

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, KR Gregor Ableidinger und Dr. Franz Kandlhofer, in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Sacha & Partner Steuerberatungsgesellschaft OHG, Tuchlauben 14 Tür 19, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 09.12.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 06.11.2015, mit denen der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO und der Antrag auf Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2008 und des Bescheides betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2006 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurden, in der Sitzung am 05.04.2018 im Beisein der Schriftführerin nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid, mit dem der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abgewiesen wurde, wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Beschwerde gegen den Bescheid, mit dem der Antrag auf Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2008 und des Bescheides betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2006 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 und betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2006 aufgehoben werden.

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

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Beschwerdeführerin (Bf) erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2008 (02.12.2013) und Haftung für Kapitalertragsteuer 2006 (28.11.2013), die den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung trugen. Sämtliche Bescheide wurden am 05.12.2013 zugestellt.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 28.01.2014 führte der steuerliche Vertreter zur Rechtzeitigkeit wie folgt aus:

"Die oben angeführten Bescheide wurden am 05.12.2013 zugestellt. Gemäß § 3 Abs 1 Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetz kann bis zum Ablauf des 29.01.2014 Beschwerde bei Verwaltungsgericht erhoben werden. Ist ein Bescheid, gegen den eine Berufung zulässig ist, vor Ablauf des 31.12.2013 erlassen worden, läuft die Berufungsfrist mit Ende des 31.12.2013 noch und wurde gegen diesen Bescheid nicht bereits bis zum Ablauf des 31.12.2013 Berufung erhoben, so kann gegen ihn vom 01.01.2014 bis zum Ablauf des 29.01.2014 Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG beim Verwaltungsgericht erhoben werden."

Die am 28.01.2014 eingebrachte Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2008 wurde mit Beschwerdevereinscheidungen vom 09.11.2015 gemäß § 260 BAO als verspätet zurückgewiesen.

Mit Schreiben vom 26.02.2014 stellte der steuerliche Vertreter der Bf einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Beschwerdefrist betreffend die Körperschaftsteuer 2004 bis 2008 und die Haftung für Kapitalertragsteuer 2006. Begründend wurde ausgeführt, auf Grund der neuen Rechtslage ab 01.01.2014 sei hinsichtlich des Fristenbeginns und des Fristenlaufes ein Irrtum unterlaufen. Es sei die Meinung vertreten worden, dass auch im gegenständlichen Fall der § 3 des Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetzes zur Anwendung komme. Von diesem Irrtum habe die steuerliche Vertretung erst heute erfahren und daher sogleich den Wiedereinsetzungsantrag eingebracht. Es werde ersucht, die Wiedereinsetzung zu bewilligen und die Bescheidbeschwerde vom 28.01.2014 als rechtzeitig eingebracht anzuerkennen, da dem Wiedereinsetzungswerber durch einen Rechtsirrtum bzw. durch die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift keine grobe Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden könne.

In eventu beantragte der steuerliche Vertreter die Aufhebung dieser Bescheide gemäß § 299 BAO, weil sich der Spruch dieser Bescheide als nicht richtig erweise. Es wurden unter Verweis auf die Beschwerde vom 28.01.2014 ua folgende Aufhebungsgründe geltend gemacht:

1. Die von der Bf für die X-GmbH getragenen Aufwendungen, die nicht im vollen Umfang weiterverrechnet und im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung als "nicht fakturierte Leistungen" erfasst worden seien, seien im Hinblick auf den Umstand der Verjährung und der Nichtanerkennung durch den Rechnungsempfänger zwingend auf Null abzuschreiben.
2. Der Ansatz des jährlichen Zuwachses am Verrechnungskonto als verdeckte Ausschüttung sei nicht richtig, da auf Grund der Entwicklung des Verrechnungskontos am Rückzahlungswillen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht gezweifelt werden könne. Außerdem sei das Verrechnungskonto verzinst worden und die belangte Behörde habe nicht festgestellt, dass die Forderungen mangels Einbringlichkeit wertlos gewesen seien.

Eine verdeckte Ausschüttung könne erst dann vorliegen, wenn die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw. Einbringungsmöglichkeit verzichte.

