen, weshalb auf die Berufung betreffend die Steuerbescheide der V-GmbH hingewiesen und der Antrag gestellt werde, die dortige Berufsbegründung in diese Berufung zu involvieren. Hinsichtlich des Domizilvermerkes werde um Befragung des Verwaltungsratspräsidenten gebeten, damit von kompetenter Stelle der Begriff „Domizilvermerk“ erläutert werde. Die gegenständliche Gesellschaft dürfe in einem solchen Fall nur bis zu 50 % aktiv tätig sein. Es dürfe zu keinem Überwiegen der aktiven Tätigkeit kommen. Domizilvermerk sei unter anderem auch dadurch gegeben, dass eine Gesellschaft an einem bestimmten Ort in einem Kanton ihr „Domizil“ habe und in einem anderen Ort entsprechend tätig werde. Die Firma sei selbstverständlich im Telefonbuch auffindbar, eine Fotokopie des Telefonbuches sei hinsichtlich der Seite mit der Firma H-AG bereits dem Finanzamt übermittelt worden. Welche Schlussfolgerungen sich aus dem Tätigwerden in mehreren Unternehmungen ziehen lassen, sei nicht bekannt. Hinsichtlich des Personalaufwandes werde auf die Möglichkeit der Verrechnung über Werkverträge und Honorare verwiesen. Die H-AG zahle in der Schweiz neben Kapitalsteuern noch Ertragsteuern, die vom erklärten Betriebsergebnis abhängig seien. Bei der Eigentümerin handle es sich um eine „Holdingmutter“, deren wirtschaftliche Berechtigte vom Verwaltungspräsidenten der H-AG jederzeit bekannt gegeben werden könnten. Im Hinblick darauf, dass dies nicht der Gesellschafter der Bw. sei und auch keinerlei wie immer geartetes Naheverhältnis zu den wirtschaftlichen Berechtigten vorliege, sei die gemachte Feststellung einer verdeckten Ausschüttung vollkommen falsch.

Mit Bescheid vom 5. Februar 1997 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Gewerbesteuer für das Jahr 1992 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen

Bescheid betreffend Gewerbesteuer für das Jahr 1992. Die Begründung zu diesen Bescheiden entsprach der Begründung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und neue Sachentscheidung hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993.

Mit Schreiben vom 5. März 1997 erhab die Bw. Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und den Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1992 und machte zunächst folgenden Zustellmangel geltend:

Der Bescheid hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und hinsichtlich der Gewerbesteuer für das Jahr 1992 sei an die Y AG NfG OHG in 8700 Leoben zugestellt worden. Hier liege ein Zustellmangel vor, da der zuständige Wirtschaftstreuhänder die Z-GmbH in 8700 Leoben sei. Die Bescheidbegründung sei mit „siehe Beilage“ angegeben. Die Begründung sei an die Bw. zu Handen „S-GmbH, 1060 Wien“ gerichtet. Es sei dazu festzuhalten, dass dies wohl der Sitz der Gesellschaft sei, nicht aber die Zustelladresse des zustellbevollmächtigen Wirtschaftstreuhänders.

