

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 23.06.2017 der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** situiert gewesen, FN***3***, Steuernummer ***BF1StNr1***, vertreten durch den Nachtragsliquidator, Rechtsanwalt, Dr. VN. NN, Str., 1010 Wien gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftssteuer 2010 und 2011 sowie die Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011 und die Haftungsbescheide für Kapitalertragssteuer 2010 und 2011, vom 24.10.2017, 25.04.2017 und 26.04.2017 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr FA Österreich)

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftssteuer 2010 vom 24.04.2017, zugestellt am 29.05.2017 und gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 26.04.2017, zugestellt am 2.05.2017 wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 24.04.2017, zugestellt am 28.04.2017 und gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2011 vom 26.04.2017, zugestellt am 2.05.2017 wird abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- III. Die Beschwerde gegen die KEST-Haftungsbescheide 2010 und 2011 vom 25.04.2017, zugestellt am 28.04.2017 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die beschwerdeführende ***Bf1*** (in der Folge Bf. genannt) wurde im November 2006 von Gf-Ge. als Alleingesellschafter-Geschäftsführer zum Zwecke des Erwerbes, der Vermietung, Entwicklung und Verwertung von Immobilien und der Ausübung des Handelsgewerbes errichtet. Im Februar 2007 trat Gf-Ge. 66% seiner Gesellschaftsanteile an den in London lebenden nahen Angehörigen, (X1 geb.) ab.

In den Jahren 2006 bis 2008 kaufte die Bf. fünf Mietzinshäuser, bzw. mehrheitliche Miteigentumsanteile an folgenden Liegenschaften in Wien:

Liegenschaft	Kaufvertrag	Kaufpreis - Euro
16. L1 5	21.11.2006	620.000
17. L2 8	04.06.2007	461.860
16. ***1*** 76	27.07.2007	665.000
7. L5 4	04.12.2007	440.000
10. L4 66, 857 von 1020 Anteile	27.02.2008	412.500

(Tabelle 1)

Die Liegenschaftswerbe erfolgten zur Gänze fremdfinanziert. In der beim Firmenbuch eingereichten Bilanz 2007 betrugen die Anschaffungskosten für die Liegenschaften € 2.266.320 und die Kreditverbindlichkeiten € 2.589.551. In der Bilanz 2008 wurde das Liegenschaftsvermögen – nach Abschreibungen und Buchwertabgängen – mit € 2.553.097 und die Bank- und Darlehensverbindlichkeiten mit € 3.114.325 ausgewiesen. Bereits nach dem ersten vollen Geschäftsjahr bestand ein negatives Eigenkapital von -€ 113.640.

Gegenüber der Abgabenbehörde erklärte die Bf. ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Für die Veranlagungsjahre 2007, 2008 und 2009 wurden dann von der Bf. gezielt keine Abgabenerklärungen mehr eingebracht und mussten die Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Körperschaftssteuerbescheide im Wege der Schätzung ermittelt werden. Erst nach Ergehen der Abgabenbescheide wurde von der Bf. Rechtsmittel erhoben oder ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens oder Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO eingebracht und niedrigere Bemessungsgrundlagen bekanntgegeben.

Die Abgabenbehörde führte im Juni 2009 eine Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer (UVA 2/2008 bis 2/2009) durch. Hierbei wurden von der steuerlichen Vertretung ausschließlich Aufzeichnungen über die Erzielung von Mieteinnahmen vorgelegt.

Die von der Bf. zur steuerlichen Vertretung beauftragte Steuerberaterin erteilte dem FA die Auskunft, dass die Bf. die Buchhaltung selbst führe und sie ausschließlich das Mandat zur Erstellung eines Jahresabschlusses gehabt habe. Die Bf. sei der Beleganforderung der StV für den Jahresabschluss 2009 nicht mehr nachgekommen. Für das Jahr 2009 und die Folgejahre gebe es deshalb keine Jahresabschlüsse über die Geschäftstätigkeit der Bf. Von den Liegenschaftsankäufen und Liegenschaftsverkäufen habe die StV keinerlei Informationen.

In der Folge wurden von der Bf. auch für die Jahr 2010 und 2011 keine Abgabenerklärungen eingebracht und auch keine Bilanzen beim Firmenbuch eingereicht. Das Finanzamt richtete an die Bf. einen Vorhalt, mit der Aufforderung ihrer abgabenrechtlichen Erklärungsverpflichtung zu entsprechen, da ansonsten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Wege der Schätzung festgesetzt werden müssten (2010 in Höhe von € 35.000 und 2011 € 200.000).

Nachdem der Vorhalt unbeantwortet geblieben ist, wurden die Körperschaftsteuerbescheide für 2010 und 2011, vom 16.12.2015 erlassen, wobei die Bemessungsgrundlagen, so wie der Bf. vorgehalten, geschätzt wurden. Durch die Abgabepflichtige hatte keine Offenlegung der erzielten Einkünfte, insbesondere aus Vermietung und Verpachtung und aus Liegenschaftsveräußerungen stattgefunden. Das FA hatte im Zeitpunkt der Erlassung der KöSt-Erstbescheide keine Kenntnis, dass die Bf. im Jahr 2010 Erlöse aus Liegenschaftsverkäufen erzielte und keine Kenntnis über die Höhe des von der Bf. erzielten Kaufpreises aus einem Liegenschaftsverkauf im Jahr 2011.

Im Jahr 2016 leitete der FA-Betrugsbekämpfungskoordinator eine Nachbescheidkontrolle bei der Bf. betreffend die Körperschaftsteuer ein. Mit E-Mail vom 10.02.2016 wurde dem zuständigen Veranlagungsreferat folgende Feststellung mitgeteilt:

Die Bf. sei im Juni 2012 im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht wurde. Dennoch scheine die Bf. im Grundbuch noch als Eigentümerin von Wohnungen (KG 017017, EZ 1556) auf. Da die Bf. somit über Aktivvermögen verfüge und ein Abwicklungsbedarf bestehe, sei vom Handelsgericht Wien, Rechtsanwalt Dr. VN NN im Dezember 2012 als Nachtragsliquidator bestellt worden. Von der Bf. würden noch laufend UVA abgegeben und das U-Signal sei aufrecht, hingegen sei das K-Signal gelöscht.

Es seien Abfragen der Grundstücksankäufe und Grundstücksverkäufe der Bf. im Zeitraum 2006 bis 2012 durchgeführt worden. Eine Gegenüberstellung der Anschaffungskosten und der Verkaufserlöse laut den Kaufverträgen zeige einen Rohgewinn von insgesamt rund € 1.250.000. Aus der Aktenlage würden keine Gebäudeinvestitionen und Reparaturarbeiten hervorgehen. Bei den vom FA (Veranlagungsteam, BV 21) für die Jahre 2009 bis 2012 durchgeführten Schätzungen sei von wesentlich geringeren Umsätzen ausgegangen worden und die Gewinne aus den Liegenschaftsverkäufen seien bei der Erlassung der Erstbescheide nicht berücksichtigt worden.

In Folge dieser Verständigung nahm die Veranlagungsabteilung des FA (FA12BV21) weitere Erhebungen vor und richtete an die Bf. folgenden Vorhalt vom 24.11.2016:

Auf Grund der nunmehr recherchierten Kaufpreise für die An- und Verkäufe von Grundstücken sei festgestellt worden, dass die - infolge Nichtabgabe von Steuererklärungen und der Nichteinreichung der Jahresabschlüsse beim Firmenbuch - gemäß § 184 BAO geschätzten Gewinne wesentlich zu niedrig angesetzt worden seien.

Das Finanzamt beabsichtige im Hinblick auf diese jetzt hervorgekommenen tatsächlichen Verkaufserlöse das Veranlagungsverfahren betreffend Körperschaftsteuer 2010 gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen und die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 2010 wie folgt anzusetzen (Beträge in Euro):

Objekt	Kauf Datum	AK	Geschätzte BA iHv 10%	Verkauf	Gewinn
16. L1	21.11.06,	620.000	62.000	1.032.930	350.930
17.L2	04.06.07,	385.000	38.500	461.860	38.360
11. L4 W28+26, W31, W36 = 121 Anteile v. 857	27.02.08, für 857/1020 Anteilen	412.500 62.236	6.223	f. 121 Anteile gesamt 107.000	38.540
16. ***1*** 76	27.07.07,	798.000	79.800	1.364.916	487.116
Summe 2010		1.865.236	186.523	2.966.706	914.946

(Tabelle 2)

Die Bf. werde zur Stellungnahme unter Vorlage aller für die Beurteilung des Sachverhaltes erforderlichen Unterlagen aufgefordert.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23.03.2017 teilte die steuerliche Vertreterin (StV) mit, dass die im Vorhalt ausgewiesenen Anschaffungskosten und Veräußerungserlöse der angeführten Liegenschaften zutreffend seien. Das Mietzinshaus, Wien, 16. ***1*** 76, sei aber nicht im Jahr 2010, sondern erst 2011 verkauft worden, weil die Schlüsselübergabe, mit der das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft übergegangen ist, erst im Jahr 2011 erfolgt sei.