Eine Tilgung der Verrechnungsforderung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer sei zu keiner Zeit wirtschaftlich unmöglich gewesen. Er sei im Zeitpunkt der Darlehenseinräumung und im gesamten Prüfungszeitraum auch willens gewesen, das Verrechnungskonto abzudecken.

3. Das der Bf eingeräumte Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft in Ungarn sei mit 757.000,00 Euro aktiviert worden, die Gegenbuchung sei forderungsmindernd auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt. Das Fruchtgenussrecht werde im Wege der Afa verteilt auf 20 Jahre abgeschrieben. Im Folgejahr der Aktivierung sei eine Teilwertabschreibung des Fruchtgenussrechtes in Höhe von 362.000,00 Euro vorgenommen worden.

Mit Bescheid vom 06.11.2015 wurden die Anträge betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und Aufhebung gemäß § 299 BAO abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Beschluss vom 30.07.2014, Ra 2014/08/0001 ausgesprochen, dass die Unkenntnis der Gesetzeslage durch einen beruflichen Parteienvertreter grundsätzlich keinen minderen Grad des Versehens darstelle, wobei eine rezente Änderung der Gesetzeslage eine besondere Aufmerksamkeit verdiene. Es liege daher zweifellos grobe Fahrlässigkeit vor, weshalb eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht komme.

Die in eventu-Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setze die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reiche nicht aus.

Hinsichtlich der nicht fakturierten Leistungen sei anzumerken, dass in den Streitjahren 2004 bis 2008 keine zwingende Teilwertabschreibung vorzunehmen sei. Sie seien mit Rechnungen vom 23.9.2010 an den Nutzer weiterfakturiert worden, müssten also zu diesem Zeitpunkt noch bestanden haben.

Im Zusammenhang mit den verdeckten Ausschüttungen sei ein Verfahren zu den Jahren 1999 bis 2003 anhängig. Das Finanzamt weiche von der im Vorverfahren vertretenen Beurteilung der Sachlage nicht ab, weshalb eine Rechtswidrigkeit nicht vorliege.

Betreffend das Fruchtgenussrecht sei auf das ausführliche Schreiben des Fachbereiches zu verweisen, aus dem ersichtlich sei, dass der erlassene Bescheid auch in diesem Punkt nicht rechtswidrig sei.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde führte der steuerliche Vertreter aus:
ad Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Dem in der Bescheidsbegründung zitierten Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.07.2014, Ra 2014/08/0001, sei kein Antrag auf Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO zu Grunde gelegen und der Irrtum sei dem Rechtsvertreter auch unterlaufen, obwohl der bekämpfte Bescheid eine ausführliche, korrekte Rechtsmittelbelehrung gehabt habe.

Diese Vorgabe sei im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die bescheiderlassende Behörde habe es unterlassen, die Rechtsmittelbelehrung zu den Körperschaftsteuerbescheiden 2004 bis 2008 sowie zum Haftungsbescheid 2006 dem neuen, ab 01.01.2014 geltenden Verwaltungsverfahrenrecht anzupassen.

ad Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO

1. Nicht fakturierte Leistungen

In der Bescheidbegründung werde ausgeführt, in den Streitjahren 2004 bis 2008 sei keine zwingende Teilwertabschreibung vorzunehmen, da die derart berücksichtigten Leistungen erst am 23.09.2010 in Rechnung gestellt worden seien.

Hinsichtlich des zeitlichen Ablaufs des Entstehens dieser Bilanzposition sei festzuhalten, dass es im Rahmen der Außenprüfung im Herbst 2010 zu Gesprächen über teilweise nicht weiterverrechnete Leasingaufwendungen gekommen sei. Die zahlenmäßigen Unterlagen seien vom Betriebsprüfer aufbereitet und an den Geschäftsführer übergeben worden, der sie in der Folge zur Fakturierung gegeben habe. In der Folge sei wiederholt auf die Unhaltbarkeit dieser Vorgangsweise verwiesen worden. Dieser Einwand sei aber von der Finanzbehörde nicht gewürdigt worden.

