

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch RichterIn ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Mag. ***Stb***, ***AdrStb***, über die Beschwerde, eingebracht am 2. Oktober 2018, gegen den Bescheid des Finanzamtes ***FA*** vom 30. August 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, mit dem der Antrag auf Aufhebung des Bescheides, mit dem das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 wiederaufgenommen wurde, abgewiesen wurde, in Anwesenheit der Schriftführerin ***S*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. Februar 2022 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. Dezember 2020 wurde die gegenständliche Rechtssache der ursprünglich zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen, weil die Gerichtsabteilung ab 1. Februar 2021 aufgrund Versetzung der RichterIn in den Ruhestand unbesetzt sein würde, und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Mit Schreiben vom 19. August 2018 beantragte die ausgewiesene VertreterIn der BeschwerdeführerIn die Aufhebung gem. § 299 BAO des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 vom 21. August 2017. Es sei kein Wiederaufnahmegrund angeführt worden. Nach der ständigen Rechtsprechung und Lehre sei die Benennung der Wiederaufnahmegründe im Wiederaufnahmebescheid anzuführen. Auch in der vorgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht, auf welche im Wiederaufnahmebescheid verwiesen werde, werde dieses Formerfordernis nicht erfüllt (z. B. VwGH 17.4.2008, 2007/15/00621). Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz sei es gem. § 305 Abs. 1 BAO, die verfügte amtswegige Wiederaufnahme durch unmissverständliche

Hinweise mittels Darstellung, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien, zu begründen. Der Darstellung einer chronologischen Reihenfolge samt Angabe des Zeitpunktes der Entstehung und Neuhervorkommens von entscheidungsrelevanten Details sei für die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz von maßgeblicher Bedeutung (vgl VwGH 29.1.2015, 2012/15/00301). Zudem sei nach ständiger Rechtsprechung der konkrete Wiederaufnahmetatbestand im Wiederaufnahmebescheid oder bei entsprechendem Verweis zumindest im Bericht gem. § 150 BAO explizit anzuführen. Im vorliegenden Fall sei keiner der in §303 Abs. 1 BAO genannten Wiederaufnahmetatbestände explizit im Wiederaufnahmebescheid angeführt.

Mit Bescheid vom 30. August 2018 wies das Finanzamt den Antrag vom 19. August 2018 ab. Begründend wurde ausgeführt, dass entscheidungsrelevant hinsichtlich der Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei, sofern in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die abgabenbehördliche Prüfung verwiesen werde, *„dass in der Niederschrift auf den Prüfungsbericht mit den getroffenen Feststellungen Bezug genommen wird und gleichzeitig unter den genannten Textziffern Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (BFG vom 16.04.2018, RV/7102293/2016).“* Der Prüfbericht gemäß § 150 BAO vom 21.08.2017 verweise auf Seite 4 auf die für die Wiederaufnahme relevanten Textziffern der Niederschrift. Der in Tz. 4 dargestellte Sachverhalt stelle einen geeigneten Wiederaufnahmegrund dar. Der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO wäre daher abzuweisen.

Mit Schreiben vom 29. September 2017 (offenbar gemeint: 2018) wurde beantragt, den Abweisungsbescheid vom 30. August 2018 aufzuheben, dem Antrag vom 19. August 2018 stattzugeben und den Wiederaufnahmebescheid vom 21. August 2017 aufzuheben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die höchstgerichtliche Rechtsprechung zur gesetzlich geforderten Konkretisierung einen Verweis im Wiederaufnahmebescheid auf den BP-Bericht bzw. auf die Niederschrift zulassen würde. Ein zulässiger Wiederaufnahmegrund müsse jedoch klar und eindeutig in BP-Bericht oder Niederschrift konkretisiert sein. Das sei im vorliegenden Verfahren jedenfalls nicht erfolgt. Im fortgesetzten Verfahren habe das Bundesfinanzgericht nach klarer gesetzlicher und höchstgerichtlicher Vorgabe bekanntlich nur mehr die Aufgabe zu prüfen, ob der bereits von der Finanzverwaltung klar und eindeutig konkretisierte Wiederaufnahmegrund einen gesetzlich zulässigen Wiederaufnahmegrund darstelle. Das Bundesfinanzgericht dürfe keinen Wiederaufnahmegrund hinzufügen, auch wenn ein solcher vorliege, dieser aber zuvor nicht bereits von der Finanzverwaltung konkret als solcher benannt worden sei. Die Finanzverwaltung würde sich in der Begründung zum Abweisungsbescheid vom 30. August 2018 in allgemeinen Ausführungen zu unstrittigen rechtlichen Würdigungen verlieren. Ein Wiederaufnahmegrund werde in der Begründung zum Antrag gemäß § 299 BAO vom 18. August 2018 aber ebenso wenig konkretisiert, wie im Wiederaufnahmebescheid oder im BP-Bericht bzw. der Niederschrift. Mangels Konkretisierung eines Wiederaufnahmegrundes sei dem Antrag gemäß § 299 BAO stattzugeben und der