Laut Auskunft der Bf. seien Kredite bei der Raiffeisenbank Korneuburg für den Erwerb dieser Liegenschaften aufgenommen worden. Aus diesen Krediten würden im Jahr 2010 Betriebsausgaben für Zinsen von insgesamt € 21.301 resultieren, die noch in Abzug zu bringen seien (Kt. 10.010.833: € 3.350; Kt. 10.010.627: € 13.540; Kt. 10.010.312: € 4.411).

Die Bf. habe auch folgende Rechnungen an die britische B. b. Ltd bezahlt:

Betriebsausgaben 2010	Euro
RE. v. 11.06.2010 über Maklergebühren 3% v. Verkaufspreis für L1 und	30.900,00
RE. v. 6.12.2010 über Maklergebühren 3% v. Verkaufspreis für ***1*** 76	34.110,00
RE. v. 31.03.2010 über Gebühren f. Verhandlungen u. Besprechungen betreffend „A1“ € 100/pro m ²	42.000,00

RE. v. 31.12.2010 über Zinsen für bereitgestellte Kredite 2006-2010, gesamt € 185.338,22; 1/5 pro Jahr	37.067,64
RE. v. 31.03.2011 über angefallene Reisespesen 2006-2011 gesamt £ 27.872,15, = € 36.911,37; 1/6 pro Jahr	6.151,90
Gesamtsumme Betriebsausgaben	150.229,54

(Tabelle 3)

Ferner sei aus Verlusten der Vorjahre noch ein Verlustvortrag in Höhe von € 105.859 vorhanden und dieser in Abzug zu bringen, sodass sich 2010 ein steuerpflichtiges Einkommen € 150.440 ergebe.

Nachweise über die behaupteten Betriebsausgaben wurden der Vorhaltsbeantwortung nicht angeschlossen.

Die Abgabenbehörde nahm mit Bescheid vom 24.4.2017 das Veranlagungsverfahren betreffend Körperschaftsteuer 2010 von Amts wegen wieder auf und erließ gleichzeitig den geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 24.4.2017, in dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 462.830 (bisher € 36.000) angesetzt wurden.

In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides wurde ausgeführt, dass die in der Begründung des KöSt-Bescheides 2010 näher angeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien. Diese neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel seien im abgeschlossenen Verfahren (KöSt-Bescheid vom 16.12.2015) nicht berücksichtigt und es führe die Kenntnis dieser Umstände zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall habe das Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse der Partei an der Rechtsbeständigkeit überwogen. Die Auswirkungen der nachträglichen Tatsachenfeststellungen auf die Höhe der Abgabenfestsetzungen seien nicht als geringfügig anzusehen.

Der geänderte KöSt-Bescheid 2010 enthielt die Ankündigung der Übermittlung einer gesonderten Bescheidbegründung. In dieser Bescheidbegründung vom 25.04.2017 wurde Folgendes ausgeführt:

„Auf Grund der nunmehr recherchierten Kaufpreise für An- und Verkäufe von Grundstücken in den Jahren 2008 bis laufend wurde festgestellt, dass der infolge Nichtabgabe von Steuererklärungen und nicht eingereichter Bilanz im Firmenbuch geschätzte Gewinn wesentlich zu niedrig angesetzt wurde. Im Hinblick auf diese jetzt hervorgekommenen neuen Tatsachen wird das Verfahren für die Körperschaftssteuer 2010 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen und die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer 2010 wie folgt geschätzt:

[...]

Der bereits geschätzte Gewinn in Höhe von EUR 35.000,- für Mieteinkünfte wird hinzugerechnet. Das sind ca. 30 % des geschätzten Umsatzes. Dieser wurde analog zu den Vorjahren aufgrund des Prüfungsberichtes vom 03.08.2009 hochgerechnet. In der Vorhaltsbeantwortung vom 23.03.2017, eingelangt am 21.04.2017, wurden die Bücher und Aufzeichnungen, die nach den Abgabenvorschriften zu führen sind, nicht vorgelegt. Ohne vollständige Offenlegung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben ist die Behörde berechtigt gemäß § 184 BAO die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. In der gegenständlichen Schätzung sind daher sämtliche Einnahmen und Ausgaben berücksichtigt.“

Zudem erließ das FA einen KEst-Haftungsbescheid vom 25.04.2017 über € 106.957,50. Der Gewinn aus den Grundstücksveräußerungen 2010 sei nicht in das Betriebsvermögen der Bf. eingegangen, sondern dem Gesellschafter und Alleingeschäftsführer Gf-Ge. als verdeckte Ausschüttung zugeflossen. Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 hafte die Bf. als Abzugsverpflichtete für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer von den Kapitalerträgen, welche den Gesellschaftern zugeflossen sind.

Ebenso wurde vom Finanzamt der Wiederaufnahmebescheid betreffend KöSt 2011 vom 26.04.2017 erlassen und wurde in diesem bezüglich der Darlegung der gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel auf die Ausführungen des gleichzeitig erlassenen, geänderten KöSt-Bescheid 2011 verwiesen. Darin wird begründend ausgeführt, dass auf Grund der nunmehr recherchierten Kaufpreise beim Ankauf- und Verkauf des Grundstückes „Wien 16. ***1*** 76“ dem FA erst die tatsächliche Höhe des erzielten Verkaufspreises bekannt geworden sei (Kauf € 798.000, geschätzte Nebenkosten € 79.800, Verkauf € 1.364.916,). Daraus ergebe sich, dass die Steuerpflichtige aus diesem Immobiliengeschäft einen wesentlich höheren Veräußerungsgewinn erzielt habe, als im Erstbescheid griffweise geschätzt worden sei (€ 487.116 statt bisher € 200.000). Die Begründung der Ermessungsausübung erfolgte beim Wiederaufnahmebescheid betreffend KöSt 2011 wortgleich wie im Wiederaufnahmebescheid betreffend KöSt 2010.

Im Übrigen habe die Bf. auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 23.03.2017 entgegen der abgabenrechtlichen Verpflichtung keine Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt. Ohne vollständige Offenlegung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben war die Behörde weiterhin verpflichtet die Bemessungsgrundlagen zu schätzen. In der gegenständlichen Schätzung seien sämtliche mit den Einnahmen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben berücksichtigt worden.

Des Weiteren erging der KEst-Haftungsbescheid vom 25.04.2017 wegen einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer Gf-Ge. hinsichtlich des nicht in das Betriebsvermögen der Bf. eingegangenen Veräußerungserlöses aus dem Liegenschaftsverkauf

2011 (***1*** 76) in Höhe von € 487.116 und wurde 25%ige Kapitalertragsteuer von € 121.779 geltend gemacht. Die Begründung entspricht dem KEST-Haftungsbescheid 2010.

Die Zustellung dieser Abgabenbescheide zu Händen des Nachtragsliquidators, RA Dr. VN NN als organschaftlichen Vertreter der Bf. ist durch aktenkundige Zustellnachweise belegt. Innerhalb der beantragten Verlängerung der Rechtsmittelfrist erhob die Bf. mit Anbringen vom 23.06.2017 rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde gegen die vorstehend genannten Abgabenbescheide. Beantragt wurde eine Änderung der Bemessungsgrundlage der KöSt-Bescheide, weil angefallene Betriebsausgaben im Jahr 2010 von € 211.530,59 und 2011 von € 201.452 nicht berücksichtigt worden seien. Entsprechend der Verringerung des steuerpflichtigen Gewinnes sei auch der ausschüttbare Kapitalertrag geringer und seien vor Bemessung mit der KEST sowohl der 2010 noch vorhandene Verlustvortrag in der Höhe von € 68.631 und als auch die zu leistende Körperschaftssteuer abzuziehen.

Im Einzelnen ergebe sich daraus Folgendes:

Betreffend die KöSt 2010:

Wie in der Vorhaltebeantwortung vom 23.03.2017 bereits angeführt, seien Zinsaufwendungen für drei Raika-Kredite im Zusammenhang mit dem Kauf der 2010 veräußerten Liegenschaften von insgesamt € 21.301,05 angefallen. Ferner seien von der Bf. Rechnungen der britischen B. b. Ltd über insgesamt € 150.229,54 (siehe Tabelle 3) bezahlt worden. Die € 150.229,54 fänden in der Beilage der Bank of Scotland Deckung (nachträglich vorgelegt ein Kontoauszug der Bank of Scotland 25.2-22.3.2010).