Die Vorbehalte seien jedenfalls vor Abschluss der Außenprüfung sowie vor Erlassung der Bescheide vorgebracht worden und hätten sich auf die den einzelnen Jahren zugerechneten Beträge bezogen. Somit sei die Geltendmachung einer Wertberichtigung in den jeweiligen Jahren sachgerecht. Die Geltendmachung dieser Leistungsentgelte sei bereits im Zeitpunkt der Prüfungsfeststellungen, der Schlussbesprechung im Rahmen der Außenprüfung sowie der Ausfertigung der Bescheide verjährt gewesen; sie hätten daher nicht mehr als Forderung ausgewiesen werden dürfen.

2. Verdeckte Ausschüttungen

Es sei darauf zu verweisen, dass die Berufung gegen die Feststellung im Vorverfahren noch immer beim BFG anhängig sei und dass es allein durch die in der Zwischenzeit ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu einer differenzierenderen Sichtweise gekommen sei. Dazu habe weder der Betriebsprüfer noch der Fachbereich ansatzweise Stellung bezogen.

3. Fruchtgenussrecht

Den Ausführungen des Fachbereiches seien die Beschwerdeausführungen entgegenzuhalten. Es fehle nach wie vor eine Stellungnahme, warum ein Vermögenstausch (Verrechnungsforderung gegen Fruchtgenussrecht) zu keinem selbständig bewertbaren Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut führen könne bzw. warum das so geschaffene immaterielle Wirtschaftsgut keiner Abwertung unterliegen könne.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung abgewiesen und begründend ausgeführt:

ad Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Der Ansicht, die Rechtsmittelbelehrungen der mit Beschwerde angefochtenen Bescheide seien nicht an die neue Rechtslage angepasst worden, weshalb der Beschluss des VwGH vom 30.07.2014, Ra 2014/08/0001, nicht anwendbar sei, sei entgegenzuhalten, dass die Änderung der Rechtslage bei den Verwaltungsgerichten keinerlei Auswirkungen auf die Rechtsmittelbelehrung bei den Erstbescheiden gehabt habe. Diese sei bis heute nicht geändert worden. Es sei kein Vorlageantrag gestellt, sondern Beschwerde gegen Erstbescheide eingelegt worden.

ad Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO

1. Nicht fakturierte Leistungen

Es könne grundsätzlich immer davon ausgegangen werden, dass ein Steuerpflichtiger bei einer Fakturierung von der Werthaltigkeit der Forderung ausgehe. Wenn die Rechnungen am 23.09.2010 in der gegenständlichen Höhe erstellt worden seien, könne eine Teilwertabschreibung auch erst nach diesem Zeitpunkt durchgeführt werden.

2. Verdeckte Ausschüttung

Es existiere trotz der neuen differenzierenden Sichtweisen des Höchstgerichts keine Auffassung, die eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide zur Folge hätte und der Beschwerdeführer habe auch keine solche Entscheidung in seiner Beschwerde angeführt.

3. Fruchtgenussrecht

Das Fruchtgenussrecht sei ausgeschieden worden, weil die Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer nicht fremdüblich gewesen sei. Das Fruchtgenussrecht sei auf Grund des Naheverhältnisses auffallend hoch bewertet worden, was schon auf Grund einer im Folgejahr vorgenommenen Abwertung von nahezu 50% ohne besonderen Grund offensichtlich sei.

Im fristgerecht dagegen erhobenen Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter aus:

ad Wiedereinsetzung in den vorigen Stand:

Es werde festgehalten, dass sich der Inhalt der Rechtsmittelbelehrung bei den Erstbescheiden jedenfalls geändert habe, da schon eine andere, abweichende Rechtsmittelfrist und die Zuständigkeit durch die neue Rechtslage bei den Verwaltungsgerichten eine andere geworden sei. Die Feststellungen des VwGH-Erkenntnisses vom 30.07.2014, 2014/08/0001, seien daher nicht anwendbar.

ad Aufhebung nach § 299 BAO

Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen sei anzumerken:

1. Nicht fakturierte Leistungen

Aus den Prüfungsunterlagen müsse ersichtlich sein, dass die im September 2010 erfolgte Rechnungslegung auf eine "Anregung" des Betriebsprüfers zurückzuführen sei, der der Bf damit eine nachträgliche "Verustung" der Nachverrechnung innerhalb der Betriebsprüfung

habe ersparen wollen. Dies sei der einzige Beweggrund gewesen. Keinesfalls könne die Rechnungslegung damit begründet werden, dass zu diesem Zeitpunkt die Werthaltigkeit dieser "Forderungen" gegeben gewesen sei.