Abweisungsbescheid vom 30. August ersatzlos aufzuheben. Im Falle der Ablehnung der Beschwerde werde bereits jetzt eine Vorlage und mündliche Verhandlung beim Bundesfinanzgericht beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Oktober 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 29. September 2018 als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass den im Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO genannten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 17.04.2008, Gz. 2007/15/0062 und vom 29.01.2015, Gz. 2012/15/0030) die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin nicht zu entnehmen sei. Vielmehr sei es ausreichend, wenn *"in der Niederschrift auf den Prüfungsbericht mit den getroffenen Feststellungen Bezug genommen wird und gleichzeitig unter den genannten Textziffern Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind"* (BFG vom 16.04.2018, RV/7102293/2016). Auch der Verwaltungsgerichtshof habe klargestellt, dass ausschlaggebend sei, ob im Prüfungsbericht *"mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände [...] angesprochen werden, die Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO in der eingangs angeführten Fassung (Anm.: Fassung vor dem FVwGG 2Q12) darstellen"* (VwGH vom 29.01.2015, Gz. 2012/15/0030). Die Umstände, die zur Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2015 geführt hätten und den Neuerungsstatbestand gem. § 303 Abs. 1 lit b darstellen würden, seien Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. August 2017 zu entnehmen. Nicht wörtlich, aber unzweifelhaft erkennbar sei dargestellt worden, dass die Umstände der durch die BP nicht anerkannten Forderungsabschreibung neu hervorgekommen seien. Aus Sicht der Behörde sei klar erkennbar, dass dieser Tatsachenkomplex als Wiederaufnahmegrund herangezogen worden sei. Auch für die Beschwerdeführerin dürfte dies offensichtlich gewesen sein, da mit Beschwerde vom 27. September 2017 zwar der nach der Außenprüfung ergangene Körperschaftssteuerbescheid 2015, nicht aber der Bescheid über Wiederaufnahme des Verfahrens, angefochten worden sei. Selbst für den Fall, dass die Beschwerdeführerin nicht erkennen konnte, welche Umstände zur Wiederaufnahme des Verfahrens geführt hätten, wäre der Antrag auf Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides in jedem Fall abzuweisen. Die Aufhebung setze nämlich die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Bescheides voraus. Die bloße Möglichkeit reiche nicht aus (Vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 299, III. Aufhebungsgrund, Rz. 13). Dass der in Tz. 4 der Niederschrift dargelegte Sachverhalt dem Finanzamt bereits vollständig bekannt gewesen sei, werde von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Der Aktenlage wäre auch kein diesbezüglicher Hinweis zu entnehmen.

