

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der A, O1, vertreten durch Prof.Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfer GmbH & CoKG, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, über die Beschwerde vom 21.12.2006 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 24.11.2006 hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2000 und Körperschaftsteuer 2000 und vom 29.11.2006 hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2001 und Körperschaftsteuer 2001

1. zu Recht erkannt:

- Die Beschwerde hinsichtlich der Bescheide vom 24.11.2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2000 und Körperschaftsteuer 2000 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- Der Beschwerde hinsichtlich des Bescheides vom 29.11.2006 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

2. den Beschluss gefasst:

- Die Beschwerde hinsichtlich den Bescheid vom 29.11.2006 betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird gemäß § 261 Abs.2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Firma Bf (im folgenden kurz Beschwerdeführerin = Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14. April 2000 gegründet und der Name auf den o.a. am 10. September 2003 geändert. In den Streitjahren waren Geschäftsführer B und C, die beide zur Vertretung selbständig befugt waren. Als Gesellschafter sind im Firmenbuch die beiden Geschäftsführer mit einer Stammeinlage von je € 9.100,00 sowie die D mit einer Stammeinlage von € 16.000,00 genannt. In Fragebogen Verf. 15 vom 5. Juni 2000

eingelangt beim Finanzamt für den 1. Und 23. Bezirk am 14. Juni 2000 gab die Bf. als Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit die Verwaltung von Immobilien und Beteiligungen sowie die Beteiligung an gewerblichen Unternehmen bekannt. Als Tätigkeitsnachweis wurde bekannt gegeben, dass die Bf. überwiegend als Holdinggesellschaft fungieren würde und aus diesem Grund kurzfristig weitere Beteiligungen an operativ tätigen Gesellschaften eingehen werde. Als erstes Investment wäre bereits in den letzten Tagen eine Beteiligung im Ausmaß von 52% am Stammkapital der E eingegangen worden.

Im Zuge einer im Jahre 2006 u.a. die Körperschaftsteuer 2000 und 2001 stattgefundenen Betriebsprüfung wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO durch die Behörde wie folgt begründet:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen: Abgabenart Körperschaftsteuer, Zeitraum 2000 bis 2001, Feststellung 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 Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Die Schlussbesprechung hat am 16. November 2006 stattgefunden.“

Die Tz. 1 ist betitelt mit Finanzierungsaufwendungen und verweist auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. November 2006. In dieser wurde folgende Prüfungsfeststellung angeführt:

„Die geprüfte Gesellschaft wurde im Jahr 2000 gegründet. Als Tätigkeitsnachweis wurde dem Finanzamt im Juni 2000 mitgeteilt, dass die Gesellschaft als Holdinggesellschaft fungieren wird und weitere Beteiligungen an operativ tätigen Gesellschaften eingehen werde.

Als erstes Investment wurde eine Beteiligung im Ausmaß von 52% am Stammkapital der Firma F eingegangen.

Aus der Bilanz des Jahres 2000 ist die Beteiligung an drei Gesellschaften erkennbar. Diese Beteiligungen sind auch in der Bilanz 2001 in unveränderter Höhe enthalten.

Die Finanzierung dieser Beteiligungen erfolgte zur Gänze aus Fremdmitteln.

Bei Körperschaften ist das Abzugsverbot der Finanzierungsaufwendungen (§ 12 Abs. 2 KStG) von Beteiligungen durch den objektiv gegebenen Zusammenhang mit der Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gem. § 10 Abs. 1 KStG 1988 begründet.

Als unter das Abzugsverbot fallende Finanzierungsaufwendungen sind die laufenden Zinsen, Bereitstellungsgebühren, Wertsicherungsbeträge, Bankspesen usw. zu sehen.

Für die Jahre 2000 und 2001 wurden als Finanzierungsaufwendungen für diese Beteiligungen folgende Aufwendungen geltend gemacht. Diese Aufwendungen sind nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht abzugsfähig und somit dem steuerlichen Gewinn für die Jahre 2000 und 2001 hinzuzurechnen.

| | 2000 | 2001 |
|-------------------------------|-------------------|-------------------|
| | ATS | ATS |
| Bereitstellungsgebühr: | 210.000,00 | 0,00 |
| Zinsen für Darlehen: | 116.667,00 | 351.074,00 |
| Gesamtsumme: | 326.667,00 | 351.074,00 |
| | | |
| Gewinnerhöhung lt. Bp: | 326.667,00 | 351.074,00 |