Wenn die Finanzbehörde im Jahr 2013 in den Steuerbilanzen einen Vermögensposten für die Jahre 2004 bis 2008 einstelle, seien diese Posten nach den Bewertungsregeln des EStG für die jeweiligen Jahre zu beurteilen. Naheliegend sei es, dass erstmals im Jahr 2013 geltend gemachte Forderungen, welche die Jahre 2004 bis 2008 beträfen, zu diesem Zeitpunkt schon verjährt seien. Der Rechnungsempfänger könne nicht mehr gezwungen werden, die Forderungen zu begleichen.

Auf diese Problematik sei im Zuge der Betriebsprüfung mehrmals hingewiesen worden; es sei auch die Unterstützung der Finanzbehörde bei der Rechtsdurchsetzung bei der ungarischen Finanzbehörde gefordert worden. Diese sei der Bf aber nicht zugestanden worden, weshalb von Beginn an klar gewesen sei, dass diese Forderungen niemals zu einem Zahlungseingang führen können. Die Wertberichtigung an der Wurzel entspreche daher den Bewertungsbestimmungen des EStG.

2. Verdeckte Ausschüttungen

Die nach der neueren Judikatur geforderten Feststellungen seien bereits in der Bescheidbeschwerde vorgebracht worden.

Es sei keine Begründung der verdeckten Ausschüttung unter Berücksichtigung der von der Judikatur geforderten Kriterien und keine eigenen Ermittlungen erfolgt. Von Seite der Finanzbehörde werde argumentiert, die verdeckte Ausschüttung sei auch von der vorhergehenden Betriebsprüfung festgestellt worden.

3. Fruchtgenussrecht

Zum Ausscheiden des Fruchtgenussrechtes merkte der steuerliche Vertreter an, es fehlten Feststellungen

- wie die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Wertermittlung des Fruchtgenussrechts gewesen seien,
- welche Gründe im Folgejahr dazu geführt hätten, den Ansatz wertzuberichtigen,
- welchen Wert die Finanzbehörde selbst ermittelt habe,
- welche Gründe dafür sprächen, einen Wert von Null anzusetzen.

Es könne nicht akzeptiert werden, dass das Fruchtgenussrecht nur deshalb nicht anzuerkennen sei, weil dieses eine Rechtsbeziehung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter abbilde.

Letztlich fehle auch die Begründung für die Zeit nach der Übertragung der GmbH-Anteile auf die Stiftung, warum dann das Fruchtgenussrecht nicht anerkannt werde.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes wurde die Bf aufgefordert,

1. nachzuweisen, dass es sich bei dem auf dem Verrechnungskonto erfassten Beträgen im Zeitpunkt der Entnahmen um durchsetzbare Forderungen handle und die ernsthafte Rückzahlungsabsicht bestehe,
2. die Bonität des Gesellschafters AB für die Streitjahre darzustellen,
3. im Hinblick auf den Beschluss vom 27.09.2011 (Rückführungsmodalitäten des Verrechnungskontos AB) den Abbau des Verrechnungskontos (wie im Beschluss vereinbart) in 3 gleichen Jahresraten beginnend mit 30.09.2012 nachzuweisen,
4. hinsichtlich der von der Betriebsprüfung in Tz 6 dargestellten nicht fakturierten Leistungen "S" und "X" bekanntzugeben, ob die Beträge/Maschinen an verbundene Unternehmen geleistet und wofür die Beträge verausgabt worden seien.

Mit Schreiben vom 02.11.2017 führte die Bf aus, das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers sei wiederholt mit unternehmensfremden Entnahmen und Einlagen bebucht worden. Bis etwa Juli 2005 sei damit die Ferienanlage "R" in Ungarn vorfinanziert worden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe zu jedem Zeitpunkt über die erforderliche Bonität verfügt und sei auch willens gewesen, die Forderungen zu erfüllen. Dies zeigten schon die wiederkehrenden Rückzahlungen, aber auch die Übertragungen von Wertpapieren in das Vermögen der Gesellschaft (etwa im November 2004). Den Barentnahmen seien aber auch entsprechende Bezahlungen von Lieferanten gegenübergestanden.

