



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 5. Dezember 2006 und 9. Jänner 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 bis 2004, Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 sowie Anspruchszinsen zur Körperschaftsteuer 2001 bis 2003 entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2004 werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 bis 2003 werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer Außenprüfung wurden die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 mit Bescheiden vom 5.12.2006 bzw. 9.1.2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Mit gleichem Ausfertigungsdatum wurden berichtigte Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2004 sowie Anspruchszinsenbescheide zur Körperschaftsteuer 2001 bis 2003 erlassen. Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1.) Die Berufungen gegen die Wiederaufnahmsbescheide enthielten keine Begründung. Zutreffend hat das Finanzamt daher einen Mängelbehebungsauftrag erlassen. Mit Schreiben vom 15.3.2007 wurde ausgeführt, dass der Sachverhalt in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen vollständig offengelegt worden sei. Eine Wiederaufnahme der Verfahren sei daher unzulässig.

2.) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder 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 Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (im Regelfall also die Abgabenbehörde erster Instanz). Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswiegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund *nicht benannt*, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmsbescheid des Finanzamts ersatzlos beheben (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014; uva).

Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, ist bei einer Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahrens von Amts wegen folglich nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt *herangezogenen* Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruchs des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde herangezogen wurde (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

3.) Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Die Begründung eines Bescheides muss (unter anderem) erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde.

Ein Bescheid, mit dem im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügt wird, hat daher – ggf. im Wege eines Verweises auf geeignete Schriftstücke – eine wenngleich knappe, nach Lage des Falles aber ausreichende Darstellung zur Beurteilung der Fragen zu enthalten, dass (in diesem Verfahren) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, worin genau diese bestanden haben, wann sie hervorgekommen sind (nova reperta) sowie, dass die Tatsachen oder Beweismittel geeignet waren, den Spruch des neuen Sachbescheides zu beeinflussen (es muss sich um entscheidungserhebliche Sachverhalts-elemente handeln). Darüber hinaus ist auszuführen, welche Erwägungen bei der Ermessens-übung leitend waren.

Es ist nicht die Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern die Aufgabe der – die Wiederaufnahme des Verfahrens – verfügenden Abgabenbehörde, die Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, *welche* Tatsachen oder welche Beweismittel *auf welche Weise* neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer Außenprüfung zulässig sein, muss *aktenmäßig erkennbar* sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

§ 303 Abs. 4 BAO schließt nicht aus, dass eine – für die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme erforderliche – Tatsache erst im Wege der *Beweiswürdigung* gewonnen werden kann. An das Beweismaß sind dann keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Es bedarf dann der Darstellung jener im Tatsachenbereich angesiedelten Indizien (Beweisanzeichen), die – in ihrer Zusammenschau – geeignet sind, ein abgabenrechtlich bedeutsames Tatsachenelement im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO im Wege einwandfreier Beweiswürdigung (iSd § 167 Abs. 2 BAO) als erwiesen anzunehmen.

4.) Betriebseinnahmen sind nur Einnahmen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft bleiben daher Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 1988). Unbeachtlich sind Vermögenszführungen, die in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter geleistet werden. Wendet ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Vermögensvorteile zu, die äußerlich nicht als

Einlage in Erscheinung treten, ihre Ursache aber im Gesellschaftsverhältnis haben. liegt – in steuerlicher Hinsicht – eine verdeckte Einlage vor. Die dadurch bewirkte Vermögensvermehrung der Körperschaft hat ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis; sie ist bei der Ermittlung des Einkommens nicht anzusetzen, unterliegt aber in der Regel der Gesellschaftsteuer (Doralt/Ruppe, Steuerecht I, 9. Aufl., Tz 964 ff.). Die „Zuwendung“ eines Gesellschafters an die Gesellschaft ist daher (ggf.) daraufhin zu untersuchen, ob sie ihre Ursache – nach ihrem inneren Gehalt – in einer schuldrechtlichen Beziehung oder im Gesellschaftsverhältnis hat (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010).

5.) Die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 verfügt wurden, enthalten die Begründung, dass die Wiederaufnahme der Verfahren auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgten, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

a.) Der Seite 5 des Berichts vom 28.11.2006 ist zu entnehmen, dass hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO „erforderlich machen“. Dabei wurde auf Tz. 1 des Prüfungsberichtes verwiesen. Tz 1 des Prüfungsberichts enthält einen weiteren Verweis auf die Beilage 1. Die Beilage 1 enthält in den ersten fünf Absätzen jenen Sachverhalt, „aus dem“ es nach den weiteren Ausführungen der Beilage „festzustellen“ gilt, „ob es sich bei den Zuschüssen (an die Bw.) um eine Verbindlichkeit (Darlehen), eine Kapitalerhöhung oder eine echte Subvention mit Ertragsauswirkung im jeweiligen Jahr handelt“.

b.) Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13.11.2006 verweist unter den „Feststellungen“ auf die Beilage 1. Die Beilage 1 trifft in den ersten fünf Absätzen jene Feststellungen, die in die ersten vier Absätze der Tz. 1 des vorgenannten Prüfungsberichts Eingang gefunden haben (darüber hinaus die steuerliche Würdigung der Finanzverwaltung einerseits und jene des Steuerpflichtigen andererseits). Die in der Niederschrift angeführten Prüfungsfeststellungen wurden (dem Vordruck zufolge) „ausführlich besprochen“.

