

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D im Beisein der Schriftführerin E in der Beschwerdesache der X, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 23.5.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26.2.2015, zugestellt am 12.5.2015, betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Gesellschaftsteuer in der Sitzung vom 9.9.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (eine GmbH) und deren Gesellschafter Y schlossen am 14.3.2012 einen Sacheinlagevertrag ab, dem zufolge Y Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ 891 Grundbuch 82005 Kirchberg in die Beschwerdeführerin einlegte. Im Sacheinlagevertrag wird der Wert der Miteigentumsanteile unter Verweis auf das Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 29.2.2012 mit EUR 15.908.000,- angegeben.

Nach Prüfung der eingereichten Erklärung (siehe Aktenvermerk vom 4.6.2012) setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 11.7.2012 die Gesellschaftsteuer betreffend den Sacheinlagevertrag vom 14.3.2012 für eine Bemessungsgrundlage von EUR 13.047.000,- in Höhe von EUR 130.470,- fest. Die Bemessungsgrundlage ermittelte das Finanzamt erklärungskonform wie folgt:

Brutto-Verkehrswert	15.908.000,00
abzüglich Ust	720.000,00
Zwischensumme	15.188.000,00

zuzüglich Netto-Verkehrswert gebr. Inventar	59.000,00
Gesamtverkehrswert	15.247.000,00
abzüglich Gegenleistung	2.200.000,00
Bemessungsgrundlage	13.047.000,00

Am 31.10.2014 beantragte die Beschwerdeführerin die Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 11.7.2012 abgeschlossenen Verfahrens zur Festsetzung der Gesellschaftsteuer und begründete diesen Antrag damit, dass im Rahmen einer Nachschau des Finanzamt² festgestellt worden sei, dass der vom Sachverständigen ermittelte Wert der Liegenschaftsanteile *"im Hinblick auf eine durchschnittliche Verwertungsdauer von drei Jahren abzuzinsen"* sei und daher um EUR 1.392.246,- von EUR 15.908.000,- auf EUR 14.515.754,- vermindert werde. Dadurch ergebe sich eine verminderte Abschreibungsbasis, welche im gemäß § 299 BAO berichtigten Körperschaftssteuerbescheid 2012 berücksichtigt worden sei. Daher seien hinsichtlich des in die Beschwerdeführerin *"eingelegten Wertes"* neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren für die Bemessung der Gesellschaftsteuer nicht berücksichtigt worden seien und deren Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte. Der Wert der freiwilligen Leistung nach § 2 Z 4 KVG vermindere sich daher um EUR 1.392.246,-, sodass Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 116.547,54 festzusetzen sei.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 26.2.2015 den Antrag der Beschwerdeführerin auf Wiederaufnahme des Verfahrens ab. Begründend führte das Finanzamt an, dass es sich bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer mit dem Wertansatz der eingebrachten Liegenschaftsanteile auf Grundlage des Sachverständigengutachtens auseinander gesetzt habe. Dieser Wert sei auch der ungebundenen Kapitalrücklage in der Bilanz zugeführt worden. Der für einkommensteuerliche Zwecke (§ 6 Z 14 lit b EStG) mit einer anderen Bewertungsmethode ermittelte Wert stelle weder eine neu hervorgekommene Tatsache noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel dar. Die Gesellschaftsteuer sei vom Wert der Leistung zu berechnen. Der angesetzte Wert der Leistung sei auch in die ungebundene Kapitalrücklage eingestellt worden.

Mit Schreiben vom 30.4.2015 gab die Beschwerdeführerin dem Finanzamt bekannt, dass sie den Abweisungsbescheid nicht erhalten habe, worauf das Finanzamt den Abweisungsbescheid neuerlich an die Beschwerdeführerin versendete; die Zustellung erfolgte am 12.5.2015.

In ihrer Beschwerde vom 21.5.2015 gegen diesen Abweisungsbescheid brachte die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, dass der im Zuge der Nachschau des Finanzamt² für einkommensteuerliche Zwecke ermittelte Wert nicht nach einer anderen Bewertungsmethode als der im Gutachten verwendeten berechnet worden sei. Es habe sich nur herausgestellt, dass der Wert laut Gutachten im Hinblick auf die durchschnittliche

Verwertungsdauer von drei Jahren zusätzlich abzuzinsen und somit unrichtig ermittelt worden sei. Der für die Gesellschaftsteuer maßgebliche Einlagewert decke sich mit dem nach einkommensteuerlichen Vorschriften ermittelten Betrag. Daher stelle die Berichtigung des Wertes der eingelegten Liegenschaftsanteile eine neu hervorgekommene Tatsache dar.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 7.8.2015 ab. Begründend führte es wiederum aus, dass der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage bei Leistungen im Sinn des § 2 Z 2 bis 4 KVG darstelle. Bei einer Sachleistung sei der gemeine Wert der Leistung zu ermitteln, im konkreten Fall sei dies durch das Sachverständigengutachten erfolgt. Im Zuge der Nachschau seien die Anschaffungskosten lediglich für einkommensteuerliche Zwecke verringert worden.