Als Beilage zur Schlussbesprechung wurde seitens der steuerlichen Vertretung ein Schriftstück, datiert mit 15. November 2006, mit folgendem Inhalt vorgelegt:

„Als Steuerpflichtiger stellten wir ausdrücklich fest, dass trotz mehrmaliger Urgenz die Behörde die Unterlagen, auf die sich ihre Fragestellungen beziehen, uns als Steuerpflichtige bis heute nicht zur Verfügung gestellt hat. Dennoch nehmen wir gemäß dem beigefügten Schreiben vom 6. November 2006 Stellung.“

Wir halten weiters fest, dass in der Schlussbesprechung Beweise sowie Bezug habende Unterlagen, die sich möglicherweise bei anderen Unternehmen der Unternehmensgruppe befinden und zu denen ausschließlich die Behörde Zugang hatte, nicht berücksichtigt wurden.“

Die Betriebsprüfung errechnete dieser Feststellung folgend für die Jahre 2000 und 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BP in Höhe von ATS -33.427,00 und ATS 2,229.388,00, nach Verlustabzug ein Einkommen für die Streitjahre in Höhe von ATS 0,00 und von ATS 2,196.000,00. An Körperschaftsteuer wurde solcherart eine Abgabenschuld für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 7.476,00 sowie für das Jahr 2001 eine solche von ATS 739.045,00 errechnet.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung und erließ für das Jahr 2000 am 24. November 2006 einen die Körperschaftsteuer betreffenden Wiederaufnahmebescheid und begründete diese wie folgt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO, aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Mit Bescheid vom selben Tag wurde die Körperschaftsteuer mit ATS 7.476,00, d.s. € 543,30 festgesetzt, die mit der bisher festgesetzten Körperschaftsteuer betragmäßig ident war.

Begründend führte das Finanzamt aus: „Gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 beträgt die Mindeststeuer bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften für die ersten vier Kalendervierteljahr ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr ATS 3.750,00. Nach Ablauf der vier Kalendervierteljahre richtet sich die Höhe der Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4 Z 1 oder 2 KStG 1988. Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.“

Den Wiederaufnahmesteuerbescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 vom 29. November 2006 begründete das Finanzamt mit einem identen Text wie den für das Jahr 2000.

Mit Bescheid vom 29. November 2006 errechnete das Finanzamt unter Anrechnung eines Verlustabzuges in Höhe von ATS 33.427,00 ein Einkommen in Höhe von ATS 2,195.961,00, d.s. € 159.586,71 und wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 mit € 53.708,49 festgesetzt, das einer Nachforderung von € 16.747,60 entsprach.

Mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2006 erhob die Bf. gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 das Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass sie sich gegen sämtliche Abweichungen von den eingebrachten Erklärungen richten würde und beantragte die ersatzlose Aufhebung sämtlicher bekämpfter Bescheide bzw. eine erklärungskonforme Veranlagung. Die Bf. beantragte eine Fristverlängerung bis zum 30. April 2007, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO sowie die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO.

Mit Schriftsatz vom 26. September 2007 begründete die Bf. die Berufung und führte zur Wiederaufnahme der Verfahren aus, dass in den Begründungen der Wiederaufnahmebescheide nur floskelhaft auf nicht näher bezeichnete angeblich neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel verwiesen würde. Eine derartige floskelhafte Verwendung eines Textbausteins ohne näherer Ausführung würde aber den gesetzlichen Anforderungen an eine Bescheidbegründung (§ 93 Abs. 3 lit.a BAO) auch nicht ansatzweise gerecht. So würden die Begründungen überhaupt keine expliziten

Ausführungen zu der Frage beinhalten, wann welche Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen. Es wäre aber nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Behörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen wären.

Da die Begründung von Wiederaufnahmen nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben hätte, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen hätte, wären die bekämpften Bescheide schon aus diesem Grunde mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behaftet. Es wäre in diesem Zusammenhang auch darauf zu verweisen, dass die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar wäre.

Im Übrigen wären die Verwendung der Kreditmittel zur Finanzierung der Beteiligungen, die aus diesen Beteiligungen resultierenden Erträge und die für das Darlehen der D aufgewendeten Zinsen unmittelbar aus den eingebrachten Jahresabschlüssen und Steuererklärungen ersichtlich gewesen. Die nunmehr gegenüber der ursprünglichen Veranlagung geänderte rechtliche Beurteilung über die Abzugsfähigkeit der in den Jahresabschlüssen offen ausgewiesenen Schuldzinsen würde keinen Wiederaufnahmegrund darstellen.