Hinsichtlich der Berufungsbegründung verwies die Bw. auf die Berufung vom 6. März 1996. Ergänzend werde zum Empfänger der Zahlungen festgestellt, dass die Betriebsprüfung bei der X-GmbH eine Fotokopie der Überweisungsbelege angefertigt habe. Der Empfänger der Zahlungen sei somit sehr wohl namhaft gemacht worden. Ausschlaggebend für die Ermittlung des Kaufpreises sei eine Option gewesen, die bereits 1991 der H-AG gegeben worden sei. Bemessungsgrundlage für diese Option sei der Umsatz 1990 gewesen, der rund netto S 2,538.000,00 betragen habe. Auf Basis dieses Umsatzes habe Herr Dkfm. Dr. H als Geschäftsführer der Bw. der H-AG die Option gegeben, das „Unternehmen“ zu einem Kaufpreis von S 2,300.000,00 zu erwerben. Der entsprechende Optionsvertrag vom 15. Februar 1991 sei der Abgabenbehörde bereits vorgelegt worden. Die Erhöhung des Kaufpreises sei somit im Zeitraum vom 15. Februar 1991 (auf Basis des Unternehmenswertes 1990) bis zum 27. Jänner 1993 zu sehen. Der erhebliche Unterschied bei den Kaufpreisen ergebe sich daraus, dass die H-AG in ihrer Option eine Vereinbarung mit Herrn Dkfm. Dr. H hinsichtlich eines „Unternehmenskaufes“ gehabt habe, während sie wiederum hinsichtlich ihres Kaufvertrages mit der B-GmbH einen Verkauf von einzelnen Wirtschaftsgütern durchgeführt habe. Die Abgabenbehörde weise auf eine verdeckte Ausschüttung hin, sie stelle aber nicht klar, an wen diese ergangen sei. Eine verdeckte Ausschüttung setze als primäre Voraussetzung eine Eigentümerbeziehung zu einer juristischen Person, woraus sich die Ursache für die Vorteilszuwendung ableiten lasse, voraus. Dazu werde festgestellt, dass Herr

Mag. S und Herr Dkfm. Dr. H nicht Gesellschafter der H-AG seien oder gewesen wären. Es sei unbestritten, dass die H-AG einen nicht unmaßgeblichen Gewinn im Zeitraum 1991 bis 1993 erzielt habe, der aber in der Schweiz von der H-AG ordnungsgemäß versteuert worden sei. Warum dies zu einer verdeckten Ausschüttung berechtige, sei aus der Begründung der angefochtenen Steuerbescheide nicht ersichtlich.

Mit Schriftsatz vom 19. Juni 1997 übermittelte die Bw. die Optionsvereinbarung vom 15. Februar 1991 in Kopie als Ergänzung der Berufungsschrift vom 6. März 1996. Im Hinblick auf die Vereinigung der Rechtsmittel von Seiten der Abgabenbehörde werde vorgebracht, die im Rahmen des Rechtsmittels der K-GmbH vom 17. Jänner 1997 vorgebrachten Einwendungen betreffend das Rechtsverhältnis dieser Gesellschaft zur H-AG auch für die Rechtsmittel der Bw. anzuwenden. Mit Ergänzung vom 5. Juli 1997 wurde die Berufungsschrift der V-GmbH als weitere Beilage der Abgabenbehörde vorgelegt.

Mit Schreiben vom 28. April 1997 fertigte das Finanzamt folgende Begründung betreffend die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1992, Umsatzsteuer für das Jahr 1993 vom 13. Februar 1996 und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 vom 5.

Februar 1997 aus:

Die Tatsachen, dass es sich bei der H-AG um eine Schweizer Domizilgesellschaft handle, sowie der Umstand, dass der Betrieb der Bw. an diese Domizilgesellschaft um weit mehr als unter seinem halben Wert verkauft worden sei, seien in den mit Bescheiden vom 6. September 1994 (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992) und 13. Juni 1995 (Umsatzsteuer für das Jahr 1993) abgeschlossenen Verfahren der Behörde nicht bekannt gegeben worden. Diese Tatsachen seien somit neu hervorgekommen und hätten bei Kenntnis dieser Umstände jeweils einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Da es sich überdies um keine geringfügigen Auswirkungen handle, seien die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1993 gemäß § 303 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 1 lit. b. BAO wiederaufzunehmen gewesen.

Mit Schreiben vom 1. August 1997 stellte die Bw. folgenden Verfahrensmangel fest:

Es sei nachträglich eine Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1993 ausgefertigt worden. Es werde kurz eine theoretische Begründung mitgeteilt, obwohl von der Bw. bereits im Rahmen eines ausführlichen Rechtsmittels Stellung bezogen worden sei. Es werde darüber hinausgehend bestritten, dass der Abgabenbehörde anlässlich der Ausfertigung der Bescheide am 6. September 1994, der gegenständliche Rechtsakt nicht

bekannt gewesen sei. Dies insofern, als dies explizit in den Beilagen zur Steuererklärung entsprechend ausgewiesen worden sei. Diese Tatsachen könnten deshalb nicht als neu hervorgekommen betrachtet werden. Es werde festgehalten, dass dem Finanzamt die Rechtsgeschäfte mit der H-AG bekannt waren, weshalb keine Wiederaufnahmegründe vorgelegen seien.