Für einen beabsichtigten Dachbodenausbau bei den Gebäuden L2 und L1 seien architektonische Pläne erstellt und ein Baugenehmigungsverfahren durchgeführt wurden, wodurch der Bf. Ausgaben entstanden seien. Weil es dazu keine Rechnungsbelege gebe, werde vorgeschlagen pro Liegenschaft € 20.000 als Betriebsausgaben (gesamt € 40.000) zu schätzen. Zusammenfassend würde sich somit der im angefochtenen KöSt-Bescheid 2010 vom 24.04.2017 geschätzte Gewinn (€ 462.830) um die dargestellten weiteren Betriebsausgaben von insgesamt € 211.530 auf € 251.299 verringern.

Betreffend die KöSt 2011:

Im angefochtenen Bescheid sei vom FA der Gewinn aus der Differenz des Ankaufpreises und Verkaufspreises für die Liegenschaft, ***1*** 76, unter Abzug von 10% Anschaffungsnebenkosten mit € 487.116 geschätzt worden. Bei dieser Schätzung sei nicht berücksichtigt worden, dass von der Bf. Investitionen für die Schaffung zusätzlicher Nutzflächen von insgesamt 90 m² getätigt worden seien. Mangels vorhandener Belege sei das Investitionsvolumen mit dem Baukostensatz für Wien zu ermitteln und belaufe sich dieses auf € 132.300 (d.s. € 1.470/m²). Wie aus der Zinsliste 2010 hervorgehe sei bei den Wohnungen

Top 2 und 5 (***1*** 76) eine Kernsanierung bei gleichbleibender Nutzfläche erfolgt (jeweils Nutzfläche 40,9 m²). Das Sanierungsvolumen sei mit € 600 pro Quadratmeter zu schätzen, sodass dieser Aufwand mit € 49.152 zu beziffern sei.

Es sei ein architektonischer Bauplan für einen Dachbodenausbau des Objektes ***1*** erstellt und ein Baugenehmigungsverfahren durchgeführt worden, wofür ein Aufwand von € 20.000 zu schätzen sei.

Aus den angeführten Gründen würde sich somit der im angefochtenen KöSt-Bescheid 2011 vom 26.04.2017 geschätzte Gewinn (€ 487.116) unter Berücksichtigung der dargestellten weiteren Betriebsausgaben von insgesamt € 201.452 auf € 285.664 verringern.

Sollte diese Bescheidbeschwerde aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht bewilligt werden, so werde alternativ der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der angefochtenen Sachbescheide gestellt. Es seien im vorliegenden Fall für die Besteuerung entscheidungserhebliche Tatsachen neu hervorgekommen und werde hinsichtlich dieser Tatsachen auf die Ausführungen in Punkt B und D der Beschwerde verwiesen. Zudem werde als Alternativantrag eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gestellt, weil die vom FA vorgenommenen Schätzungen wesentlich von den dargestellten tatsächlichen Gegebenheiten abweichen würden.

Mit Anbringen vom 5.09.2017 teilte die Bf. mit, dass die fehlenden Jahresabschlüsse nicht nachgereicht werden könnten, weil die erforderlichen Unterlagen dafür nicht vorhanden seien. Zu Untermauerung der zu schätzenden Betriebskosten werden jedoch folgende Unterlagen vorgelegt:

- Baugenehmigungsbescheid vom 26.02.2008 für Dachbodenausbau L1 5 samt Einreichplan vom Juni 2007,
- Baugenehmigungsbescheid vom 25.05.2009 für Dachbodenausbau L2 8 samt Einreichplan vom Dezember 2007 und Juni 2008 und,
- Baugenehmigungsbescheid vom 15.09.2008 für Dachbodenausbau ***1*** 76 samt Einreichplan vom Mai 2008

Belege über die Kosten für die Einreichung der Baupläne und das Baugenehmigungsverfahren gebe es nicht. Der Weiterverkauf sei aber jeweils mit den vorhandenen Einreichplanungen durchgeführt worden.

Zu den in der Vorhaltsbeantwortung vom 23.03.2017 und der Bescheidbeschwerde vom 23.06.2017 geltend gemachten Betriebsausgaben werden

- zwei Zinsenbestätigungen der Raiffeisenbank Korneuburg für L1 (Kt. [...] 312) und ***1*** (Kt. [...] 627),
- die Rechnungen der britischen B. b. Ltd (Belege zu Tabelle 3),

- ein Kontoauszug der Bank of Scotland der B. b. Ltd (25.2.-22.3.2010) und ein Kontoauszug Loyds TSB Bank (20.12.-29.12.2010) vorgelegt.

Mit Schreiben vom 20.09.2017 erfolgte die Urkundenvorlage der Zinslisten für Juli 2007 und Oktober 2010 des Gebäudes ***1*** 76. Die Zinsenliste für Juli 2007 weise eine Gesamtnutzfläche von 1044,64 m² und die Zinsenliste Oktober 2010 eine vermietbare Gesamtnutzfläche von 1.159,24 m² aus. Die um rund 115 m² vergrößerte Gesamtnutzfläche des Hauses sei auf durchgeführte Sanierungsarbeiten der Bf. zurückzuführen. Das Top 2-3 habe 2007 noch nicht existiert. Von der Bf. sei der ehemalige Fahrradabstellraum in ein Geschäftslokal umgestaltet worden, wofür ein Ersatzraum für die Fahrräder habe geschaffen werden müssen. Ebenso sei Wohnung, Top 5 generalsaniert worden. Die für die Wohnungen, Nr. 16, 18, 19, 28, 31, 33, 34 und 38 in der Zinsenliste 10/2010 ausgewiesenen höheren Mietzinse seien durch Wohnraumsanierungen der Bf. bewirkt worden. Dieser offensichtlich getätigte Sanierungsaufwand möge bei der zu korrigierenden Gewinnsschätzung berücksichtigt werden.

Zu den nachgereichten Rechnungen der B. b. Ltd ist erläuternd anzumerken, dass es sich um einfache am PC erstellte Word-Dokumente handelt. Sie weisen keine laufende Nummer auf, enthalten keinen Vermerk einer buchhalterischen Erfassung und - ausgenommen die Rechnung betr. Beratungsleistungen „A1“ über € 42.000 - auch keine Unterschrift. Ebenso enthalten die Rechnungen keinen Zahlungsvermerk und gibt es dazu auch keine Zahlungsnachweise. Keiner der Rechnungsbelege weist eine hinreichende, nachvollziehbare und plausible Leistungsbeschreibung auf.

Gesellschafter-Geschäftsführer der B. b. Ltd ist der zu 66% an der Bf. beteiligte M-Ges, welcher zudem mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer Gf-Ge. in einem steuerlich relevanten verwandtschaftlichen Naheverhältnis steht.

Mit der Rechnung vom 31.10.2010 wurden Zinsen von € 185.338,22 für einen angeblich im Jahr 2006 zur Verfügung gestellten Kredit verrechnet und bezieht sich diese auf eine nicht offengelegte Vereinbarung vom 21.11.2006. Der ausbezahlte Kreditbetrag, der Zinssatz, Zuordnung der Zinsen zu den betreffenden Jahren, die offenen Kreditstände zum jeweiligen Jahresende und Nachweise der Zahlungsflüsse wurden zu diesem behaupteten Kapitalgeschäft nicht offengelegt.

Der vorgelegte Kontoauszug der Bank of Scotland (25.2.-22.3.) enthält zwei Zahlungseingänge von der ***Bf*** I. GmbH, nämlich vom 15.2.2010 mit dem Titel „Immobil.-Zinsen 2009 - € 7.636“ und vom 18.3.2010 mit dem Titel „Immobil.-Darlehensrückzahlung - € 40.000. Zudem wurde ein Kontoauszug der Loyds TSB Bank über einen Zahlungseingang der ***Bf*** I GmbH vom 20.12.2010 „F/Flow € 250.000 und Zahlungsausgang vom selben Tag „Transfer-Ex/T/O über diesen Betrag von € 250.000.

Die Rechnung vom 31.03.2011 über weiterverrechnete Reisekosten der B. b. Ltd für den Zeitraum 2006 bis 2011 über £ 27.872,15 entspricht nach Form und Inhalt den bereits beschriebenen Belegen der B. b. Ltd (siehe gesonderte Bescheidbegründung zur BVE vom 13.10.2017, Seite 3).

Eine vom FA veranlasste CLO-Anfrage zur Feststellung der UID-Nummer der B. b. Ltd führte zu der Auskunft, dass diese britische Gesellschaft über keine UID-Nummer verfügt.

Mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 13.10.2017 wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2010 und 2011 sowie gegen die KöSt-Bescheide 2010 und 2011 und gegen die KEST-Hafungsbescheide betreffend KEST 2010 und 2011 als unbegründet abgewiesen.