Die Berufung betreffend die Körperschaftsteuerbescheide begründete die Bf. mit der offenkundigen Anwendung des § 12 Abs. 2 KStG durch das Finanzamt. Nach dieser Bestimmung dürften bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensvermehrungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, nicht abgezogen werden.

Dieser Ansicht hielt die Bf. entgegen, dass die Schuldzinsen nicht unmittelbar mit steuerfreien Erträgen, sondern mit der Beteiligung zusammenhängen würden. Die Überlegungen, die für die Regel des § 12 Abs. 2 KStG maßgebend wären, nämlich die Vermeidung einer Doppelbegünstigung, würden hier nicht zutreffen, weil die Beteiligungsertragsbefreiung als systemimmanenter Bestandteil des KStG 1988 anzusehen wäre und keine Begünstigung darstellen würde. Dass Schuldzinsen systemgerecht zum Abzug zugelassen werden müssten, würde auch die Überlegung zeigen, dass bei wirtschaftlich vergleichbaren Konzentrationsvorgängen wie z.B. Fusion, Organschaft, Kauf des Betriebes, keine rechtlichen Probleme bestünden, die Zinsen abzuziehen.

Mit Schriftsatz vom 14. Juni 2012 nahm das Finanzamt zur Beschwerde Stellung und führte „zur Wiederaufnahme der Verfahren“ aus, dass sich die Begründung hiezu im BP-Bericht finden würde und verwies auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. November 2006. Des Weiteren wären im Zuge der Schlussbesprechung 30 Seiten an Unterlagen für die Jahre 2000 und 2001 übergeben worden und wäre

daher nach Ansicht der Betriebsprüfung somit eine ausreichende Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben. Hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide verwies das Finanzamt ebenfalls auf die Sachverhaltsdarstellung und die Begründung der Prüfungsfeststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. November 2006. Die Betriebsprüfung stütze sich im Übrigen in der steuerlichen Beurteilung des Sachverhaltes auf die RZ 1203 bis RZ 1206 der KÖSt-Richtlinien zu § 12. Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre daher der Berufung ein Erfolg zu versagen.

Laut den im Veranlagungsakt inliegenden Gesellschaftsvertrag vom 14. April 2000 ist Gegenstand des Unternehmens die Verwaltung von Beteiligungen und Immobilien, die Beteiligung an gewerblichen Unternehmen, der An- und Verkauf von Immobilien, die gewerbliche Vermietung von Immobilien, Facility Management von Immobilien und die Immobilienprojektentwicklung. Aus dem anlässlich der Betriebseröffnung ausgefüllten Fragebogen vom 22. August 2000 gab die Bf. als Unternehmenstätigkeit den An- und Verkauf, Vermietung und Consulting von Immobilien, in Planung (ca. 50%) und Holding (ca. 50%) an. Aus einem Tätigkeitsnachweis vom 5. Juni 2000 ist ersichtlich, dass die Bf. als Tätigkeitsnachweis weiters angab, überwiegend als Holdinggesellschaft zu fungieren und aus diesem Grund kurzfristig weitere Beteiligungen an operativ tätigen Gesellschaft eingehen zu wollen. Als erstes Investment wäre bereits in den letzten Tagen eine Beteiligung im Ausmaß von 52% am Stammkapital der Firma F eingegangen.

Am 12. September 2001 langte am Finanzamt für den 1. und 23. Bezirk der Jahresabschluss der Bf zum 31. Dezember 2000 ein, bestehend aus die Gewinn- und Verlustrechnung 2000 und ein Anhang zum Jahresabschluss 2000 ein. In der „Gewinn- und Verlustrechnung“ (S.3) sind unter „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ unter Pkt. a) „Steuern“: ATS 14.440,00 und unter „Übrige“ ATS 229.075,57 genannt, sowie unter Pkt. 7 „Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon aus verbundenen Unternehmen“ ATS 116.667,00.

Im Anhang zum Jahresabschluss 2000 (S.4) wurde zunächst abermals der bereits im Gesellschaftsvertrag angeführte Unternehmensgegenstand benannt. Auf Seite 5 ist unter „Allgemeine Erläuterungen zur Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung“ unter „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ in einem weiteren Punkt „Zinsen Darlehen D“ ein Betrag von ATS 116.667,00 angeführt.