Am 28. Mai 1997 wurde das Rechtsmittel zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat übermittelte die Bw. mit Schreiben vom 19. November 2004 Berechnungen zur Kaufpreisermittlung laut Kaufvertrag vom 20. Dezember 1992 und zur Kaufpreisermittlung laut Kaufvertrag vom 27. Jänner 1993 und hielt zusammenfassend fest, dass es zu keinen erheblichen Kaufpreisunterschieden hinsichtlich des „Firmenwertes“ gekommen sei, welche nicht jeweils von der Bemessungsgrundlage des Umsatzes im Sinne des Zahlungseinganges abgeleitet worden seien. Es seien bereits im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 4. August 1994 sämtliche Umstände dem zuständigen Finanzamt offen gelegt worden. Die Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren vom 13. Februar 1996, dass der Empfänger der Zahlungen nicht eindeutig bekannt gegeben worden sei und die Erhöhung des Kaufpreises in der Zeit vom 31. Dezember 1992 bis 27. Jänner 1993 nicht begründet werden könne, sei daher unrichtig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bescheidbegründungen

Zur Rüge der Bw., der Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1992 enthalte keine Begründung, ist festzustellen, dass in der Begründung des Haftungsbescheides für Kapitalertragsteuer auf die Begründung im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992 (Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO) verwiesen wurde und somit eine ausreichende Bescheidbegründung erfolgt ist.

Die Behauptung der Bw., dass die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 keine Begründungen enthielten und daher rechtswidrig wären, kann seitens des unabhängigen Finanzsenates nicht nachvollzogen werden. Der Bw. wurden die Bescheidbegründungen zu Handen ihres zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreters nachweislich am 16. Februar 1996 zugestellt. Wenn die Bescheide betreffend

Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 nach Ansicht der Bw. nicht ausreichend begründet waren, so hätte für die Bw. die Möglichkeit bestanden, gemäß § 245 Abs. 2 BAO einen Antrag auf Mitteilung der ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu stellen. Wenn ein solcher Antrag gestellt wird, kommt es gemäß der zitierten Bestimmung zur Hemmung des Laufes der Berufungsfrist. Entspricht die Abgabenbehörde erster Instanz diesem Antrag nicht oder nur unzureichend, so hat die Bw. in ihrer Berufung gegen die Bescheide die Möglichkeit, den Verfahrensmangel der unzureichenden Begründung geltend zu machen. Die zusätzliche Begründung der Abgabenbehörde erster Instanz vom 28. April 1997 zu den Bescheiden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 stellt einen Nachtrag der Begründung im Sinn des § 245 Abs. 2 BAO dar.

Zu der von der Bw. dargestellten „Bindungswirkung der Sachbescheide an die Wiederaufnahmebescheide“ ist festzustellen, dass nach der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Die Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens hat die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind. Weiters muss auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides dargelegt werden. Neben diesen zwei Erfordernissen hat die Begründung auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände zu enthalten (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage. Tz. 3 zu § 307, Verlag ORAC). Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind nach der angeführten Gesetzesbestimmung zwar miteinander zu verbinden, es handelt sich jedoch rechtlich um zwei voneinander getrennte Bescheide, die jeder für sich zu begründen ist und die auch jeder für sich einer Berufung zugänglich sind (vgl. Ritz, a.a.O, Tz. 7 zu § 307). Im Wiederaufnahmebescheid ist bzw. sind der Wiederaufnahmetatbestand bzw. die –tatbestände und die Gründe für die gebotene Ermessensübung darzulegen. Im neuen Sachbescheid müssen die konkreten Änderungen gegenüber dem bisherigen Sachbescheid ausgeführt sein.

