



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/0338-W/02,
GZ. RV/0339-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch ERNST & Young Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaftsteuer 1991, Sachbescheid Körperschaftsteuer 1991 und Haftung für Kapitalertragsteuer 1.1.1991 bis 31.12.1991 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

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 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

In einem vorangegangenen Verfahren, ebenfalls betreffend das Jahr 1991, stellte das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung hinsichtlich des Verrechnungskontos des damaligen

Geschäftsführers und 10%igen Gesellschafters Dr. H in Höhe von S 1.200.984,28 fest. Dementsprechend erging am 30. Mai 1994 ein Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1991. Weiters wurde mit Bescheid vom 11. Mai 1994 die Bw. zur Haftung für Kapitalertragsteuer betreffend den Zeitraum 1.1.1991 bis 31.12.1991 in Höhe von S 400.328,00 herangezogen. Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 5. Dezember 1996, GZ. XXX wurde der dagegen erhobenen Berufung teilweise stattgegeben. Im Hinblick auf den von der Bw. vorgebrachten Umstand, dass sie die Kapitalertragsteuer von Dr. H. eingefordert habe, wurde die vorgeschriebene Kapitalertragsteuer auf S 300.246,00 herabgesetzt.

Nach Ergehen der Berufungsentscheidung wurde die Bw. vom Finanzamt aufgefordert, die Position Wertberichtigungen zu Forderungen hinsichtlich der Jahre 1989 bis 1994 aufzulisten. Weiters wurde eine Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 1991 bis 1995 angeordnet. Von dieser wurden u.a. die folgenden Forderungen, die bereits zu 100% wertberichtet waren ausgebucht und die Wertberichtigungen in gleicher Höhe korrigiert.

M.	S 557.647,60
Verrechnungskonto Dr. H	S 1.200.984,28
V.	S 1.384.848,67
P.	S 2.241,36
Summe	S 3.145.721,91

Als Begründung wurde angeführt, dass Dr. H als wirtschaftlicher Machthaber dieser Firmen tätig gewesen sei bzw. es sich um sein Verrechnungskonto gehandelt habe. Dr. H. sei mit 20. November 1991 aus der Bw. ausgeschieden. Ab diesem Zeitpunkt sei nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Gegenverrechnung mit zukünftigen Leistungsabrechnungen nicht mehr möglich gewesen. Daher seien die Forderungen seitens der Betriebsprüfung mit 31.12.1991 auszubuchen gewesen.

Der Forderungsverzicht in Höhe von S 1.384.848,67 betreffend das Verrechnungskonto mit der Einzelfirma V.-Dr. H stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Weiters habe Dr. H von den von der Bw. von ihm eingeforderten S 300.246,00 an Kapitalertragsteuer nur S 170.000,00 bezahlt. Der Restbetrag in Höhe von 130.246,00 sei von der Bw. getragen worden und sei daher der 25%igen Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen der Betriebsprüfung und nahm mit Bescheid vom 19. Dezember 1997 das Verfahren Körperschaftsteuer 1991 wieder auf und erließ einen neuen Körperschaftsteuersachbescheid für 1991. Weiters wurde die Bw. mit Bescheid vom 11. Dezember 1997 zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von S 794.424,00 für den

Zeitraum 1.1.1991 bis 31.12.1991 herangezogen. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Verrechnungskonto V.	S 461.616,00
Verrechnungskonto Dr. H*	S 300.246,00
nicht bezahlte Kest Verrechnungskonto Dr. H	S 32.562,00
Summe	S 794.424,00

*(bereits aufgrund der Berufungsentscheidung vom 5. Dezember 1996 rechtskräftig festgesetzt).

Dagegen er hob die Bw. Berufung und beantragte die Aufhebung der bekämpften Bescheide.

Dazu wurde folgendes ausgeführt:

Die Begründung des Finanzamtes zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ziehe hinsichtlich des Verrechnungskontos V. ausschließlich Tatsachen heran, die zum Zeitpunkt des Ausscheidens von Dr. H als Gesellschafter/Geschäftsführer dem Finanzamt, sei es im Zuge der Vorbetriebsprüfung, sei es im Zuge des Vorhalteverfahrens, das zu den Bescheiden vom 11.5.1994 und vom 30.5.1994 geführt hätten, bekannt gewesen seien.

Soweit das Verrechnungskonto Dr. H betroffen sei, ziehe die Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens Tatsachen und Umstände heran, die durch die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland rechtskräftig erledigt worden seien, nämlich dass die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter Dr. H zu tragen sei.

Wie die Betriebsprüfung selbst unter Tz 16 ihres Betriebsprüfungsberichtes vom 24.1.1997 feststelle, waren die berufungsgegenständlichen Forderungen dem Finanzamt hinlänglich bekannt. Ebenso verhalte es sich mit dem Umstand, dass die Forderungen bereits zum 31.12.1989 zu 100% wertberichtigt wurden und nicht erst zum 31.12.1991, wie dies die Betriebsprüfung dargestellt habe. In diesem Zusammenhang werde auch auf die Vermögensübersichten anlässlich der Vorbetriebsprüfung für die Jahre 1986 bis 1989 verwiesen, die detailliert die Zahlungsflüsse und auch die Verzinsung des Verrechnungskontos V. dokumentieren würden.

Worin der erweiterte Wissenstand hinsichtlich des Verrechnungskontos V. begründet sei, bleibe die Behörde schuldig. Der Wiederaufnahmsgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel liege hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung sonstige Forderungen V. schlichtweg nicht vor.. Selbst wenn man deren Vorliegen annehmen wollte, würden sie lediglich zur Wiederaufnahme des Verfahrens für 1989 (100% Wertberichtigung zum 31.12.1989) nicht aber für 1991 berechtigen.