Auf Seite 7 in einer internen Beilage zum Jahresabschluss 2000 unter „Detailaufgliederung zu Bilanzpositionen, Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ sind 5% Zinsen für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 116.667,00 und unter „Sonstige Verbindlichkeiten“ Bereitstellungsgebühr für Finanzierung ATS 210.000,00 angeführt.

Aus der am 31. März 2003 am Finanzamt für den 9., 18. Und 19. Bezirk und Klosterneuburg eingelangten Bilanz zum 31. Dezember 2001, Gewinn und Verlustrechnung 2001 und dem Anhang zum Jahresabschluss 2001 geht hervor, dass die Bf. Anteile an verbundenen Unternehmen im Wert von ATS 7,280.574,73 hielt. In der G +V-Rechnung für das Jahr 2000 sind unter Pkt.15 „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“,

davon aus verbundenen Unternehmen ATS 351.074,00 angeführt. Unter dem Pkt. „Rechtliche Verhältnisse“ ist abermals der Gegenstand des Unternehmens benannt. Unter Pkt. 3.3. „Allgemeine Erläuterungen zur Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung“ sind unter dem weiteren Pkt. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen, Zinsen Darlehen D“ ein Betrag von ATS 351.074,00 ausgewiesen.

Mit Schreiben vom 12. September 2017 zog die Bf. die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wiederaufnahmebescheide

Die Bf. bestreitet das Hervorkommen von bescheidrelevanten Tatsachen nach dem Ergehen der angefochtenen Bescheide und damit das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

§ 303 BAO bestimmt:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtliche Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

...

Neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, bilden somit den hauptsächlichen Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 26.1.1999, Zl. 98/14/0038 ; 26.7.2000, Zl. 95/14/0094), also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen als vom Bescheid zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 19.11.1998, Zl. 96/15/0148 ; 26.7.2000, Zl. 95/14/0094; 21.11.2007, Zl. 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064). Keine Tatsachen sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl.

Ritz, BAO4, § 303 Tz 7 und 9). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. zB VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148 ; 27.11.2012, 2008/13/0081).

Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Neu hervorgekommen sind solche Umstände, wenn sie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der Behörde aber nicht bekannt waren. Damit bietet die Wiederaufnahme die Möglichkeit, bisher unbekannt, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel müssen entscheidungsrelevant sein, somit geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen (VwGH 26.4.2000, 96/14/0176).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Dazu hat sie die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel zu erheben und in der Begründung ihres Bescheides kontrollierbar darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Nach der Rechtsprechung muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit sie als Wiederaufnahmsgrund gelten kann, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 5.4.1989, 88/13/52).

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides anzuführen (vgl. Ritz, BAO4, § 307 Tz 3 und die dort angeführte Judikatur). Dies deswegen, da die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen der Erledigung einer gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung lediglich zu beurteilen hat, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen, nicht jedoch, ob eine Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre (zB VwGH 17.04.2008, 2007/15/0062).

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf den Sachbescheid begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich nach den Angaben im Sachbescheid. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (vgl. VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei

richtiger rechtlicher Beurteilung zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314 ; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 22.12.2011, 2010/15/0192, 19.9.2013, 2011/15/0157, vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 303, Tz. 46).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065 ; 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135 ; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016;)

Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet daher die Möglichkeit, bisher unbekanntes, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (siehe VwGH 13.9.1988, 87/14/0159). Eine Wiederaufnahme des Verfahrens kann daher nur auf solche Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind. Es darf somit nur eine Tatsache, die der Abgabenbehörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtswegigen Wiederaufnahme gemacht werden.

Auch das Hervorkommen von Rechtsirrtümern rechtfertigt keine Wiederaufnahme (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0118).

Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel unterlaufen sind, die zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung des in seiner realen Gegebenheit vorhanden gewesenen Sachverhaltes geführt haben, ist für sich nicht ein Grund, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu führen vermag. Ebenso lassen sich nicht die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenwertung (VwGH 9.4.1986, 84/13/102) eines der Behörde bekannten (bekanntgegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung (verfehlte rechtliche Schlußfolgerungen; VwGH 19.5.1988, 87/16/3) - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 2.12.1985, 84/15/217, vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, § 303, 2921)

1.1. Wiederaufnahmebescheid zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2000

Zu beurteilen ist in diesem Zusammenhang, ob angesichts vorstehender höchstgerichtlicher Rechtsprechung der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide 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 gekommen wäre.