Zum Vorbringen der Bw., zum Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1993 sei keine Begründung ergangen, ist festzustellen, dass in der Begründung des gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheides "auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes zu den Feststellungen zur Steuernummer der Bw." verwiesen wurde. Gemäß § 295 Abs. 3 BAO ist ein

Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen (Anpassung an nachträgliche grundlagenbescheidähnliche Bescheide). Der angefochtene gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1993 enthält lediglich Änderungen hinsichtlich der Anpassung des Verlustabzuges, welche sich als Folge des geänderten Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1992 ergaben. Eine Rechtswidrigkeit des gemäß 295 Abs. 3 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1993 zeigt die Bw. somit nicht auf.

Bescheidzustellung

Zu den Vorbringen der Bw. zur Zustellung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und des Gewerbesteuerbescheides für das Jahr 1992 vom 5. Februar 1997 ist festzustellen:

Laut einer mit 19. August 1996 datierten Vollmacht betraute die Bw. die Y AG NfG OHG, 8700 Leoben mit ihrer Vertretung. Die Vollmacht enthielt auch eine Zustellvollmacht. Die angefochtenen Bescheide Wiederaufnahme und Sachentscheidung betreffend Gewerbesteuer für das Jahr 1992 ergingen an die Bw. zu Handen der Y AG NfG OHG, 8700 Leoben. Die Begründungen dieser Bescheide waren zwar an die Bw. zu Handen der S-GmbH, 1060 Wien gerichtet, die Zustellung erfolgte jedoch laut vorliegendem Rückschein an die Bw. zu Handen der Y AG NfG OHG, 8700 Leoben. Dieser Sachverhalt muss dahingehend beurteilt werden, dass eine rechtswirksame Zustellung erfolgt ist, da gemäß § 9 Abs. 1 ZustellG, BGBI. Nr. 200/1982, die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt gilt, in dem das Schriftstück dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

Durchführung eines Ermittlungsverfahrens

Dem Vorbringen der Bw., dass sie als betroffene Partei in das Betriebsprüfungsverfahren der B-GmbH involviert werden hätte müssen, ist entgegenzuhalten, dass, auch wenn Abgabenverfahren gegenüber verschiedenen Steuerpflichtigen in einem zeitlichen Zusammenhang abgeführt werden, Prozesshandlungen gegenüber jedem einzelnen Steuerpflichtigen und von jedem einzelnen Steuerpflichtigen gesetzt werden müssen. Dies gilt auch für das Berufungsvorbringen bezüglich der Involvierung der Berufungen betreffend die Steuerbescheide der V-GmbH und der K-GmbH. Der Bw. ist allerdings darin zuzustimmen,

dass die Feststellungen in den Betriebsprüfungsverfahren der B-GmbH und der V-GmbH keinerlei Bindungswirkung auf die Abgabenverfahren der Bw. haben können.

Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

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.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 BAO für die Wiederaufnahme zuständige Abgabenbehörde erster Instanz. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist die Prüfung, ob das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0124, VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Im vorliegenden Fall wurden die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 ausschließlich auf das Hervorkommen neuer Tatsachen gestützt.

Im Konkreten erblickte das Finanzamt den Wiederaufnahmegrund in den Umständen, dass

- erst im Rahmen einer bei der B-GmbH durchgeföhrten Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass die Bw. ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen an die H-AG um S 2,300.000,00 verkauft habe, welche diesen Betrieb in weiterer Folge an die B-GmbH um S 5,800.000,00 verkauft habe und
- erst im Rahmen einer die V-GmbH betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden sei, dass es sich bei der H-AG um eine Schweizer Domizilgesellschaft handle.

Dieser vom Finanzamt für die Wiederaufnahme der Verfahren herangezogene Sachverhalt bildet jedoch im gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO:

Zunächst ist festzuhalten, dass Tatsachen im Sinne des § 303 BAO nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände sind, 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 – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – 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 (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0108).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096).