Ergänzend wurde in den Begründungen der BVE im Wesentlichen vorgebracht:

Dem FA sei nicht offengelegt worden und daher auch nicht bekannt gewesen, dass die Bf. in den Streitjahren einem gewerblichen Grundstückshandel nachgegangen sei. Darum seien erst nach der Erlassung der KöSt-Erstbescheide 2010 und 2011 vom 16.12.2015 vom FA Recherchen zur Ermittlung der An- und Verkaufspreise der von der Bf. gehandelten Grundstücke durchgeführten worden. Diese neu hervorgekommenen Tatsachen zeigten, dass die in den KöSt-Erstbescheiden vorgenommenen Gewinnschätzungen in Widerspruch zu den tatsächlich erzielten Verkaufserlösen standen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 23.03.2017 habe sich die Bf. auf bloße Behauptungen beschränkt und keine Nachweise zu ihrem Vorbringen vorgelegt, weshalb in den angefochtenen Abgabenbescheiden keine weiteren Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden seien.

Die Beschwerde habe sich nicht gegen die Schätzungsbefugnis, sondern lediglich gegen die Höhe der Gewinnschätzung gerichtet. Die Bf. habe eingestanden, dass sie entgegen ihrer Verpflichtung nach § 124 BAO iVm § 189 UGB ab 2009 keine Bücher mehr geführt hat. Das Beschwerdevorbringen höherer Betriebsausgaben basiere daher ebenfalls auf einer Schätzung, wozu selektiv einzelne Belege vorgelegt worden seien (insb. Baugenehmigungen u. Einreichpläne nicht realisierter Dachbodenausbauten aus Vorjahren, Zinsenbestätigungen der Raika, Rechnungen der B. Properites Ltd, je ein Kontoauszug von Loyds und der Bank of Scotland sowie Zinslisten für das Objekt ***1*** 76).

Die Zinslisten allein seien kein brauchbarer Nachweis für die Ermittlung von in den Streitjahren vorgelegener Betriebsausgaben. Es sei nicht feststellbar, ob und in welchem Umfang allfällige Gebäudesanierungen einen sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand der Vorjahre oder aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand darstelle.

Es fehle eine nachvollziehbare Beschreibung und Dokumentation welche Sanierungsarbeiten im Detail, durch wen, wann ausgeführt worden seien und inwiefern es sich um

Herstellungsaufwand gehandelt habe. Da die Bf. über keinerlei Baurechnungen, nicht einmal Rechnungen über die Anschaffung von Baumaterial verfüge, könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Bf. einen in den Streitjahren zu berücksichtigenden Herstellungsaufwand wegen Sanierungsarbeiten gehabt habe.

Der Grund für die in der Zinsliste 2010 angeführte zusätzliche Nutzfläche, könne auch eine bloße Neuvermietung der freigewordenen Hausbesorgerwohnung sein. Die höheren Mieten in den angeführten Wohnungen (***1*** 76: 16, 18, 19, 28, 31, 33, 34, 38) können auf den nachweislich stattgefundenen Wechsel der Mieter und nicht auf eine durch Wohnraumsanierung herbeigeführte Kategorieanhebung zurückzuführen sein.

Für die Berücksichtigung von Herstellungskosten für Wohnungssanierungen in der ***1*** fehle eine nachvollziehbare sachliche Grundlage, ebenso fehle die Plausibilität für einen 2010 und 2011 angefallenen Aufwand für die in den Vorjahren erlangten Baubewilligungen für Dachbodenausbauten (je € 20.000 lt. Bf.).

Für die Anerkennung der behaupteten Geschäftsbeziehungen zur B. b. Ltd müssten die Kriterien der steuerrechtlichen Angehörigenjudikatur erfüllt sein, (Schriftlichkeitsgebot, Widerspruchsfreiheit und Fremdüblichkeit des Geschäftsinhaltes), weil M-Ges bei beiden Gesellschaften – der Bf. und der B. b. Ltd - Gesellschafter sei. Allein auf Grund der Rechnungen sei nicht erkennbar, welche Leistungen im Detail die B. b. Ltd erbracht haben soll. Die Erbringung der in den Rechnungen angeführten Leistungen sei weder glaubwürdig noch nachvollziehbar. Die Art und Weise der Leistungsverrechnung und ihr Inhalt sei widersprüchlich und ungewöhnlich. Diese Rechnungen würden deshalb vom FA nicht als Nachweis für Betriebsausgaben anerkannt.

Allein aus den beiden vorgelegten Zinsenbestätigungen betreffend Raika-Kredite der Bf. würde nicht hinreichend erkannt werden können, in welchem betrieblichen Zusammenhang diese Kredite mit den Gebäuden, bzw. der Geschäftstätigkeit der Bf. stünden. Im Übrigen habe die Abgabenbehörde Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Liegenschaftsveräußerungen in Höhe von 10% des Kaufpreises geschätzt und sei ein plausibler Nachweis für den Ansatz höherer Betriebsausgaben von der Bf. nicht erbracht worden.

Es erscheine dem FA auch unglaublich, dass bei einer derart umfangreichen Geschäftstätigkeit über einen so langen Zeitraum durch erfahrene Gesellschafter-Geschäftsführer keine Unterlagen vorhanden wären oder diese verloren gegangen seien. Vielmehr liege auf der Hand, dass von der Bf. bewusst und gezielt nur bruchstückhaft Unterlagen vorgelegt wurden, um die Wahrnehmung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen zu verbergen oder zu verfälschen.

Ein Steuerpflichtiger (Stpfl.) welcher der Abgabenbehörde absichtlich nur unvollständige Unterlagen zur Verfügung stelle und sich auf diese Weise der Kontrolle und Feststellung der

tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen entziehe, solle durch die Verweigerung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht bei der Abgabenerhebung nicht bessergestellt sein, als pflichtgemäß handelnde Steuerpflichtige. Bestehe ein begründeter Anlass zur Schätzung, dann müsse die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hingenommen werden. Es liege im Wesen einer Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen könnten.

In der BVE-Begründung betreffend die KEST-Haftungsbescheide wurde dem Einwand der Bf. entgegengehalten, dass die Haftungsbescheide auf Grund der verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter der Bf. erlassen worden seien. Diese verdeckte Ausschüttung bestehe darin, dass die Veräußerungsgewinne aus den Liegenschaftsverkäufen „Schwarzerlöse“ seien, die nicht in die Buchhaltung und somit auch nicht in das Betriebsvermögen der Gesellschaft eingegangen seien, sondern sich der Gesellschafter zu seinem Vorteil zugewendet habe. Dies ergebe sich u.a. daraus, dass die Bf. wegen Vermögenslosigkeit 6/2012 im Firmenbuch gelöscht worden sei. Eine verdeckte Ausschüttung könne aber – entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht – auch unabhängig vom Vorliegen eines Gewinnes auftreten.

Gegen die Beschwerdeentscheidungen wurde mit Anbringen vom 14.11.2017 fristgerecht ein Vorlageantrag gestellt. Auf die in der Bescheidbeschwerde und in den Schreiben vom 5.09.2017 und 20.09.2017 vorgebrachten Ausführungen werde verwiesen. Ergänzend wurde Folgendes vorgebracht und folgende weitere Beweise vorgelegt:

*„Von der ***Bf1*** sind in den Häusern, der erworbenen und dann weiter verkauften Liegenschaften, 16. L1, 16. ***1*** 76 und 17. L2 umfangreiche Sanierungen und Ausbauarbeiten durchgeführt worden, deren Aufwand leider nicht mit Rechnungen nachgewiesen werden kann, deren Durchführung durch die Bf. aber durch die Vorlage der nachstehend angeführten Unterlagen bewiesen werden kann.*

Folgende Bauausführungen sind im Objekt, 17. L2 erfolgt:

Dachgeschoßausbau zur Schaffung von sieben Wohnungen, Errichtung eines Liftes, Schaffung neuer Kellerabteile,

Umbau der Wohnung Tür 1A in eine Kleingarage, Errichtung eines Müllraumes sowie eines Kinderwagen- und Fahrradabstellraumes,

Zusammenlegung der Wohnungen Tür 5A und 6A, Tür 7 und 8 sowie Tür 9 und 10

Beweis: Baubewilligungsbescheid der MA 37 vom 25.5.2009, Befund vom 18.12.2008, Einreichplan von Dezember 2007, eingebracht am 31.01.2008, Fotos von den Bauarbeiten

Folgende Bauausführungen sind im Objekt 16. L1 erfolgt:

Dachgeschoßausbau zur Schaffung von fünf Wohnungen, Einbau von Bädern und Aborten sowie Zusammenlegung von Wohnungen im 1. und 3. Stock, Schaffung neuer Kellerabteile

Beweis: Baubewilligungsbescheid MA 37 vom 26.02.2008,

Folgende Bauausführungen sind im Objekt 16. L3 erfolgt:

Dachgeschoßeinbau zur Schaffung von vier Wohnungen, Errichtung eines Liftes, Schaffung neuer Kellerabteile,

Zusammenlegung der Wohnungen Tür 20 und 21 und Tür 26 und 27 im 2. Stock und

Zusammenlegung der Wohnungen Tür 29 und 30, Tür 31 und 32 im dritten Stock,

Herstellung je einer Terrasse im 3. Stock und Einbeziehung in die Wohnungen Tür 38, bzw. 41,

Vornahme von Abänderungen aufgrund von Mauerdurchbrüchen, Trenn- und Scheidewänden sowie Raumwidmungen

Beweis: Baubewilligungsbescheid der MA 37 vom 15.09.2008

*Zudem werden zum Nachweis der in der Beschwerde bereits vorgetragenen Neuschaffung des baulich nicht vorhanden gewesenen Kellerlokales (***1***, Top 2) mit einer Nutzfläche von 90 m² noch weitere Unterlagen vorgelegt:*

*Verwaltungsübergabeprotokoll und Schreiben der Hausverwaltung ***1*** 76 zum Beweis, dass unmittelbar nach dem Kauf noch ein Fahrradabstellraum bestanden ha,.*

Planskizze des Kellers mit Einzeichnung des Fahrradabstellraumes,

Vorbefund des Rauchfangkehrers vom 26.5.2008 und Kostenvoranschlag der Kaminsanierungsfirma vom 7.12.2009,

Mietanbot des Maklers samt Angebotsannahme des Mieters vom 12.11.2009.