Im Vorlageantrag vom 29. Oktober 2018 wurde ergänzend vorgebracht, dass in der Beschwerdevorentscheidung vom 4. Oktober 2018 zunächst darauf hingewiesen werde, dass das in der Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vorgebrachte Erfordernis einer klaren und eindeutigen Konkretisierung des Wiederaufnahmegrunds nicht ausreichend begründet worden sei. Die Kenntnis der einschlägigen rechtlichen Grundlagen sei als bekannt vorausgesetzt worden, werde aber gerne folgende exemplarische Begründung nachgereicht:

- Es sei nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Die Ausführungen des Finanzamts seien in diesem Punkt besonders irritierend, um das Wort irreführend zu vermeiden, ergäben sich doch gerade aus den von der Beschwerdeführerin genannten Judikaten für die anhängige Rechtssache zentrale Aussagen. In den angeführten Judikaten seien zentrale Aspekte einer gesetzeskonformen Wiederaufnahme gerade so transparent und klar angeführt, dass die relevanten Rechtssätze kurz wiedergeben würden:

- VwGH vom 17.04.2008, Gz. 2007/15/0062: *„Die Berufungsbehörde hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 1990, 90/16/0003).“*

- o Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens stehe gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen habe. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen würden, bestimme bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde.

- o Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt sei Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden habe, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt habe. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hätte.

- o Nach der stRsp des VwGH (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtige die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt sei es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt), müsse die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liege es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreife und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranziehe.

- VwGH vom 29.01.2015, Gz. 2012/15/0030

- o Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen sei die Sache, über welche

die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBl. INr. 14/2013, zu entscheiden habe, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt habe. Unter Sache sei in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hätte.

o Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt sei es zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht Jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liege der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder habe das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, müsse die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Das Finanzamt habe die Wiederaufnahmebescheide mit einem Verweis auf den Prüfungsbericht begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig sei, entspreche ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0172).

In Zusammenhang mit der Beschwerdeentscheidung vom 4. Oktober 2018 werde wie bereits in der Beschwerde vom 30. September 2018 unmissverständlich klargestellt, dass es nicht strittig sei, dass ein Verweis im Wiederaufnahmebescheid auf die Niederschrift bzw. den BP-Bericht natürlich zulässig sei. Dies entbinde die Finanzverwaltung aber nicht davon, den Wiederaufnahmegrund dann eben in der Niederschrift bzw. dem BP-Bericht klar und eindeutig zu konkretisieren. Die Ausführungen des Finanzamts würden völlig ins Leere gehen.

- Zunächst werde festgehalten, dass erstmals in der Begründung der Beschwerdeentscheidung ein Hinweis auf den von der Finanzverwaltung konkret unterstellten Wiederaufnahmestatbestand {Neuerungstatbestand gern. §303 Abs. 1 lit b EStG} erfolgt sei. Weder im Wiederaufnahmebescheid, noch in der Niederschrift bzw. dem BP-Bericht sei bisher der Wiederaufnahmestatbestand konkret benannt worden.

- Die Ausführungen würden völlig unkonkret bleiben und ließen einen (vom VwGH geforderten) unmissverständlichen Hinweis auf den konkret vorliegenden Wiederaufnahmegrund vermissen. Auch in der Begründung der Beschwerdeentscheidung verliere sich die Finanzverwaltung in Allgemeinplätzen {Umstände der durch die BP nicht anerkannten Forderungsabschreibung bzw. Tatsachenkomplex}. Welche Umstände bzw. welcher Tatsachenkomplex - also eine Vielzahl an Tatsachen oder Beweismitteln - der Wiederaufnahme konkret zugrunde gelegt worden seien, vermag die Finanzverwaltung offensichtlich nicht zu konkretisieren. Dies sei auch nicht wirklich überraschend, da der Wiederaufnahmegrund eben nicht konkret benannt worden sei.

- Mutmaßungen der Finanzverwaltung hinsichtlich der rechtlichen Würdigung würden als irreführende Unterstellungen aufs Schärfste zurückgewiesen.

- Weiters gehe es nicht um die Frage, ob der konkret unterstellte Wiederaufnahmegrund aus

Sicht der Beschwerdeführerin erkennbar gewesen wäre. Es gehe ausschließlich darum, den Wiederaufnahmegrund so konkret zu benennen, dass dieser unterstellte Wiederaufnahmegrund im fortgesetzten Verfahren einer Überprüfung durch das Bundesfinanzgericht unterzogen werden könne.