6.) Weder der Prüfungsbericht vom 28.11.2006 noch die Niederschrift vom 13.11.2006 enthalten eine Aussage des Inhalts, *dass* in diesen Verfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, *wann* sie hervorgekommen sind und *worin* sie bestanden haben. Wurden aber – ungeachtet der Behauptung, Feststellungen getroffen zu haben, die eine Wiederaufnahme erforderlich machen – tatsächlich keine neuen Tatsachen angeführt, entzieht sich der Wiederaufnahmsbescheid einer Überprüfung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Identität der Sache ist durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der von der Abgabebehörde erster Instanz herangezogen wurde. Mangelt es an der Umschreibung eines solchen

Komplexes und darf ein solcher Komplex – wie ausgeführt – von der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch nicht durch einen anderen ersetzt werden, kann der Wiederaufnahmsbescheid nur aufgehoben werden. Erst die Begründung eines Bescheides macht ihn für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (Beiser, Steuern, 5. Aufl., 369); er soll auch nicht rätseln müssen, aus welchen (tatsächlichen) Gründen ein rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren wieder aufgenommen werden durfte.

7.) Der Umstand, dass der Berufung gegen einen Wiederaufnahmsbescheid Folge gegeben wird, steht einer neuerlichen Wiederaufnahme, die sich auf einen geeigneten Wiederaufnahmsgrund zu stützen vermag, (grundsätzlich) nicht entgegen. Es liegt am Finanzamt, zu prüfen, ob das Verfahren nach Maßgabe der Bestimmungen des Verfahrensrechts wiederaufgenommen werden kann und wiederaufgenommen werden soll.

8.) Ein Urteil über das Berufungsvorbringen hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der neuen *Sachbescheide* ist mit einem solchen Ergebnis (Aufhebung der Verfahrensbescheide) nicht verbunden. Aus verfahrensökonomischen Gründen sei jedoch angemerkt, dass es in erster Linie als die Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz anzusehen ist, den entscheidungserheblichen Sachverhalt (zB im Wege der Befragung der Vertragsparteien) zu ermitteln, zumal ein solcher Sachverhalt im vorliegenden Fall im Wege der *Außenprüfung* festgestellt werden sollte. Zutreffend weist die Bw. in ihrem Schreiben vom 15.1.2007 darauf hin, dass die Möglichkeiten der Ermittlung des relevanten Sachverhalts erst ausgeschöpft werden müssen, ehe Überlegungen darüber angestellt werden, was Gegenstand der Abmachungen der Vertragsparteien gewesen sein kann. Sollte der „Wille auf Verzicht zur Aufstockung in das Eigenkapital durch die Nichterklärung“ im Prüfungsverfahren tatsächlich „dargelegt“ worden sein (Stellungnahme des Prüfers vom 1.2.2007), wäre dies zum einen aktenmäßig nicht ausreichend nachvollziehbar; zum anderen würde die Erklärung *eines* Vertragspartners (nach Jahren), ein Gestaltungsrecht nicht ausüben zu wollen, noch keinen *Konsens* der Vertragsparteien zum Ausdruck bringen, unter welchen Voraussetzungen und *bis wann* ein solches Recht ggf. doch ausgeübt werden kann.

9.) Wird der Wiederaufnahmsbescheid (wie im vorliegenden Fall) gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben, tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der neue Sachbescheid scheidet ex lege aus dem Rechtsbestand. Die Berufung gegen die neuen Körperschaftsteuerbescheide war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Die Zurückweisung der Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide ist die zwingende Folge der Aufhebung der zugrunde liegenden Verfahrensbescheide (Wiederaufnahmsbescheide).

10.) Ein Bescheid, mit dem Anspruchszinsen festgesetzt werden, ist zwar mit Berufung anfechtbar. Erweist sich der Bescheid, mit dem die Stammabgabe festgesetzt wurde, aber als rechtswidrig, wird diesem Umstand mit einem (an den Änderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen) *weiteren* Zinsenbescheid Rechnung getragen. Eine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheids hat aus *diesem* Grund nicht zu erfolgen (Ritz, BAO, § 205 Tz 34 f.).

11.) Von der Durchführung der im Schreiben vom 15.3.2007 beantragten mündlichen Verhandlung konnte Abstand genommen werden, da der diesbezügliche Antrag nicht iSd § 284 Abs. 1 Z 1 BAO zeitgerecht gestellt worden ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. April 2008