Konkret ist aus diesen Unterlagen die Anzahl der ursprünglich vorhanden gewesenen Mietgegenstände ersichtlich, sodass durch den Vergleich der in diesen Unterlagen befindlichen Zinsliste vom Juni 2007 (vom 24.5.2007) mit der Zinsliste, die dem Verkauf des Hauses durch die Bf. zu Grunde gelegt wurde, genau ersichtlich ist, um welche Mietgegenstände, bzw. Nutzflächen das Haus durch Bautätigkeiten, die von der Bf. durchgeführt worden waren, „gewachsen“ ist.

*Zum Nachweis der Neuschaffung der Wohnungen Tür 1 (40,96 m²) und Tür 5 (40,96 m²) im Haus ***1*** 76 durch einen kompletten Umbau der bisherigen Wohnungen Tür 1,2 (28,83 m²) und Tür 4/5 (53,09 m²) werden noch folgende Beweise vorgelegt:*

Zinsliste der Hausverwaltung für Oktober 2010 vom 21.10.2010 mit Anführung der neu geschaffenen Wohnungen Tür 1 und 5,

Mietvertrag Tür 1,2 vom 17.5.2006 samt Planskizze, woraus die Nutzfläche von 28,83 m² ersichtlich ist,

Mietvertrag Tür 4/5 vom 9.8.1978 samt Schreiben der Immobilienverwaltung betreffend Mietrechtseintritt vom 20.9.2005, woraus die Nutzfläche von 53,09 m² ersichtlich ist.

Grundsätzlich ist zu der Nichtvorlage der zahlreichen Sanierungsrechnungen der von der Bf. durchgeführten Sanierungen und Umbauten, bzw. Dachgeschoßausbauten noch anzuführen, dass von der Bf. bei dem jeweiligen Verkauf der Liegenschaften sämtliche Rechnungsbelege an die Nachfolgehausverwaltung übergeben wurden, wobei dann diese über diese Rechnungen mittlerweile nicht mehr verfügen.

Zum Nachweis des durch die Immobilienankäufe, bzw. Sanierungsmaßnahmen erforderlichen Finanzierungsbedarfs, welcher dann entsprechende Darlehenszinsen zur Folge hatte, um deren gewinnmindernde Berücksichtigung - ebenso wie bei allen anderen vorgelegten Rechnungen der B. b. Ltd - ersucht wird, werden die nachstehenden Schriftstücke vorgelegt:

Notariatsakt vom 24.1.2007 mit dem Syndikatsvertrag zwischen David und M-Ges, unter Hinweis auf Punkt 2.2. des Syndikatsvertrages, wonach die zum Erwerb und zur Projektentwicklung erforderlichen Beträge, die durch die Finanzierung nicht gedeckt sind (Eigenkapitalquoten) vom Gesellschafter M-Ges aufgebracht und der Gesellschaft als nachrangiges Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt wird. Dadurch dass M-Ges zwecks Aufbringung der erforderlichen Finanzierungsmittel selbst entsprechende Darlehen aufnehmen musste, musste er die vom ihm selbst aufzubringenden Zinsen auch entsprechend an die Bf. weiter verrechnen,

*Abstattungskreditverträge der Raiffeisenbank Korneuburg betreffend die Ankaufsfinanzierung der Liegenschaften 1160 Wien, L1 5 und ***1*** 76.*

Kreditusage der Erste Bank vom 29.5.2007 betreffend die Ankaufsfinanzierung der Liegenschaft 1170 Wien, L2 8.

*Bemerkt wird, dass im FA-Vorhalt vom 24.11.2016 die neu ermittelten Gewinne aus den verschiedenen Liegenschaftsveräußerungen aufgegliedert wurden, wobei der Gewinn aus dem Liegenschaftsverkauf ***1*** 76, zunächst noch unter Zuordnung zum Veranlagungsjahr 2010 nochmals neu geschätzt worden ist. Ungeachtet des sonstigen Vorbringens zur Höhe der Schätzung wurde bei dieser neuerlichen Schätzung, aufgrund welcher dann auch die Erlassung des angefochtenen KöSt-Bescheides 2011, der den Verkauf ***1*** 76 enthält, nicht berücksichtigt, dass derselbe Veräußerungsgewinn bereits mit dem Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 16.12.2015 geschätzt wurde, wobei die daraus resultierende Körperschaftsteuer dann infolge des vorliegenden (vorgenannten) Haftungsbescheides auch schon bezahlt wurde.*

Abschließend wird nochmals beantrag, der erhobenen Bescheidbeschwerde – unter Berücksichtigung aller Ausführungen und vorgelegter Beweismittel – stattzugeben.“

Mit Vorlagebericht vom Juli 2018 legte das FA die Bescheidbeschwerde mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 8.2.2023 reichte die Bf. zur aufgetragenen Mängelbehebung folgende Begründung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide nach:

„In den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden vom 24.4. und 26.4.2017 wird jeweils wortgleich die Wiederaufnahme damit begründet, dass sie gemäß § 303 Abs. 1 BAO erfolge, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung, das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen und erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände (§ 20 BAO). Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs.3 lit. a BAO in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides darzustellen. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs.3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 BAO darzulegen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssen in der Bescheidebegründung von Wiederaufnahmebescheiden die Wiederaufnahmegründe enthalten sein. Gemäß § 93 Abs.3 lit. a BAO haben Bescheide eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder aufgrund eines Parteienanbringens erlassen werden, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidebegründung ist daher für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung (Ritz, BAO3, § 93 Tz. 10). Die Begründung hat außerdem die Gründe für die Ermessensausübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102 u.a.) In der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide wird die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO im Wesentlichen inhaltlich lediglich damit begründet, dass die - in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu vorgekommen seien -'. Die restliche Begründung erschöpft sich in der Wiedergabe des Gesetzeswortlautes. Da aber aus den Begründungen der angefochtenen Bescheide nicht hervorgeht, was konkret unter der Bezeichnung - ‚in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien -‘ zu verstehen ist und somit auch nicht klar ausgedrückt ist, auf welche Sachbescheide überhaupt Bezug genommen wird und welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, ist sohin das Erfordernis einer ausreichenden Begründung dieser Bescheide nicht erfüllt.

Durch den Verweis auf einen nicht näher bezeichneten Sachbescheid und das Zitieren des Gesetzeswortlautes werden hinsichtlich des Sachbescheides nicht nachvollziehbar, lediglich Tatbestandsmerkmale angeführt, deren Verwirklichung Voraussetzung für die Anwendung der zitierten Norm ist. Welchen konkreten Sachverhalt und welche Tatsachen die Behörde unter die zitierte Gesetzesbestimmung subsumiert hat, ist damit aber nicht ersichtlich. Aus den vorliegenden „Begründungen“ kann somit nicht entnommen werden, aufgrund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für Wiederaufnahmen verwirklicht worden wären und welche konkreten Sachverhaltselemente die Abgabenbehörde zu den streitgegenständlichen Wiederaufnahmen berechtigt hätte.

Wenn aber der als Wiederaufnahmegrund herangezogene Sachverhalt im Begründungsteil des jeweiligen Wiederaufnahmebescheides nicht festgestellt wird, ist auch nicht überprüfbar, ob die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen oder ob die Wiederaufnahme rechtswidrig erfolgt ist. Durch die in beiden Fällen völlig unzureichenden Hinweise auf einen nicht näher bezeichneten ‚Sachbescheid‘ wurde die Begründung desselben auch nicht Bestandteil der Begründung der Wiederaufnahmebescheide.