- Hinsichtlich der rechtlichen Würdigung der Zulässigkeit eines Antrags gemäß § 299 BAO bleibe die Finanzverwaltung sehr an der Oberfläche und verkenne den vorliegenden Fall. Zu entscheiden sei über die Zulässigkeit eines Antrags gem. § 299 BAO auf Aufhebung eines Wiederaufnahmebescheides(!). Die verfahrensrechtliche Zulässigkeit stehe offenbar außer Streit. Sofern darüber hinaus kein hinreichend konkretisierter Wiederaufnahmegrund vorliege, liege auch eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Wiederaufnahmebescheides vor. Ein Antrag gem. § 299 BAO sei einer Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid völlig gleichzuhalten. Ein strengerer Maßstab sei im Falle eines Antrags auf Aufhebung eines Wiederaufnahmebescheides unzulässig. Es könne in beiden Fällen nur darum gehen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen einer Wiederaufnahme vorliegen würden.
- Es sei richtig, dass der Beschwerdeführerin keine Informationen darüber vorliegen würden, welche Informationen dem Finanzamt zu welchem Zeitpunkt bekannt waren.
- Es werde aber festgehalten, dass weder im Wiederaufnahmebescheid noch in der Niederschrift die zeitliche Abfolge des erstmaligen Bekanntwerdens dargestellt sei. Auch aus diesem Grund sei die Wiederaufnahme unzulässig.
- Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hätten nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).
- Auf die anhängigen Beschwerden zu den zum einen Teil gar nicht und zum anderen Teil unvollständig gewährten Akteneinsichten werde hingewiesen. Ob sich bei voller Kenntnis der vollen Aktenlage infolge einer umfassenden Akteneinsicht zum Zeitpunkt des Bekanntwerdens - eines aber ohnehin nicht konkretisierten Wiederaufnahmegrundes - etwas ergeben hätte, könne leider nicht beurteilt werden.

Die Finanzverwaltung konnte auch in der Begründung der Beschwerdeentscheidung nicht die rechtliche Zulässigkeit der Wiederaufnahme darlegen, weil ein konkreter Wiederaufnahmegrund nicht benannt worden sei, der Wiederaufnahmetatbestand in unzulässiger Weise erst nachträglich benannt worden sei und auch zum Zeitpunkt des Bekanntwerdens - eines ohnehin nicht konkretisierten Wiederaufnahmegrundes - sich kein Anhaltspunkt finden würde.

Es werde um antragsgemäße Erledigung ersucht und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gem. §274 BAO sowie eine Entscheidung durch den gesamten Senat gem. §272 BAO beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 5. Februar 2019 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Auch der von der Beschwerdeführerin zitierten Judikatur sei nicht zu entnehmen, dass der Wiederaufnahmetatbestand, gegenständlich der

Neuerungstatbestand, im Bescheid über die Wiederaufnahme bzw. in Prüfungsbericht oder Niederschrift wörtlich genannt werden müsse. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung seien die Feststellungen der Betriebsprüfung schriftlich festgehalten worden. Bei sinnerfassender Lektüre der Tz. 4 sei klar erkennbar, dass der festgestellte Sachverhalt dem Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung bekannt geworden sei. Dies würde sich daraus ergeben, dass die für die Feststellung relevanten Unterlagen „im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens (...) vorgelegt“ worden seien. Auch der Grund für die Wiederaufnahme, nämlich die steuerliche Nichtanerkennung des abgeschriebenen Betrages von 49.810,45 € sei dem Text eindeutig zu entnehmen. Daher werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 7. Februar 2022 verwiesen die Parteien auf ihr bisheriges Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In Zusammenhang mit einer bei der Beschwerdeführerin, der ***Bf1***, durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung fand am 11. August 2017 die Schlussbesprechung statt. Soweit für das gegenständliche Verfahren (Veranlagungsjahr 2015) relevant, wurde in der Niederschrift in der Textziffer 4 Folgendes festgehalten:

„Tz. 4 verdeckte Gewinnausschüttung

*2007 gründeten Hr. ***G1*** und Hr. ***G2*** die ***Bf1***. Jeder der beiden Herren war zu 50 % Gesellschafter, Hr. ***G1*** alleiniger Geschäftsführer.*

*Die Aufgaben von Hr. ***G1*** waren nach der Kundenakquise im technischen Bereich wie der Projektent- und -abwicklung, Bauleitung, Qualitätssicherung während der Bauphase,... und die Aufgaben von Herrn ***G2*** lagen im finanziellen Bereich, Verwaltungsangelegenheiten sowie die Finanzierungen der Kunden. Hr. ***G2*** hatte dabei Zugang zu den Konten und tätigte Überweisungen für die GmbH, übernahm die Kommunikation mit den Banken und dem damaligen Steuerberater,... - kurz gesagt, er übernahm die gesamten Verwaltungstätigkeiten der GmbH. Gewinnausschüttungen sollten immer erst nach gemeinsamen Beschluss an Hr. ***G1*** und Hr. ***G2*** zu gleichen Teilen ausbezahlt werden.*

*Ende 2013/Anfang 2014 fand Hr. ***G1*** dann heraus, dass Hr. ***G2*** regelmäßig Entnahmen getätigt hatte. Zu diesem Zeitpunkt ging Hr. ***G1*** aber nicht von einer absichtlichen Schädigung der GmbH aus.*

*Dann fand Hr. ***G1*** aber heraus, dass Hr. ***G2*** nicht nur Entnahmen auf sein Verrechnungskonto, sondern darüber hinaus auch bet-at-home-Entnahmen getätigt hatte. Die entnommenen Beträge hatte Hr. ***G2*** bereits verspielt.*

*Daraufhin wurden die Anteile von Hr. ***G2*** an Hr. ***G1*** abgetreten und Hr. ***G2****

erklärte sich bereit, den Schaden wieder gut zu machen. Hr. ***G1*** sah von einer Strafanzeige ab, wenn zumindest 100.000,-- sofort zurückbezahlt werden und die Restschuld in monatlichen Raten von 500,--. Die 100.000,-- wurden von Hr. ***G2*** im Juni 2014 beglichen, von den monatlichen Raten wurde aber keine einzige bezahlt.

Letztendlich kam es mit Hr. ***G2*** zu einem Vergleich, in welchem eine Zahlung von 20.000,-- festgelegt wurde.

Der Restbetrag von 55.627,45 musste abgeschrieben werden.

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei diesem Betrag um eine verdeckte Gewinnausschüttung, da die Entnahmen durch Hr. ***G2*** in seiner Eigenschaft als Gesellschafter getätigt wurden.

Eine vorgelegte Rechnung der ***G2KG*** an die Firma ***Bf1*** über laufende Finanzberatungen in Höhe von 5.817,-- wird durch die BP noch anerkannt und vom oben angeführten Restbetrag abgezogen.

Zeitpunkt der verdeckten Gewinnausschüttung ist 2015, der Zeitpunkt des endgültigen Verzichtes der ***Bf1***.

Der Betrag ist daher ausserbilanzmäßig dem Gewinn 2015 wieder zuzurechnen. Die KEST wird Hr. ***G2*** direkt vorgeschrieben.

Auf Wunsch des Geschäftsführers, Hr. ***VNG1*** ***G1***, und der steuerlichen Vertreterin, Mag. ***Stb***, wird angemerkt, dass zur Klärung des Sachverhaltes im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens folgende Unterlagen vorgelegt wurden:

Buchungsbeleg Vergleich ***G2***;

Sachverhaltsdarstellung Hr. ***G1*** vom 15.03.2017;

Unterschriftenblatt der ***Bank1*** + Sub, vom 11.02.2010;

Vereinbarung über Schadensgutmachung vom 02.06.2014;

Rechnung der ***G2KG*** an die ***Bf1*** vom 30.04.2014;

Rechnung der ***Bf1*** an ***X*** und ***Y*** vom 22.04.2014;

Mail von Hr. ***G2*** an Hr. ***G1*** über Preis Büromöbel vom 22.05.2014;

Mail von Rechtsanwalt ***RA*** an Kanzlei ***RÄ*** vom 22.02.2016;

Gesprächsnotiz zur Besprechung Hr. ***G2*** und Hr. ***G1*** vom 14.04.2014;

Vergleichsausfertigung Landesgericht ***LG1*** vom 01.02.2016;

Der Geschäftsführer, Hr. ***VNG1*** ***G1***, und die steuerliche Vertreterin, Mag. ***Stb***, behalten sich das Rechtsmittel der Beschwerde vor.