Die Behörde begründete den Wiederaufnahmebescheid des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Betriebsprüfungsbericht. Verweise solcherart hat der VwGH (E v. 22.11.2012, 2012/15/0172) ausdrücklich für zulässig erklärt.

Aus den im Zuge der Betriebsprüfung von der steuerliche Vertretung zur Einsicht zur Verfügung gestellten Unterlagen gelangte u.a. Folgendes dem Organ zur Kenntnis: Aus dem Kontenblatt 01/00-13/00 –S370000 „Sonstige Verbindlichkeiten“ ist eine Buchung per 12/00, lfd.Nr. E000034/01 v. 31.12.00, BelegNr.4 über einen Betrag v. S 210.000,00, benannt als „Bereitstellungsgebühr“ ersichtlich. Der idente Betrag ist aus einem Kontennachweis – „Sonstige Verbindlichkeit“ ersichtlich. Auf einer Seite 7, betitelt als „Interne Beilage zum Jahresabschluss 2000“ ist unter „Sonstige Verbindlichkeiten“ eine Bereitstellungsgebühr für Finanzierung im Betrage von S 210.000,00 angeführt.

Aus den dem Gericht vorliegenden Akten geht hervor, dass die letztgenannte Seite 7, betitelt als „Interne Beilage zum Jahresabschluss 2000“ im Zuge der Vorlage des Jahresabschlusses an das Finanzamt diesem nicht vorgelegt wurde. Zur Vorlage gelangten lediglich 7 Seiten inklusive Anlagenspiegel, worin die von der Betriebsprüfung beanstandete „Bereitstellungsgebühr“ iHv ATS 210.000,00 nicht enthalten war. Zur Kenntnis der Behörde gelangte diese Tatsache erst durch die Einsichtnahme des Prüfers in die durch die steuerliche Vertretung im Zuge der Betriebsprüfung bereitgestellten Unterlagen.

Auch der oben näher beschriebene Inhalt des Kontenblattes sowie des Kontennachweises gelangte erst anlässlich der Einsichtnahme des Prüfers in die durch die steuerliche Vertretung im Zuge der Betriebsprüfung bereitgestellten Unterlagen zu dessen Kenntnis.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel vorliegen, auf den Wissensstand auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr an (zB VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175 -0177; 18.09.2003, 99/15/0120; 18.12.2008, 2006/15/0367; 24.02.2010, 2009/15/0161; 28.02.2012, 2008/15/0005, 0006).

Werden Tatsachen festgestellt, die im vorangegangenen Ermittlungsverfahren nicht bekannt waren und unberücksichtigt geblieben sind, so sind sie neu hervorgekommen.

Sind Tatsachen dem zuständigen Team der Veranlagung durch Einreichung von Abgabenerklärungen nicht bekannt gegeben worden, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Abgabenbehörde berechtigt, die sich daraus ergebenden nachteiligen Folgen durch die Vornahme einer Wiederaufnahme des Verfahrens nachträglich dem Beschwerdeführerin anzulasten (vgl. Schimetschek, Die Verfahrenswiederaufnahme wegen neuer Tatsachen, FJ 1988, 153 unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH unter anderem 5.11.1981, 3143, 3144/80).

Entscheidend für eine von Amts wegen vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens ist der Wissensstand der Abgabenbehörde im Zeitpunkt „der Erlassung

des vorangegangenen rechtskräftigen Bescheides“. Es darf nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren (Einreichung der Abgabenerklärungen und der Beilagen zu den Abgabenerklärungen) noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer von Amts wegen vorgenommenen Wiederaufnahme gemacht werden.

Auf das gegenständliche Verfahren bezogen ist daher auf den Wissensstand der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung abzustellen.

Im gegenständlichen Fall sind jedoch anlässlich der Betriebsprüfung neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sodass der Abgabenbehörde bereits bei der Erstellung des Erstbescheides der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt gewesen war, dass sie schon damals zu der nunmehr im Wiederaufnahmeverfahren erlassenen – nach ihrem Verständnis richtigen – Entscheidung hätte gelangen können. Dies vermag die Wiederaufnahme des Verfahrens zu rechtfertigen.