Hinsichtlich der Bonität gebe es keine Zweifel. AB besitze immer noch die Liegenschaft in Ungarn, sei seit Mitte 2006 Stifter der P Privatstiftung, mit dem Recht, die Stiftung aufzulösen, und sei seit jeher auch der Garant für sämtliche Fremdfinanzierungen der Unternehmensgruppe. Dies sei dem Bankbrief der Bank**** für das Jahr 2014 zu entnehmen.

Zum Beschluss vom 27.09.2011 sei anzumerken, dass Zahlungen in der damals festgelegten Höhe nicht geleistet worden seien. Im Jahr 2014 seien 90.000,00 Euro bar an die Bf bezahlt worden und außerdem habe AB eine Verbindlichkeit der Bf in Höhe von 539.218,04 Euro übernommen. Die getroffene Vereinbarung über die Rückführung könne daher als erfüllt angesehen werden.

Zum Pkt 4 des Beschlusses vom 02.11.2017 merkte der steuerliche Vertreter an, die eigenen Aufwendungen der Bf seien an die X-GmbH verrechnet worden. "S" und "B" seien jeweils die Bezeichnungen der Maschinen.

In der am 05.04.2018 antragsgemäß durchgeführten Senatsverhandlung verwiesen die Parteien auf das bisher erstattete Vorbringen. Der steuerliche Vertreter der Bf führte ergänzend aus, eine Fakturierung der Forderungen aus 2004 sei bereits an den ungarischen Bilanzierungsvorschriften gescheitert, dem Ersuchen um Amtshilfe der ungarischen Behörden sei nicht nachgekommen worden. Er regte darüber hinaus an, dass bei einer Änderung der Körperschaftsteuer 2004 die Eigenkapitalzuwachsverzinsung berücksichtigt werden möge.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Senat stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

1. Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand:

Die Körperschaftsteuerbescheide des Jahres 2004 ist datiert mit 02.12.2013 und enthält folgende Rechtsmittelbelehrung:

"Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzubringen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Körperschaftsteuerbescheid für 2004 vom 02.12.2013) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsverfahren getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."

Die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2005 bis 2008 enthalten bis auf die Bescheidbezeichnung wortidentische Rechtsmittelbelehrungen.

Der Bescheid, mit dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 die Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006 geltend gemacht wurde, enthält folgende Rechtsmittelbelehrung:

"Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Durch die Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 Bundesabgabenordnung (BAO) nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten."

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die vorgelegten Bescheide und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist oder einer mündlichen Verhandlung auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde (Abgabenbehörde oder Verwaltungsgericht), bei der die Frist wahrzunehmen war oder bei der die Verhandlung stattfinden sollte, eingebracht werden. Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller gemäß § 308 Abs. 3 BAO spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.

Nach Ablauf von fünf Jahren vom Ende der versäumten Frist oder vom Termin der versäumten mündlichen Verhandlung an gerechnet, ist ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 309 BAO nicht mehr zulässig.

§ 309a lautet:

"Der Wiedereinsetzungsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der versäumten Frist oder der versäumten mündlichen Verhandlung;*
- b) die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses (§ 308 Abs. 1);*
- c) die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung oder der Versäumung der mündlichen Verhandlung notwendig sind;*
- d) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind."*

Durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung tritt das Verfahren gemäß § 310 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit b BAO hat der Bescheid ferner eine Belehrung zu enthalten, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254 BAO).

Im vorliegenden Fall entsprachen die in den Bescheiden vom 28.11.2013 bzw. vom 02.12.2013 enthaltenen Belehrungen den Anforderungen des § 93 Abs. 3 lit b BAO.