Da sohin in beiden Wiederaufnahmebescheiden keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 BAO enthalten ist, sind auch beide angefochtenen Wiederaufnahmebescheide mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet und damit wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.“

Mit Vorlagebericht vom Juli 2018 wurde die Beschwerde mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht zu Entscheidung vorgelegt.

Auf Grund der im Vorlageantrag erstmals behaupteten Bauausführungen zur Herstellung von Dachbodenausbauten und Wohnungszusammenlegungen betreffend die Gebäude L2 8, L1 5 und ***1*** 76 (mit Baubewilligungen vom 25.09.2009, 26.06.2008 und 15.09.2008) wurde vom Bundesfinanzgericht (BFG) bei der Baubehörde der Stadt Wien erhoben, ob Bauausführungen bei diesen Liegenschaften angezeigt worden sind.

Von der zuständigen Magistratsabteilung 37 wurde mitgeteilt, dass bei der L1 5 und L2 8 betreffend die baugenehmigten Dachgeschossausbauten und Wohnungszusammenlegungen weder bis zum Jahr 2011 noch in den Folgejahren eine Bauanzeige erfolgt ist. Beim Objekt ***1*** 76 liegt nur eine Bauanzeige vom 16.08.2012 – also nach dem Verkauf durch die Bf. betreffend Dachgeschossausbau und Wohnungszusammenlegung vor. Eine andere, einfache Bauanzeige, für Bauführungen ohne Baubewilligung betreffend die ***1*** 76 (insb. wegen Schaffung eines Geschäftslokales statt eines Fahrradraumes oder Wohnungsumbauten unter Änderung der Wohnungsgrundrisse betreffend Tür 1 und 5) ist bei der Baubehörde nicht erfolgt.

Mit Beschluss vom 14.03.2022 und 21.03.2023 wurde die Bf. vom abschließenden Ergebnis des Ermittlungsverfahrens sowie von einer möglichen Abänderung der Schätzung der Bemessungsgrundlagen in Kenntnis gesetzt und Gelegenheit gegeben dazu Stellung zu nehmen.

Die Bf. hat dazu eine schriftliche Stellungnahme und Urkundenvorlage (eingelangt am 4.04.2023) vorgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das BFG hat Beweis erhoben durch Einsicht in den vorgelegten Verwaltungsakt, Würdigung der Parteivorbringen und Durchführung einer ergänzenden Ermittlung. Der vorstehend geschilderte Sachverhalt ist aktenkundig und liegt der Entscheidung zu Grunde. Soweit zu einzelnen Sachverhaltselementen widersprüchliche Beweismittel vorliegen, wird in der rechtlichen Beurteilung dargelegt, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zu welchem Beweisergebnis gelangt ist.

1. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zur Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahmebescheide

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hat (Ritz, BAO6, § 279 Tz 10).

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 1030 Abs. 3 B-VG).

Diese umfassende Kognitionsbefugnis ist vom BFG auch bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen auszuüben. In diesem Fall ist die Sache, über die das BFG zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der belangten Behörde zur

Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Das BFG hat, wenn die Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides mangelhaft ist, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen der Bescheidebegründung vorzunehmen. Die Ergänzung einer mangelhaften in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH, 09.12.2021, Ra 2021/13/0040; VwGH, 13.9.2018, Ro 2016/15/0012, mwN). Eine ergänzungsbedürftige Begründung eines Wiederaufnahmebescheides ist ein im verwaltungsgerichtlichen Verfahren sanierbarer Mangel und führt nicht zur Bescheidaufhebung.

Die Bf. wendet gegen die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahmebescheide ein, dass die Begründung mangelhaft sei. Durch den Verweis auf die Begründung eines nicht konkretisierten Sachbescheides, sei nicht klar ausgedrückt worden, auf welche Bescheide die Abgabenbehörde zur Begründung der Wiederaufnahme der Körperschaftssteuerbescheide Bezug genommen habe und sei somit nicht erkennbar, welche Tatsachen und Beweismittel für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen seien.

Dieser Einwand ist nicht berechtigt und wird damit von der Bf. keine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide aufgezeigt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kann zur Begründung eines Wiederaufnahmebescheides auf den BP-Bericht oder die Begründung des in Folge der Wiederaufnahme des Verfahrens geänderten Sachbescheides verwiesen werden (VwGH, 30.01.2014, 2013/15/0158; VwGH, 22.04.2022, Ra 2020/13/0025 mwH). Dies setzt allerdings voraus, dass der Partei der Bescheid oder das Amtsdokument auf das verwiesen wurde, auch zugestellt worden ist und dieses Dokument eine nachvollziehbare den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Begründung der Wiederaufnahme enthält.

In den beiden Wiederaufnahmebescheiden betreffend Körperschaftsteuer 2010 und 2011 wird unmissverständlich ausgeführt, dass „*das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2010, bzw. 2011 (Bescheide vom 16.12.2015) wiederaufgenommen wird*“. Wenn in der Bescheidebegründung erklärt wird, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erfolgte, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher angeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind“, so ist für jeden vernunftbegabten Menschen verständlich, dass der Kraft des Wiederaufnahmebescheides geänderte und gleichzeitig mit ihm erlassene Körperschaftssteuerbescheid jener Sachbescheid ist, auf dessen Begründung weiterführend verwiesen wurde.

In der Begründung dieser Sachbescheide, der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011, wurde verständlich ausgeführt, dass vom Finanzamt „*nunmehr*“ – also nach Ergehen der KöSt-Erstbescheide vom 16.12.2015 – Recherchen über die Kaufpreise der von der Bf. angekauften und wieder verkauften Grundstücke vorgenommen worden sind. Im Hinblick auf diese neu hervorgekommenen Tatsachen – nämlich der auf Grund dieser Ermittlungen festgestellten Preisspannen zwischen den Anschaffungskosten und den Verkaufspreisen für die Grundstücke der Bf. sei vom FA festgestellt worden, dass die wegen Nichtabgabe der Abgabenerklärungen und Jahresabschlüsse vorgenommenen Gewinnschätzungen wesentlich zu niedrig erfolgt seien. Der weiteren Ausführung, dass der im KöSt-Erstbescheid 2010 geschätzte Gewinn aus Mieteinkünften (€ 35.000) dem nun ermittelten Gewinn aus den Liegenschaftsverkäufen (€ 427.830) hinzugerechnet werde, ist zu entnehmen, dass die belangte Behörde bei Erlassung des Erstbescheides von den Liegenschaftsverkäufen der Bf. im Jahr 2010 noch keine Kenntnis hatte.

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde von der belangten Behörde der herangezogene Wiederaufnahmegrund unter Verweis auf die geänderten Sachbescheide klar und deutlich beschrieben und bedarf diese Wiederaufnahmebegründung an sich keiner ergänzenden Erklärung.

Aus den Bescheidbegründungen ist auch erkennbar, dass bei der KöSt-Veranlagung 2010 die Abgabenbehörde überhaupt keine Kenntnis von den Liegenschaftsverkäufen der Bf. hatte. In diesem Jahr ist durch die nachträglichen Recherchen des FA über die Bf., die schließlich in gezielten Abfragen sämtlicher Grundstücksan- und -verkäufe der Bf. mündeten – der gesamte Tatsachenkomplex des 2010 von der Bf. erfolgten Immobilienverkaufes neu hervorgekommen.

Beim Veranlagungsjahr 2011 hatte das FA zwar eine allgemeine Information, dass das Grundstück ***1*** verkauft worden sei, weshalb im KöSt-Erstbescheid 2011 eine Pauschalschätzung unter Berücksichtigung dieses möglicherweise erfolgten Liegenschaftsverkaufes (griffweise gesamt € 200.000) erfolgt ist. Mangels Buchführung und Abgabenerklärung der Bf. hatte das FA aber keine Kenntnis, welchen Verkaufserlös die Bf. tatsächlich mit diesem Liegenschaftsgeschäft erzielt hatte. Diese für die Abgabenerhebung bedeutsame Tatsache, nämlich die Höhe des tatsächlich erzielten Verkaufspreises, ist neu hervorgekommen und aus diesem Grunde wurde vom Finanzamt das Veranlagungsverfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2011 wiederaufgenommen. Aus der Begründung des Wiederaufnahmebescheides betreffend die Körperschaftsteuer 2011 unter Verweis auf den geänderten Sachbescheid ist dieser vom FA herangezogene Wiederaufnahmegrund eindeutig nachvollziehbar.

Die neu hervorgekommenen Tatsachen über die Liegenschaftsverkäufe der Bf. 2010 und 2011 führen zu hohen Nachforderungen an Körperschaftsteuern. Bereits dieser Umstand macht verständlich, dass die Abgabenbehörde bei ihrer Ermessensübung, das Interesse an der

rechtsrichtigen Bescheiderlassung zu Recht vor das Billigkeitsinteresse der Abgabenschuldnerin am Bestand der ursprünglichen Abgabenbescheide, gestellt hat. Auf Grund der Eindeutigkeit des Ergebnisses der Ermessensübung bedurfte die Begründung der Bescheide keiner weiteren Erklärungen (vgl. VwGH, 2.04.1987, 86/16/0130).