1.2. Wiederaufnahmebescheid zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2001

Auch für das Jahr 2001 hat das Finanzamt den Wiederaufnahmebescheid des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Betriebsprüfungsbericht begründet. Darin hat die Behörde wie oben ausgeführt Darlehenszinsen in Höhe von ATS 351.074,00 beanstandet. Diese wurden in dem dem Finanzamt am 31. März 2003 übermittelten Jahresabschluss zum 31.12.2001 in der Gewinn und Verlustrechnung 2001, Pkt. 15 unter „Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon aus verbundenen Unternehmen“ und in den „Allgemeinen Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung“ unter „Zinsen und ähnliche Aufwendungen – Zinsen Darlehen D“ dem Finanzamt bekanntgegeben.

Nach dem oben Gesagten steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass die Betriebsprüfung den Grund für die Wiederaufnahme in den Tatsachen sah, die von der Bf. in der Erklärung samt der beigelegten Bilanz, Jahresabschluss und G+V-Rechnung dem Finanzamt mitgeteilt wurden.

Rechtlich folgt daraus, dass für das Finanzamt im Jahr 2001 diese Tatsache im vorangegangenen Veranlagungsverfahren zwar bekannt war aber unberücksichtigt geblieben ist. Solcherart ist diese Tatsache jedoch nicht neu hervorgekommen und wird darin vom Bundesfinanzgericht kein tauglicher Wiederaufnahmegrund gesehen. Nachdem somit in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides kein tauglicher Wiederaufnahmegrund angeführt ist, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht verfügt worden.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

2. Körperschaftsteuer

2.1 Körperschaftsteuer für das Jahr 2000

Bei Körperschaften ist das Abzugsverbot der Finanzierungsaufwendungen von Beteiligungen durch den objektiv gegebenen Zusammenhang mit der Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 begründet.

Der VwGH hat den unmittelbaren wirtschaftlichen, nach objektiven Gesichtspunkten abzugrenzenden Zusammenhang zwischen den gemäß § 10 KStG 1966 steuerfreien Gewinnanteilen aus Schachtelbeteiligungen und den Zinsen stets bejaht und ihn auch für die Rechtslage des KStG 1988 bestätigt (VwGH 20.11.1996, 96/15/0188).

Für die Anwendung des Abzugsverbotes ist nicht ausschlaggebend, ob in einem Veranlagungszeitraum tatsächlich steuerfreie Einnahmen anfallen. Der Veranlassungszusammenhang definiert sich nicht aus dem unmittelbaren zeitlichen, sondern aus dem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang (VwGH 16.2.1988, 87/14/0051).

Die dem Erwerb der Beteiligung zugrunde liegende Absicht ist für die Frage des Schuldzinsenabzuges nicht von Bedeutung. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen geht auch dann nicht verloren, wenn neben den Gewinnerwartungen auch andere Motive, wie beispielsweise der Aufbau von Geschäftsbeziehungen im Ausland für den Erwerb der Beteiligung maßgebend waren (VwGH 20.11.1996, 96/15/0188).

Für die Annahme eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Finanzierungsaufwendungen und steuerfreien Beteiligungserträgen genügt der Umstand, dass der Beteiligungserwerb sowie eine zeitgleiche Kreditaufnahme nach Entstehung und Zweckbestimmung miteinander verbunden sind. Diese Verknüpfung gilt für den Zeitraum des Bestandes der Finanzierungsverbindlichkeit und solange die Beteiligung vorhanden ist. Als unter das Abzugsverbot fallende Finanzierungsaufwendungen sind die laufenden Zinsen (bis zur Veranlagung 2004) Wertsicherungsbeträge, Bankspesen, Kursverluste bei Fremdwährungskrediten usw. zu sehen.

Ab der hier nicht anzuwendenden Rechtslage zur Veranlagung 2005 ist durch § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF des StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 das Abzugsverbot von Zinsen im engen Sinn in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von zum Betriebsvermögen zählenden Kapitalbeteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 durchbrochen, gilt aber für andere Fremdfinanzierungskosten (zB Kursverluste bei Fremdwährungskrediten) weiter.

2.1 Körperschaftsteuer für das Jahr 2001

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2001 tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in dem es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid zur

Körperschaftsteuer 2001 aus dem Rechtsbestand aus. Der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 307 Tz 8).

Die Beschwerde gegen den nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Körperschaftsteuerbescheid war somit nach § 261 Abs. 2 BAO für gegenstandslos zu erklären.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach mit der Frage des Wiederaufnahmegrundes im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens (z.B. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185) und mit der Frage des fremdfinanzierten Beteiligungserwerbes (VwGH 16.2.1988, 87/14/0051, VwGH 20.11.1996, 96/15/0188) auseinandergesetzt hat, ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Wien, am 3. Oktober 2017