Die Beschwerdeführerin beantragte am 4.9.2015 die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Sie ergänzte ihr Vorbringen dahin, dass im Zuge der Bilanzerstellung 2014 gemäß den Feststellungen des Finanzamt² sowohl die Anschaffungskosten als auch das Rücklagenkonto um den Betrag von EUR 1.348.083,36 vermindert worden sei (EUR 1.392.246,- abzüglich der in den Jahren 2012 und 2013 geltend gemachten Abschreibungen von insgesamt EUR 44.162,64). Sowohl nach dem EStG als nach dem KVG seien Einlagen jeweils mit dem gemeinen Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes anzusetzen. Es bestehe kein Unterschied zwischen dem Wert der Gesellschafterleistung und der durch die Sacheinlage bewirkten Werterhöhung der Gesellschafterrechte. Der für die Gesellschaftsteuer maßgebliche Wert decke sich mit dem nach einkommensteuerlichen Vorschriften ermittelten Wert.

In einem weiteren Schriftsatz vom 2.8.2019 ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen zusammengefasst dahin, dass sich ihr Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens *"auf die im abgeschlossenen Verfahren nicht berücksichtigte Tatsache, dass kein Paketabschlag zum Ansatz kam"*, stütze. Im Rahmen einer Nachschau des Finanzamt² habe ein Immobilienexperte der Finanzverwaltung festgestellt, dass bei Immobilientransaktionen in dieser Größenordnung ein sogenannter Paketabschlag zu berücksichtigen sei. Würden nicht einzelne Wohnungen und Tiefgaragenabstellplätze, sondern eine Vielzahl von Einheiten in einem Akt übertragen, sei ein Abschlag von dem laut Gutachten ermittelten Wert vorzunehmen. Bis zum Wiederaufnahmeantrag seien dem Finanzamt weder das Gutachten noch der Umstand der Nichtberücksichtigung des Paketabschlages bekannt gewesen.

Sachverhalt

Gegenstand der Sacheinlage laut Vertrag vom 14.3.2012 sind Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ xxx, verbunden mit Wohnungseigentum an insgesamt 20 Wohnungen, 5 Saunabereichen und 33 Kfz-Abstellplätzen.

Im Verfahren zur Festsetzung der Körperschaftsteuer hat das Finanzamt² im Mai 2014 folgende Feststellung getroffen (Tz 1 der von der Beschwerdeführerin auszugsweise

vorgelegten Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 28.5.2014 zu ABNr1):

"Mit Sacheinlagevertrag vom 14.3.2012 wurden Liegenschaftsteile der EZ xxx in die [Beschwerdeführerin] eingelegt. Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt diese Einlage als Tausch im Sinne der lit. a leg.cit. und ist mit dem gemeinen Wert (§ 10 BewG 1955) des hingegebenen Wirtschaftsgutes zu bewerten. Dieser steuerliche gemeine Wert wurde bisher seitens des Abgabepflichtigen aufgrund eines Verkehrswertgutachtens vom 29.2.2012 des Sachverständigen Herrn Z argumentiert. Dieses Gutachten weist allein auf Basis einer Sachwertermittlung den Verkehrswert der eingelegten Anteile iHv EUR 15.908.000,- aus. In Absprache mit der steuerlichen Vertretung wird dieser Ansatz auf die durchschnittliche Verwertungsdauer von drei Jahren und einem Zinssatz von 3,10 % per anno (durchschnittlicher Hypothekarzinsatz nicht finanzieller Unternehmen mit 1-5jähriger Zinsbindung; Daten laut ÖNB) somit auf EUR 14.515.754,- abgezinst."

Das Sachverständigengutachten des allgemein beeideten, gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Z vom 29.2.2012 wurde im Auftrag von Y zur Ermittlung des Verkehrswertes der den Gegenstand der Sacheinlage in die Beschwerdeführerin bildenden Miteigentumsanteile an der Liegenschaft nach dem Sachwertverfahren erstellt. Es ist nicht mehr feststellbar, wann dieses Sachverständigengutachten dem Finanzamt zur Kenntnis gelangt ist.

Der Sacheinlagevertrag vom 14.3.2012 lag dem Finanzamt bei Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides am 11.7.2012 vor.

Beweiswürdigung

Die dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorgelegte Kopie des Sachverständigengutachtens (Aktenstück 5 der Finanzamtsakten) ist mit keinem Eingangsvermerk versehen; wann und von wem das Gutachten dem Finanzamt übermittelt wurde, kann nicht mehr nachvollzogen werden.