Wenn der steuerliche Vertreter demgegenüber die Ansicht vertritt, dass sich der Inhalt der Rechtsmittelbelehrungen bei den Erstbescheiden jedenfalls geändert habe, da schon eine andere abweichende Rechtsmittelfrist und die Zuständigkeit durch die neue Rechtslage bei den Verwaltungsgerichten eine andere geworden sei, so ist ihm entgegenzuhalten, dass § 3 Abs. 1 Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetz, der eine Verlängerung von am 31. Dezember 2013 offener Berufungsfristen bis zum Ablauf des 29. Jänner 2014 vorsah, zufolge des § 1 Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetz auf Angelegenheiten, die in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes gehören, nicht anzuwenden ist.

Ein Ereignis ist dann "unvorhergesehen", wenn die Partei es nicht einberechnet hat und seinen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die ihr zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht nicht erwarten konnte. Es ist "unabwendbar", wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Mitteln nicht verhindern

konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah. Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB zu verstehen. Der Wiedereinsetzungswerber darf also nicht auffallend sorglos gehandelt, somit die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben (VwGH 26.02.2014, 2012/13/0051; VwGH 27.09.2012, 2009/16/0098, sowie Ritz, BAO⁶, § 308 Tz 9 ff). An rechtskundige Parteienvertreter ist hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen als an am Verfahren beteiligte rechtsunkundige Parteien (VwGH 16.07.1996, 95/14/0144'; VwGH 08.08.1996, 96/14/0072). Die Einhaltung der Rechtsmittelfristen erfordert von der Partei und ihrem Vertreter größtmögliche Sorgfalt (VwGH 22.03.2002, 2002/21/0016). Dabei muss sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertretene das Verschulden seines Vertreters zurechnen lassen (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0149).

Die Unkenntnis dieser Gesetzeslage durch einen beruflichen Parteienvertreter stellt aber keinen minderen Grad des Versehens dar, weil vor allem eine rezente Änderung der Rechtslage besondere Aufmerksamkeit verdient (VwGH 30.07.2014, Ra 2014/08/0001).

Da die Rechtsmittelbelehrungen der streitgegenständlichen Bescheide den gesetzlichen Anforderungen entsprachen, und sich auch die Rechtsmittelfrist in den in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes fallenden Angelegenheiten nicht geändert hat, liegt ein Rechtsirrtum des steuerlichen Vertreters vor, der nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis ist, weil es Sache des Betroffenen ist, über die Rechtslage an kompetenter Stelle die erforderlichen Erkundigungen einzuholen (VwGH 22.11.1999, 96/17/0415, mwN).

Wenn im Wiedereinsetzungsantrag auf einen Artikel in der Zeitschrift taxlex 2014, 30ff hingewiesen wird, so ist dazu anzumerken, dass der Autor dieses Beitrages auf die Bestimmungen der §§ 243 bis 291 BAO verweist, die mit 1.1.2014 in Kraft getreten sind, die jedoch keine Änderung der Rechtsmittelfrist bewirkt haben. Dieser Hinweis kann der Beschwerde daher ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung wurde vom Finanzamt daher zu Recht abgewiesen, weshalb die dagegen eingebrachte Beschwerde abzuweisen war.

2. Antrag auf Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2008 und des Bescheides betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2006 gemäß § 299 BAO

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

I) Der steuerliche Vertreter der Bf stellte einen Antrag auf Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2008 und des Bescheides betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2006. Darin machte er unter Verweis auf die verspätet eingebrachte Beschwerde folgende Aufhebungsgründe geltend:

1. Die von der Bf für die X-GmbH getragenen Aufwendungen, die nicht im vollen Umfang weiterverrechnet und im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung als "nicht fakturierte Leistungen" erfasst worden seien, seien im Hinblick auf den Umstand der Verjährung und der Nichtanerkennung durch den Rechnungsempfänger zwingend auf Null abzuschreiben.

2. Der Ansatz des jährlichen Zuwachses am Verrechnungskonto als verdeckte Ausschüttung sei nicht richtig, da auf Grund der Entwicklung des Verrechnungskontos am Rückzahlungswillen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht gezweifelt werden könne. Außerdem sei das Verrechnungskonto verzinst worden und die belangte Behörde habe nicht festgestellt, dass die Forderungen mangels Einbringlichkeit wertlos gewesen seien.

Eine verdeckte Ausschüttung könne erst dann vorliegen, wenn die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw. Einbringungsmöglichkeit verzichte.