Für die Wiederaufnahme von Amts wegen ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Dies bedeutet, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt. Eine solche Wiederaufnahme kann jedoch nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher keine Kenntnis hatte (vgl. VwGH 22.10.1992, 92/16/0059).

Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekanntgewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Für den Streitfall ist daher zunächst maßgebend, dass der Abgabenbehörde erster Instanz bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 bekannt war, dass die Bw. ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen an die H-AG um den Kaufpreis von S 2,300.000,00

verkauft hat. Aus den im Veranlagungsakt der Bw. befindlichen Unterlagen geht zweifelsfrei hervor, dass der gegenständliche Sachverhalt dem Finanzamt bekannt war, und nicht erst im Zuge der bei der B-GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt wurde. Vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund ist dem Finanzamt daher nicht zuzustimmen, wenn es in der Berücksichtigung der Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen der Bw. an die H-AG um den vereinbarten Kaufpreis von S 2,300.000,00 eine neu hervorgekommene Tatsache bzw. einen tauglichen Wiederaufnahmegrund annimmt.

Das Finanzamt stützte sich in weiterer Folge bei der Wiederaufnahme der Verfahren darauf, dass die H-AG diesen von der Bw. veräußerten „Betrieb“ an die B-GmbH um den Kaufpreis von S 5,800.000,00 verkauft hat. Grundlage dafür war eine von der Betriebsprüfung an das Finanzamt übermittelte Sachverhaltsdarstellung vom 19. Dezember 1995. Darin führte die Betriebsprüfung aus, dass dem Kaufvertrag vom 20. Dezember 1992 folgender Kaufgegenstand zu Grunde liege:

- Der Firmenwert der Bw. in Form des Klientenstocks entsprechend dem Quotenverzeichnis der Steuernummern der Finanzämter per 10. Juni 1992
- Sämtliche Kundenforderungen per 31. Dezember 1992 laut einer Forderungsliste
- Die nicht abgerechneten Leistungen per 31. Dezember 1992
- Das Anlagevermögen laut Anlagenverzeichnis per 31. Dezember 1992.

Mit Kaufvertrag vom 27. Jänner 1993 habe die B-GmbH diesen dargestellten Kaufgegenstand zuzüglich der geringwertigen Wirtschaftsgüter, welche die Bw. in den vorangegangenen Jahren angeschafft habe, die gesamte Fachliteratur, den Warenbestand an Büromaterial sowie die sonstigen Materialien laut Inventur per 31. Dezember 1992 um den einvernehmlich vereinbarten pauschalen Kaufpreis in Höhe von S 5,800.000,00 gekauft, wobei dieser Pauschalpreis um übernommene Rückstellungen für Abfertigungen, nicht verrechnete Mehrarbeiten und nicht konsumierte Urlaube sowie um Anzahlungen von Klienten aufgrund von Vorauszahlungsvereinbarungen und noch nicht geschuldete Umsatzsteuer für bereits übergebene Kundenforderungen berichtigt worden sei. Dieser Kaufpreis der B-GmbH sei von der Betriebsprüfung als angemessen und branchenüblich angesehen worden.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates stellen die aus der Sachverhaltsdarstellung der Betriebsprüfung gezogenen Schlussfolgerungen des Finanzamtes keine tauglichen Wiederaufnahmegründe im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO dar. Zweifellos führten die im Betriebsprüfungsverfahren bei der B-GmbH hervorgekommenen Umstände zum Hervorkommen von Tatsachen, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen

Ergebnis des Verfahrens bei der Bw. einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen hätten können. Das Finanzamt hat es aber unterlassen, die Annahmen der Betriebsprüfung im Verfahren betreffend die B-GmbH durch das Tätigen weiterer Erhebungen, insbesondere hinsichtlich der Identität des Kaufgegenstandes und der Ermittlung der jeweiligen Kaufpreise zu überprüfen und gegebenenfalls zu untermauern. Durch die unterlassene Sachverhaltsklärung seitens des Finanzamtes kann aber nicht vom Vorliegen entsprechender Wiederaufnahmegründe im Verfahren betreffend die Bw. ausgegangen werden. Es ist dem unabhängigen Finanzsenat aber verwehrt, den Sachverhalt weiter zu ermitteln und auf diese Weise zu prüfen, ob nicht doch berechtigterweise vom Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes ausgegangen werden könnte. Dies deshalb, da die Entscheidung, welche Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen wurden gemäß § 305 BAO der Abgabenbehörde erster Instanz oblag. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über das Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens ist lediglich die Prüfung, ob das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Die Wiederaufnahme der Verfahren ist aber noch aus einem weiteren Grund nicht zulässig gewesen. Grundsätzlich stellen Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden, die nach einem rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren ergehen, keine Wiederaufnahmegründe für das abgeschlossene Verfahren dar und zwar weder hinsichtlich der darin getroffenen Sachverhaltsfeststellungen noch hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung. Sowohl eine Sachverhaltsfeststellung, als auch deren rechtliche Beurteilung beruhen nämlich auf einer behördlichen Willensbildung, deren Ergebnis rechtlich erst mit Erlassung der betreffenden Entscheidung entsteht. Selbst wenn daher in einer späteren Entscheidung auf Grund des dort ermittelten Sachverhaltes eine Tatsache als erwiesen angenommen wird, handelt es sich dabei nicht um eine solche, die bereits im abgeschlossenen Verfahren bestanden hat und bloß später hervorgekommen ist, sondern um das Ergebnis eines späteren Rechtsfindungsaktes. Anders verhält es sich um Tatsachen, die zwar einer späteren Entscheidung zugrunde liegen, die aber schon früher als Tatsachen entstanden bzw. vorhanden waren. Sie können zur Wiederaufnahme eines anderen, bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens führen. Die in der später ergangenen Entscheidung, der die Kenntnis der Tatsachen zu verdanken ist, vorgenommene Beweiswürdigung und daraus gewonnene Sachverhaltsfeststellung stellen hingegen als nachträglich entstandene Fakten keinen Wiederaufnahmegrund dar (vgl. VwGH 20.4.1995, 92/13/0076).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die im Betriebsprüfungsverfahren bei der B-GmbH festgestellte Tatsache des Ankaufs von Betriebsgrundlagen von der H-AG als Wiederaufnahmegrund gewertet, da sich daraus ergeben habe, dass die Bw. ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen offensichtlich zu einem unangemessen niedrigen Wert verkauft habe. Die im Betriebsprüfungsverfahren bei der B-GmbH vorgenommene Beweiswürdigung hinsichtlich der Angemessenheit des Kaufpreises bei der B-GmbH und die daraus gewonnene Sachverhaltsfeststellung stellen jedoch nach der dargestellten Rechtslage keinen Wiederaufnahmegrund dar. Dieser Beurteilung unterliegt auch der vom Finanzamt nach der Begründung der angefochtenen Bescheide gesehene Wiederaufnahmegrund des im Betriebsprüfungsverfahren bei der V-GmbH nachträglich hervorgekommenen Umstandes, dass es sich bei der H-AG um eine Domizilgesellschaft handle. Für den unabhängigen Finanzsenat ist auch nicht nachvollziehbar, welche Konsequenzen diese Kenntnis auf die abgabenrechtliche Beurteilung des Finanzamtes bei der Erlassung der Erstbescheide gehabt haben könnte.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 auf keinen im Gesetz vorgesehenen Wiederaufnahmegrund gestützt hat. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 war daher Folge zu geben. Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide werden ersatzlos aufgehoben. Dadurch treten die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und Umsatzsteuer für das Jahr 1993 richtet sich somit gegen Bescheide, die sich nicht mehr im Rechtsbestand befinden, weswegen die Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen ist.

Auf Grund der dargestellten rechtlichen Würdigung über den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992 war auch die Haftungsanspruchnahme der Bw. für die auf eine verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer nicht rechens und es fehlt an einer rechtlichen Grundlage für den gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1993. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1992 und den gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 war daher statzugeben und diese Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. November 2005