Die Feststellung, dass der Sacheinlagevertrag vom 14.3.2012 dem Finanzamt bei Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides am 11.7.2012 vorlag, gründet sich auf den Aktenvermerk vom 4.6.2012. In dessen Tz 7 ist festgehalten, dass *"die gesamten Daten dem vorliegenden Sacheinlagevertrag ... entnommen werden konnten"*. Im übrigen ist diese Feststellung zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Rechtslage

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO idF BGBl I Nr 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn 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.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmegründe (*Ritz*, BAO, 6. Auflage, Rz 30 zu § 303 mwN).

Bei einem Antrag auf Wiederaufnahme, der sich auf die Behauptung des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln stützt, ist das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen (VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036 mwN). Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag einer Partei ist daher, dass es sich um Tatsachen oder Beweismittel handelt, die im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides bereits existent waren, dem Antragsteller aber erst zu einem späteren Zeitpunkt bekannt wurden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache weder eine neu hervorgekommene Tatsache noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel dar (siehe VwGH 24.4.2007, 2005/11/0127 mwN).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind ausschließlich Sachverhaltselemente Tatsachen im Sinn dieser Bestimmung. Keine Tatsachen sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung gewonnen werden, oder durch eine unterschiedliche Beweiswürdigung verschiedener Verwaltungsbehörden oder Gerichte (*Ritz*, BAO, 6. Auflage, Rz 21 ff zu § 303 mit Judikaturzitenen).

Sachverständigengutachten sind Beweismittel, die der freien Beweiswürdigung unterliegen (VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 mit weiteren Judikaturzitenen). Auch neu hervorgekommene Beweismittel können die Wiederaufnahme eines Verfahrens rechtfertigen. Ein nach Rechtskraft des ursprünglichen Bescheides angefertigtes Sachverständigengutachten ist nicht neu hervorgekommen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO. Stützt es sich auf Tatsachen, die neu hervorgekommen sind, so kommen jedoch diese Tatsachen als Wiederaufnahmegründe in Betracht (*Ritz*, BAO, 6. Auflage, Rz 27 zu § 303).

Erwägungen

Die Beschwerdeführerin stützt ihren Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens darauf, dass das Finanzamt² festgestellt habe, dass der vom Sachverständigen ermittelte Wert der Liegenschaftsanteile im Hinblick auf eine durchschnittliche Verwertungsdauer von drei Jahren abzuzinsen sei (Antrag vom 31.10.2014), bzw auf den Umstand, dass im Verfahren zur Festsetzung der Gesellschaftsteuer bei der Ermittlung des Wertes der eingelegten Liegenschaft kein Paketabschlag zum Ansatz gekommen sei (Schreiben vom 2.8.2019).

Das am 29.2.2012 erstellte, von ihrem Gesellschafter (und Geschäftsführer) in Auftrag gegebene Sachverständigengutachten war der Beschwerdeführerin seit diesem Zeitpunkt bekannt. Aus dem Gutachten ersichtlich und damit der Beschwerdeführerin ebenso schon vor der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 11.7.2012 bekannt war der Umstand, dass vom Sachverständigen kein Paketabschlag (in Form einer Abzinsung des ermittelten Verkehrswertes) berücksichtigt worden war. Dieser Umstand ist daher - aus Sicht der Beschwerdeführerin - nicht neu hervorgekommen im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO.

Bei der Beurteilung der Höhe des gemeinen Wertes handelt es sich um eine im Tatsachenbereich angesiedelte Frage, die nicht auf der Ebene rechtlicher Beurteilung, sondern auf jener der Aufnahme und Würdigung von Beweisen gelöst werden muss (VwGH 29.4.1992, 90/13/0228). Das Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Feststellung des gemeinen Wertes der eingebrachten Liegenschaftsanteile - insbesondere zum Umstand der Nichtberücksichtigung eines Paketabschlages - bezieht sich ausschließlich auf Akte der Beweiswürdigung durch das Finanzamt² im Verfahren zur Festsetzung der Körperschaftsteuer (Nachschau im Mai 2014). Diese Akte der Beweiswürdigung und die daraus gewonnene Sachverhaltsfeststellung im Verfahren zur Festsetzung der Körperschaftsteuer stellen als nachträglich entstandene Fakten jedoch keinen Wiederaufnahmegrund im (bereits abgeschlossenen) Verfahren betreffend Gesellschaftsteuer dar (vgl VwGH 20.4.1995, 92/13/0076).

Der Körperschaftsteuerbescheid entfaltet im übrigen keine Bindungswirkung für die Festsetzung der Gesellschaftsteuer. Daher wäre das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel bei der Erhebung der Gesellschaftsteuer auch nicht an die Beweiswürdigung oder rechtliche Beurteilung des für die Erhebung der Ertragsteuern zuständigen Finanzamtes gebunden.

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. Die rechtlichen Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO sind durch die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war darüber hinaus nicht zu lösen.