Eine Tilgung der Verrechnungsforderung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer sei zu keiner Zeit wirtschaftlich unmöglich gewesen. Er sei im Zeitpunkt der Darlehenseinräumung und im gesamten Prüfungszeitraum auch willens gewesen, das Verrechnungskonto abzudecken.

3. Das Fruchtgenussrecht sei mit 757.000,00 Euro aktiviert worden, die Gegenbuchung sei forderungsmindernd auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt. Das Fruchtgenussrecht werde im Wege der Afa verteilt auf 20 Jahre abgeschrieben. Im Folgejahr der Aktivierung sei eine Teilwertabschreibung des Fruchtgenussrechtes in Höhe von 362.000,00 Euro vorgenommen worden.

Die belangte Behörde habe nicht begründet, warum die schriftliche Vereinbarung vom 27.09.2011 und die Vereinbarung im Protokoll vom 15.02.2008 als nicht fremdüblich angesehen werde. In beiden Verträgen sei eine Besicherung durch eine Hypothek festgelegt worden. Die Afa-Kürzungen seien daher nicht rechters.

II) Seit Juli 2006 ist die P Privatstiftung Alleingesellschafterin der Bf. Als solche verzichtete sie nicht auf die gegenüber dem ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer auf dem Verrechnungskonto aushaftende Forderung.

III) Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist Eigentümer einer Liegenschaft in Ungarn, auf welcher zugunsten der Bf ein Fruchtgenussrecht grundbücherlich sichergestellt wurde.

IV) Er tätigte in den Streitjahren Rückzahlungen betreffend die Forderung der Bf in nicht unbeträchtlicher Höhe und übertrug Wertpapiere in das Vermögen der Bf.

V) Der jährliche Geschäftsführerbezug wurde kontokorrentmäßig auf dem Verrechnungskonto, das verzinst ist, gutgeschrieben.

VI) Für die Fremdfinanzierungen ua der Bf wurde er von der Bank als Sicherungsgeber anerkannt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Voraussetzung für eine Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO ist somit die objektive Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides.

Der Inhalt eines Bescheides ist dann nicht richtig, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden) ist für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299, Tz 10).

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden (bzw. Nichtverschulden) der Abgabenbehörde noch des Bescheidadressaten voraus.

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Die Aufhebung setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus (vgl. *Ritz*, aaO, Tz 12 und 13).

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder Vermögensvermehrung verhindern (*Gernot Ressler/Birgit Stürzlinger in Lang/Schuch/Starlinger*, KStG, § 8 Rz 100).

Eine verdeckte Ausschüttung liegt steuerlich insbesondere dann vor, wenn sich der Gesellschafter(-Geschäftsführer) zu Lasten der GmbH Vorteile zuwendet und dies nicht zeitnah durch die Erfassung einer (realen) Forderung der GmbH ausgleicht. Wenn hingegen die Überlassung eines Vorteils durch die GmbH an den Gesellschafter sofort im Wege der Einstellung einer Forderung an den Gesellschafter ausgeglichen wird, ist der Vorgang nicht als Ausschüttung zu werten. Holen sich die Gesellschafter mit Billigung der Organe der GmbH – ohne entsprechende Gegenleistung – Geld aus der GmbH und unterbleibt eine zeitgerechte Erfassung der Forderung der GmbH, liegt demnach eine verdeckte Ausschüttung vor. Wird hingegen zeitgleich mit einer sogenannten "Entnahme" von Geld aus der GmbH (in der Art eines Kredits) die Forderung der GmbH (auf dem Verrechnungskonto) verbucht und damit offengelegt, liegt grundsätzlich keine

verdeckte Ausschüttung vor. Eine verdeckte Ausschüttung (trotz Verbuchung des Rückforderungsanspruchs) wäre dann gegeben, wenn im Vermögen der GmbH keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge tritt. Im Hinblick auf die tatsächliche Aufnahme der Forderung in das Rechenwerk der GmbH und auf § 83 Abs. 1 und 4 GmbHG wird dies praktisch nur dann der Fall sein, wenn der empfangende Gesellschafter im Zeitpunkt des Geldflusses keine hinreichende Bonität aufweist und zudem auch keine hinreichende Sicherheit (Pfandrecht etc.) bestellt worden ist (*Zorn* in SWK 12/2015, 577).