	2015
Verdeckte Gewinnausschüttung	49.810,45
Gewinnerhöhung	49,810,45
KEST (Direktvorschreibung an Hr. ***G2***)	12.452,61

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im Betriebsprüfungsbericht vom 21.08.2017 Folgendes festgehalten:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2013-2015</i>	<i>Tz 2, 3 und 4 d. NS</i>

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Mit Bescheid vom 21. August 2017 wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 wiederaufgenommen und begründend ausgeführt: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse der Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“*

Im gegenständlichen Verfahren ist zu beurteilen, ob das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich Körperschaftsteuer 2019 zu Recht abgewiesen hat oder nicht.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den dem angefochtenen Bescheid, dem Betriebsprüfungsbericht vom 21.08.2017 und der anlässlich der Schlussbesprechung am 11.08.2017 angefertigten und von den Parteien unterfertigten Niederschrift.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 299 Abs. 1 BAO lautet:

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Vorweg sei darauf hingewiesen, dass aufhebbar nicht nur Abgabenbescheide sind, sondern alle Bescheidarten, somit auch Bescheide betreffend die Wiederaufnahme eines Verfahrens. (vgl. VwGH vom 4.3.2009, 2006/15/0079)

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Eine unzureichende Begründung des Bescheides oder allfällige andere Mängel in dem Verfahren, das zur Erlassung des Bescheides geführt hat, stellen für sich allein noch keinen Grund für eine Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO dar. Eine Bescheidaufhebung lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften ist nicht zulässig. (vgl. Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ (2021) § 299 Rz9)

Die Aufhebung eines Bescheids nach § 299 BAO setzt voraus, dass der Spruch des Bescheids nicht dem Gesetz entspricht, somit dass der Inhalt des Bescheids nicht richtig ist (vgl. VwGH vom 7.4.2020, Ra 2017/13/0009).

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (vgl. VwGH vom 26.4.2012, 2009/15/0119).

Der beschwerdegegenständliche Antrag auf Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Körperschaftsteuer 2015 wurde damit begründet, dass das Finanzamt keinen Wiederaufnahmegrund angeführt hätte.

Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Spruch des Wiederaufnahmebescheides der konkrete Tatbestand anzuführen, auf den die amtswegige Wiederaufnahme gestützt wird. Ein Spruch wird dieser Anforderung nicht gerecht, wenn er sich auf das bloße Zitieren des § 303 BAO beschränkt und auch aus der Begründung nicht entnommen werden kann, welcher der drei Tatbestände des § 303 BAO zur Anwendung gelangt (vgl. VwGH 20. 6. 1990, 90/16/0003) . Der konkrete Wiederaufnahmetatbestand (§ 303 Abs 1 lit a bis c BAO) hat somit grundsätzlich im Spruch des Bescheides genannt zu werden; als noch ausreichend stellt sich jedoch dar, wenn der konkrete Wiederaufnahmetatbestand nicht dem Spruch des Bescheides, aber der Bescheidbegründung zu entnehmen ist (vgl. VwGH 21. 6. 1994, 91/14/0165), die Begründung somit derart als Auslegungsbehelf für den Spruch herangezogen werden kann.

Im beschwerdegegenständlichen Fall kann dem Spruch des Bescheides kein Wiederaufnahmetatbestand entnommen werden, es erfolgte ein bloß formeller Verweis auf die rechtliche Grundlage. Es ist somit zu prüfen, ob der Bescheidbegründung ein konkreter Wiederaufnahmetatbestand zu entnehmen ist. Die Bescheidbegründung ist nicht unmittelbar dem Wiederaufnahmebescheid zu entnehmen, sondern es wurde auf den Prüfungsbericht bzw auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen. Ein derartiger Verweis ist nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung zulässig (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280).