Weiters wandte sich die Bw. gegen die vom Finanzamt festgestellten verdeckten Ausschüttungen und die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer.

Aus den vorliegenden Unterlagen in den vorgelegten Veranlagungsakten ist ersichtlich, dass die Forderung V. in Höhe von S 1.384.848,67 bereits in der Bilanz zum 31.12.1989 zur Gänze wertberichtet war.

Mit Schreiben vom 27. April 2004 zog die Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaftsteuer 1991

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg. cit. 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.

"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 gelegt 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.

Eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand 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 wiederaufzunehmenden 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 (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt

gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72).

Die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO berechtigt die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen . Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH 20.7.1999, 97/13/0131; 30.11.1999, 94/14/0124).

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.

Im konkreten Fall stützte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1991 auf die Ausführungen in den Tz. 26 bis 29 des Betriebsprüfungsberichtes vom 24.11.1997. Dort wurde im Hinblick auf das Ausscheiden von Dr. H am 20.11.1991 und den Umstand, dass die Forderung zu 100% wertberichtet ist einerseits ein Forderungsverzicht betreffend das Verrechnungskonto V. angenommen und als verdeckte Ausschüttung beurteilt und andererseits im Hinblick auf den von der Bw. eingeforderten aber nicht erhaltenen Restbetrag an Kapitalertragsteuer betreffend das Verrechnungskonto Dr. H ein weiterer Forderungsverzicht angenommen und als weitere verdeckte Ausschüttung betreffend das Jahr 1991 behandelt. Konkret neu hervorgekommene Tatsachen wurden jedoch nicht festgestellt. Soweit vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung vorgebracht wurde, dass erst die vom Finanzamt im Vorhalteweg eingeholte Aufgliederung der Wertberichtigungen der Jahre 1988 bis 1994 den kausalen Zusammenhang zu den gegenständlichen Forderungen ermöglicht habe bzw. erst im Betriebsprüfungsverfahren festgestellt worden sei, dass hinter der Forderung V-Dr. H als Einzelfirma stehe, so ist dem entgegenzuhalten, dass aus dem Arbeitsbogen der Vorbetriebsprüfung zu entnehmen ist, dass die Forderung V-Dr. H mit 10% verzinst wurde (der Prüfer sich also damit beschäftigt hat) und andererseits die Kenntnis der Wertberichtigung zum 31.12.1989 allenfalls ein Wiederaufnahmsgrund für das Jahr 1989 und nicht für das Jahr 1991 sein konnte. Soweit überhaupt ein Verzicht hinsichtlich

der von Dr. H eingeforderten Kapitalertragsteuer tatsächlich vorliegen sollte, wäre diese erst im Jahr des tatsächlichen Verzichtes als verdeckte Ausschüttung zu berücksichtigen.

Die Wiederaufnahme des strittigen Verfahrens erweist sich somit im Hinblick auf die vom Finanzamt zur Begründung der Wiederaufnahme in den Tz. 26 bis 29 des Betriebsprüfungsberichtes dargelegten Umstände als unzulässig und war daher der Berufung diesbezüglich statzugeben. Der gegenständliche Wiederaufnahmebescheid ist daher ersatzlos aufzuheben. Dadurch tritt das Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der Körperschaftsteuerbescheid 1991 vom 19.12.1997 scheidet damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 5. Dezember 1996, GZ. XXX lebt damit wieder auf.

2. Haftung für Kapitalertragsteuer 1.1.1991 bis 31.12.1991

Gemäß § 95 Abs 2 EStG 1972 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Das Finanzamt hat gegenständlich mit Haftungsbescheid vom 11. Dezember 1997 die Kapitalertragsteuer zusammengefasst für drei Sachverhalte betreffend den Zeitraum 1.1.1991 bis 31.12.1991 festgesetzt und die Bw. dafür zur Haftung für herangezogen.

a) Verrechnungskonto Dr. H:

Diesbezüglich wurde Kapitalertragsteuer in Höhe von S 300.246,00 festgesetzt. Diese Festsetzung war unzulässig, weil diesbezüglich die Rechtskraft der Berufungsentscheidung vom 5. Dezember 1996 einer neuerlichen Festsetzung entgegensteht (Grundsatz ne bis in idem).

b) Verrechnungskonto V.

Auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt 1 wird verwiesen. Ob im gegenständlichen fall überhaupt eine verdeckte Ausschüttung vorliegt kann insofern dahin gestellt bleiben, als eine solche, falls sie vorliegen sollte, aufgrund die vorliegenden Sachverhaltselemente im Jahr 1989 zu berücksichtigen wäre.

c) nicht bezahlte Kest Verrechnungskonto Dr. H.

Die Vorschreibung einer Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.1991 war schon deshalb unzulässig, weil wie bereits unter Punkt 1 ausgeführt, ein Verzicht hinsichtlich der von Dr. H eingeforderten Kapitalertragsteuer gegebenenfalls erst im Jahr des tatsächlichen Verzichtes als verdeckte Ausschüttung zu berücksichtigen wäre.

Der Bescheid vom 11. Dezember 1997 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von S 794.424,00 für den Zeitraum 1.1.1991 bis 31.12.1991 ist daher aufzuheben. Unabhängig davon ist die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 5. Dezember 1996, GZ. XXX diesbezüglich nach wie vor im Rechtsbestand.

Wien, 28 April 2004