Im vorliegenden Fall ist die auf dem Verrechnungskonto des AB ausgewiesene Forderung der Bf durch Entnahmen für die Errichtung einer Ferienanlage auf einem, im Eigentum des ursprünglichen Gesellschafters stehenden Grundstückes in Ungarn entstanden; an einen Außenstehenden wären Zahlungen nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 26.2.2015, 2012/15/0177) bedarf es unter solchen Umständen der Prüfung, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre (vgl. VwGH vom 17.12.2014, 2011/13/0115). Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen vor (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; daran anknüpfend VwGH 28.9.2011, 2006/13/0084; VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt somit vor allem von der Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0005). Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht (VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059). Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Das Fehlen von Sicherheiten kann zwar geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in der Form von Vermögensverschiebungen zu Gunsten des Gesellschafters vorliegen. Dazu bedarf es aber einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters (VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003; VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177).

Die Forderung der Bf wurde auf dem im Eigentum des Gesellschafters stehenden Grundstück durch ein im Grundbuch eingetragenes Fruchtgenussrecht abgesichert. Aus dem Beschluss des Stiftungsvorstandes vom 27.09.2011 kann zweifelsfrei geschlossen werden, dass die Bf auf die gegenüber dem ehemaligen Gesellschafter bestehende

Forderung nicht verzichtete. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die Rückzahlung nicht in der beschlossenen Form erfolgte, sondern der Gesellschafter neben einer Barzahlung von 90.000,00 Euro eine Verbindlichkeit der Bf in Höhe von 539.218,04 Euro übernahm.

Die Rückzahlungsabsicht des ehemaligen Gesellschafters manifestierte sich auch in tatsächlich immer wieder an die Bf geleisteten Zahlungen bzw in der Übernahme von Verbindlichkeiten und findet seine Bestätigung in der kontokorrentmäßigen Verrechnung der aushaftenden Forderung mit dem jährlichen Geschäftsführergehalt.

Die Bonität des Gesellschafters und dessen Rückzahlungswille sind somit auf Grund der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts nicht zweifelhaft. Da auch nichts darauf hindeutet, dass die Bf auf die Rückzahlung der Forderung verzichten wollte, ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung insoweit auszuschließen.

Angesichts der obigen Ausführungen ist mit Gewissheit von der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide zumindest im Hinblick auf die Besteuerung einer verdeckten Ausschüttung ausgehen.

Hinsichtlich der erforderlichen Ermessensübung wird darauf verwiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof seit dem verstärkten Senat vom 25. März 1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 24.10.2000, 95/14/0085 u.v.a.) ausführt, im Bereich des § 299 BAO komme dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat, etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (vgl. *Ritz*, aaO Tz 55). Das bei der Aufhebung eines Bescheides der Behörde eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung der Bescheide vorgeht (vgl. VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133).

In Anbetracht der Tatsache, dass im Zuge der Betriebsprüfung im Hinblick auf die verdeckte Ausschüttung die in der folgenden Tabelle dargestellten Gewinnauswirkungen festgestellt wurden, kann von einer Geringfügigkeit nicht gesprochen werden.

2004	2005	2006	2007	2008
-34.219,38 €	-20.599,01 €	-88.010,03 € €	-201.274,86 €	-34.690,15 €

Ebensowenig kann die Rechtswidrigkeit des Bescheides betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2006 für die auf Grund einer verdeckten Ausschüttung an den ehemaligen Gesellschafter vorgeschriebene Kapitalertragsteuer in Höhe von 6.399,21 Euro als geringfügig erachtet werden.

Dem Interesse der belangten Behörde an der Nichtaufhebung der angeführten Bescheide kommt damit im Vergleich zum öffentlichen Interesse an der Behebung in Anbetracht der nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit dieser Bescheide geringeres Gewicht zu. Dementsprechend war das Ermessen zugunsten der Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2008 und des Kapitalertragsteuerbescheides 2006 zu üben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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 über die Frage der Zulässigkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und der Aufhebung von Bescheiden gemäß § 299 BAO im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Unzulässigkeit einer Revision auszusprechen.

Wien, am 18. April 2018