In der vorliegenden Niederschrift über die Schlussbesprechung wird unter Tz 4 detailliert der Sachverhalt beschrieben, der im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens festgestellt worden ist. Dieser Sachverhalt wurde auch im gesamten Verfahren nicht bestritten. Dass die belangte Behörde von einem Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ausgeht, ergibt sich eindeutig aus der exakten Aufzählung der im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen. Erst die Einsichtnahme in den Buchungsbeleg Vergleich ***G2***, die Sachverhaltsdarstellung Hr. ***G1*** vom 15.03.2017, das Unterschriftenblatt der ***Bank1*** + Sub, vom 11.02.2010, in die Vereinbarung über Schadensgutmachung vom 02.06.2014, die Rechnung der ***G2KG*** an die ***Bf1*** vom 30.04.2014, die Rechnung der ***Bf1*** an ***X*** und ***Y*** vom 22.04.2014, in das Mail von Hr. ***G2*** an Hr. ***G1*** über Preis Büromöbel vom 22.05.2014, das Mail von Rechtsanwalt ***RA*** an Kanzlei ***RÄ*** vom 22.02.2016, die Gesprächsnotiz zur Besprechung Hr. ***G2*** und Hr. ***G1*** vom 14.04.2014 sowie in die Vergleichsausfertigung Landesgericht ***LG1*** vom 01.02.2016 machte es der Behörde möglich, sich ein genaues Bild über den tatsächlichen Sachverhalt zu machen.

Erst durch die Einsicht in diese Unterlagen erlangte die Abgabenbehörde Kenntnis davon, dass die Beschwerdeführerin eine Forderung in Höhe von 49.810,45 €, die gegenüber dem ehemaligen Gesellschafter Herrn ***G2*** bestand, als Forderungsabschreibung ausgebucht hatte. Die Abgabenbehörde hat diese neuen Sachverhaltselemente als neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO gewertet.

Die Formulierung in der Niederschrift, die vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und von der steuerlichen Vertreterin unterzeichnet wurde, dass auf Wunsch des Geschäftsführers, Hr. ***VNG1*** ***G1***, und der steuerlichen Vertreterin, Mag. ***Stb***, angemerkt werde, dass zur Klärung des Sachverhaltes im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens folgende Unterlagen vorgelegt worden seien, lässt keinen Zweifel darüber zu, dass diese Unterlagen eben erst im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegt worden sind und daher neue Tatsachen und Beweismittel iSd § 303 Abs.1 lit b BAO darstellen. Entsprechend dem im Vorlageantrag zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wurde damit dargelegt, welche Tatsachen und Beweise im Rahmen der durchgeführten Prüfung neu hervorgekommen sind.

Dass die Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Wiederaufnahmebescheides nicht nur auf den Wiederaufnahmebescheid an sich beschränkt ist, ergibt sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.4.2012, 2009/15/0119, in dem ausgeführt wurde, dass aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Wiederaufnahmebescheid, Einkommensteuerbescheid) zu erkennen ist, worauf das Finanzamt die Wiederaufnahme stützt. Bei Bedachtnahme darauf ist auch die über die Betriebsprüfung aufgenommene Niederschrift, auf die in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides ausdrücklich verwiesen wird, heranzuziehen um festzustellen, worauf das Finanzamt die Wiederaufnahme stützt.

In Hinblick auf die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und auf die im Betriebsprüfungsverfahren erstmals vorgelegten Unterlagen gelangte die Richterin zur Überzeugung, dass der Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2015 vom 21.08.2017 das Tatbild des § 303 Abs. 1 lit b BAO erfüllt und einen richtigen Spruch aufweist. Die Abweisung des Antrages auf Aufhebung dieses Bescheides erfolgt daher zu Recht.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht weder von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt in Anbetracht der in ausreichendem Maß angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Februar 2022