Die von Amts wegen erfolgte Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren KöSt 2010 und 2011 ist mit den angefochtenen Verfahrensbescheiden daher zu Recht verfügt worden.

1.2. Zur Rechtmäßigkeit der Körperschaftsteuerbescheide

Die Bf. hat als Kapitalgesellschaft gemäß § 124 BAO iVm § 189 UGB Bücher zu führen, in denen sie die unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage ihres Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen hat.

§ 184 BAO über die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgaben-erhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabe-pflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabe-pflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgaben-vorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

In den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden wurden gemäß § 184 BAO die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2010 und 2011 geschätzt. Bei der Globalschätzung wurden die von der Bf. erzielten Vermietungseinkünfte nach den von der Bf. erklärten Ergebnissen der Vorjahre und Gewinne aus Liegenschaftsverkäufen auf Grund der ermittelten Kaufverträge geschätzt.

Nicht bestritten wurde, die Berechtigung zur Schätzung der Einkünfte dem Grunde nach und die Schätzung der Höhe der Betriebseinnahmen. Die Beschwerde wendet aber ein, dass wesentliche Betriebsausgaben unberücksichtigt geblieben seien. Im Jahr 2010 seien weitere Betriebsausgaben von € 211.530 und 2011 von € 201.452 in Abzug zu bringen.

1.2.1. Beurteilung des Liegenschaftsvermögens

Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen oder Umlaufvermögen ist primär die tatsächliche Nutzung im Betrieb maßgeblich, wobei auf die konkreten Verhältnisse zum jeweiligen Bilanzstichtag abzustellen ist und ein Wechsel der Vermögenszuordnung bei Änderung der Funktionsbestimmung möglich ist (Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 154).

Zum Anlagevermögen gehört ein Wirtschaftsgut dann, wenn es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Ein Wirtschaftsgut dient dann dauernd dem Geschäftsbetrieb, wenn es für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder zumindest einem größeren Zeitraum davon dem Geschäftsbetrieb dient.

Auch Wirtschaftsgüter die vorübergehend im Betrieb wie ein Anlagegut verwendet werden, aber gemessen an ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen, gehören zum Umlaufvermögen. Die zwischenzeitige Vermietung ändert somit nichts an der Qualifikation eines Grundstücks als Umlaufvermögen. Liegt ein Grundstückshandel vor, können Mietwohnhäuser auch dann als Umlaufvermögen des Grundstückshandels angesehen werden, wenn der Abgabepflichtige an einer (zwischenzeitigen) Vermögensnutzung durch Fruchtziehung interessiert war.

Von der Bf. sind seit ihrer Gründung im November 2006 bis Februar 2008 fünf Liegenschaft - alle zur Gänze fremdfinanziert – erworben worden.

Der Grad der Fremdfinanzierung ist bei Immobiliengesellschaften ein wesentliches Indiz, ob Vermögensverwaltung oder Vermögensverwertung im Vordergrund steht. Die Vermögenslage der Bf. beweist, dass die Bf. von Anbeginn einen planmäßigen Wiederverkauf der erworbenen Immobilien beabsichtigt hat. Auf Grund des nicht vorhandenen Eigenkapitals (seit 2007 negativ) und der gänzlichen Fremdfinanzierung der Liegenschaftskäufe wäre eine Geschäftstätigkeit, die auf längerfristige Erträge aus einer Vermögensverwaltung (insb. Mieterlöse) abstellt, der Bf. gar nicht möglich gewesen.

Alle fünf Immobilien wurden nach wertsteigernden Erschließungen in den Jahren 2010 (3 Objekte) im Jänner 2011 (1 Objekt) und 2012 (1 Objekt) wieder verkauft.

Ein weiteres Indiz für die Feststellung des objektiven Nutzungszwecks der Liegenschaften sind die umfangreichen Entwicklungsmaßnahmen der Bf., die eindeutig auf die Förderung des Liegenschaftsverkaufes und nicht auf eine Vermögensverwaltung abzielten.

Liegenschaft	Datum Kauf	Fertigstellung Einreichplan	Erteilung Baubewilligung
16. L1 5	11/2006	6/2007	2/2008
17. L2 8	6/2007	12/2007	5/2009
16. ***1*** 76	7/2007	5/2008	8/2008

(Tabelle 5)

So wurden bei den o.a. Objekten unverzüglich nach dem Erwerb Einreichpläne für kostenintensive Dachgeschossausbauten, Einbauten neuer Wohnungen und Wohnungszusammenlegungen erstellt. Auf Grund der erteilten Baubewilligungen wurden aber nachweislich keine Bauausführungen von der Bf. vorgenommen. Der für den Immobilienhandel typische Zweck dieser Erschließungen der Bebaubarkeit ist die wertsteigende Liegenschaftsverwertung. Eine Ausführung dieser drei bewilligten Bauvorhaben wäre für die Bf. nicht finanzierbar gewesen. Es liegen keine Anzeichen vor, dass auch nur bei einer der eingeholten Baubewilligungen konkrete Handlungen zu einer Bauausführung durch die Bf. als Bauherrin gesetzt worden wären.

Aus den dargestellten Umständen ergibt sich zweifelsfrei, dass ein planmäßiger Wiederverkauf der angekauften Immobilien der Geschäftszweck war und nicht eine dauerhafte Nutzung der Liegenschaften, um aus deren Verwaltung langfristig Früchte zu ziehen. Da die 2010 und im Jänner 2011 wieder verkauften vier Liegenschaften für den Immobilienhandel bestimmt waren, stellten sie im Betriebsvermögen der Bf. Umlaufvermögen und kein Anlagevermögen dar.

Diese Zuordnung der Immobilien zum Umlaufvermögen hat Auswirkung auf die steuerrechtliche Behandlung.

1.2.2. Betriebsausgaben 2010

a) Kreditzinsen für Raika-Kredite

Von der Bf. wurden Zahlungen für Kreditzinsen an die Bank von gesamt € 21.301 geltend gemacht. Dazu wurden Bankbestätigungen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass die Kredite für die Anschaffung der Liegenschaften, ***1*** (Kt.Nr. ...627), L1 (Kt.Nr. ...312) und L4 (Kt.Nr. ...833) aufgenommen wurden. Die im Jahr 2010 für diese Bankkredite geleisteten Zinsenzahlungen sind in den Bankbestätigungen aufgegliedert. Diese für 2010 geltend gemachten Betriebsausgaben (€ 21.301) sind daher zu berücksichtigen.

b) Buchwertabgänge für Liegenschaftsverkäufe

Den Betriebseinnahmen aus den unstrittigen Veräußerungserlösen der Liegenschaftsverkäufe stehen als Betriebsausgaben die Buchwertabgänge bei diesen Wirtschaftsgütern gegenüber.

In den aktenkundigen Jahresabschlüssen 2007 und 2008 wurden die erworbenen Liegenschaften mit den Anschaffungskosten einschließlich der aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten (z.B. Maklergebühren, Vertragserrichtungskosten, Grunderwerbssteuer, Grundbuchsgebühr) ordnungsgemäß erfasst. In den Anlagenverzeichnissen 2007 und 2008 sind die Wertansätze vollständig und nachvollziehbar aufgegliedert:

Liegenschaften	Kaufvertrag	Kaufpreis	AK lt. Bilanz	AK lt. FA
16. L1 5	21.11.2006	1.032.930	668.057,94	682.000
17. L2 8	04.06.2007	461.860	414.928,76	423.500
16. ***1*** 76	27.07.2007	798.000	722.886,30	877.800
10. L4 66 121 Anteile v. 857/1020	27.02.2008	412.500	62.625,38	68.459

(Tabelle 5 – Beträge in Euro)

Wie unter Punkt 1.2.1. ausgeführt, handelt es sich bei den im Betriebsvermögen der Bf. befindlichen Liegenschaften um Umlaufvermögen. Die Bewertung des Umlaufvermögens erfolgt nach dem Niederstwertprinzip. Da bis zum Wiederverkauf die Mietzinshäuser vorübergehend als Mietobjekt dienten, wurden von der Bf. Abschreibungen in den Vorjahren vorgenommen und bestanden lt. dem ordnungsgemäß erstellten Jahresabschluss 2008 im Zeitpunkt des Verkaufes folgende Buchwerte:

Liegenschaft	Anschaffungs- kosten lt. Bilanz	Abschreibungen lt. Bilanz	Aufwand – BA durch Buchwertabgang lt. BFG
16. L1 5 AK-Gesamt lt. Bilanz 08	668.057,94	26.721,63	641.336,31
17. L2 8 AK-Gesamt lt. Bilanz 08	414.928,76	13.277,72	401.651,04
10. L4 66 AK-Gesamt lt. Bilanz 08 für 121 Anteile v. 857	62.625,38	5.488,72 774,90	61.850,48
16. ***1*** 76 AK-Gesamt lt. Bilanz 08	722.886,30	11.566,18	711.320,12

(Tabelle 6 – Beträge in Euro)

Durch die geschätzten Betriebsausgaben des FA für Buchwertabgänge verkaufter Wirtschaftsgüter (vgl. Tabelle 5 letzte Spalte) wurden einerseits höher Anschaffungskosten als tatsächlich lt. den Jahresabschlüssen vorgelegen sind angesetzt und blieben andererseits die vorgenommenen Abschreibungen der Vorjahre unberücksichtigt, sodass dieser Aufwand in den angefochtenen KöSt-Bescheiden doppelt erfasst wurde (nämlich als Abschreibung in den Vorjahren und Buchwertabgang im Jahr des Liegenschaftsverkaufes). Bei der Liegenschaft ***1*** wurden vom Finanzamt außerdem die Anschaffungskosten inklusive der 20% Umsatzsteuer von € 133.000 als Betriebsausgaben herangezogen, obwohl die Bf. zur Umsatzsteuerpflicht optiert und daher für diesen Betrag zum Vorsteuerabzug berechtigt war (siehe Tabelle 5 u. 6).

Eine Schätzung hat nur so weit zu erfolgen, als die für die Abgabenerhebung maßgeblichen Grundlagen nicht ermittelt werden können. Da die Buchwertabgänge aus den verkauften Liegenschaften aus dem ordnungsgemäßen Jahresabschluss 2008 einwandfrei festgestellt werden konnten, waren diese Betriebsausgaben nicht zu schätzen, sondern mit den tatsächlichen Werten anzusetzen.

Vom BFG wurden daher von den erwiesenen Veräußerungserlösen nur die erwiesenen Buchwerte lt. dem Jahresabschluss zum 31.12.2008 gewinnmindernd in Abzug gebracht.

c) Berücksichtigung von Instandsetzungsaufwand

Ausgaben für die Gebäudeerhaltung und Instandsetzungsaufwendungen für Gebäude, die zum Umlaufvermögen gehören, sind nicht zu aktivieren und folglich im Jahr ihres Anfalles als Betriebsausgaben zu erfassen (Zorn/Engelmann in Doralt et al, EStG¹⁹, § 4 Tz 378). Zum Instandsetzungsaufwand gehören auch Großreparaturen und Wohnungssanierungen. Dementsprechend wurde im Jahresabschluss 2008 von der Bf. auch der Instandsetzungsaufwand sofort abgesetzt.

Nur jene Aufwendungen auf die Liegenschaften, die Herstellungskosten darstellen - das wäre beispielsweise ein Dachbodenausbau, Wohnraumsanierungen unter wesentlicher Anhebung der Mietzinskategorie und Umbauten zur Schaffung neuer Mietflächen - sind aktivierungspflichtig und führen erst im Jahr des Liegenschaftsverkaufes zu Betriebsausgaben (als Buchwertabgang).

Von der Bf. wurden Betriebsausgaben für die in den Jahren 2007 bis 2009 angefallenen Kosten der Erstellung von Einreichplänen und Baubewilligungen für Dachbodenausbauten und Wohnungszusammenlegungen von jeweils € 20.000 pro Objekt geltend gemacht (L2 8 - Bewilligungsbescheid v. 25.5.2009; L1 5 - Bewilligungsbescheid v. 26.2.2008; ***1*** 76 – Bewilligungsbescheid v. 15.9.2008).

Nachgewiesen ist, dass zu diesen Baubewilligungen keine Bauausführungen durch die Bf. erfolgt sind. Diese Ausgaben für das Liegenschaftsumlaufvermögen bildet keinen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand und waren daher bereits im Jahr der Verausgabung (2007, 2008 und 2009) gewinnmindernd zu erfassen.

Eine nachträgliche Berücksichtigung von in den Vorjahren angefallenen Ausgaben für die Erlangung von Baubewilligungen in den Veranlagungsjahren 2010 und 2011 widerspricht dem Grundsatz einer periodengerechten Gewinnermittlung und kommt selbst dann nicht in Betracht, wenn diese Ausgabenposten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen 2007, 2008 und 2009 nicht erfasst worden wären.

Das gleiche gilt für den gesamten von der Bf. geleisteten Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwand der Vorjahre. Die Baubeginnanzeige vom 28.01.2008 über eine nicht baubewilligungspflichtige Bauführung im Gebäude L2 8 betrifft einen solchen Instandsetzungsaufwand, weil unter Herstellungsaufwand fallende Bauleistungen einer Baubewilligung bedürfen. Die auf Grund der Baubeginnanzeige vom 28.1.2008 erfolgte Bauleistung, die keiner Baubewilligung bedurfte, betraf daher eindeutig nicht die Herstellung

des erst mit Bewilligungsbescheid v. 25.5.2009 genehmigten zweigeschossigen Dachbodenausbaus samt Aufzugszubau und Errichtungen einer Kleingarage.

Die vorgelegte Baubeginnanzeige gem. § 62 BO ohne Baubewilligungsbescheid vom 28.1.2008 betreffend L2 8, ist nicht geeignet Betriebsausgaben für das Veranlagungsjahr 2010, indem diese Liegenschaft verkauft wurde, darzutun.

Die Beschwerdeausführungen, dass auf Grund der eingeholten Baubewilligungen für die o.a. Dachgeschossausbauten und Wohnungszusammenlegungen von der Bf. als Bauherrin Bauausführungen erfolgt seien, wird vom BFG auf Grund der Auskunft der Baubehörde, dass diesbezüglich kein Baubeginn angezeigt worden ist (bzw. ***1*** 76 erst nach dem Verkauf 8/2012), für nicht glaubhaft erachtet.

Die Behauptung, dass die Bf. Baumaßnahmen im Zusammenhang mit den o.a. Baubewilligungen für Dachgeschossausbauten und Wohnungszusammenlegungen vorgenommen habe, wurde erst nachträglich im Vorlageantrag aufgestellt und steht in Widerspruch mit den früheren Ausführungen in der Bescheidbeschwerde. Auch ist dieses Vorbringen in keiner Weise konkretisiert worden und gibt es keinen Nachweis, wofür konkret die Bf. an wen und in welchem Umfang Herstellungsaufwendungen geleistet habe. Mangels Nachweisführung kommt die Schätzung eines Buchwertabganges für aktivierungspflichtige Herstellungskosten der Bf. nicht in Betracht.

d) Zahlungen an die britische B. b. Ltd

Von der Bf. werden für das Jahr 2010 Betriebsausgaben in Höhe von gesamt € 150.229 für verschiedene Leistungen, welche die in London ansässigen B. b. Ltd an die Bf. erbracht habe, geltend gemacht (siehe Tabelle 3).

Nach stRsp des VwGH setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass diese Vereinbarungen

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären.

Diese steuerrechtlichen Anerkennungskriterien sind bei allen Leistungsbeziehungen von Bedeutung, die von einer persönlicher Nahebeziehungen der Vertragsparteien geprägt sind und spielen daher auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen eine Rolle.

Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen

Anforderungen zu erheben wie bei Verträgen unter nahen Angehörigen (VwGH, 24.02.2011, 2008/15/0185; VwGH, 8.02.2007, 2004/15/0149).

Die B. b. Ltd ist in London ansässig und betreibt dort Hausverwaltungs- und Immobiliengeschäfte. Laut britischem Firmenbuch ist Gesellschafter-Geschäftsführer und wirtschaftlicher Machthaber der B. b. Ltd der Mehrheitsgesellschafter der Bf., M-Ges, X1 geboren, österr. Staatsbürger, 44 KK, London wohnhaft.

M-Ges steht in einem verwandtschaftlichen Naheverhältnis zum Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., Gf-Ge. und er ist zudem sowohl Mehrheitsgesellschafter der Bf. als auch Geschäftsführer und wirtschaftlicher Machthaber der B. b. Ltd.

Bei Vereinbarungen zwischen den beiden Kapitalgesellschaften – der Bf. und der B. b. Ltd – fehlte es daher am typischen Interessensgegensatz, so wie er bei fremden Vertragsparteien üblicherweise vorliegt. Wirtschaftlich betrachtet ist die B. b. Ltd eine der Leistungsbeziehung der Bf. mit ihrem Mehrheitsgesellschafters M-Ges zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft.

Die Rechtsbeziehungen zwischen der Bf. und der von ihrem Mehrheitsgesellschafters M-Ges wirtschaftlich dominierten B. b. Ltd (in der Folge B. P.) müssen deshalb für die steuerrechtliche Anerkennung der vom VwGH entwickelten Angehörigenjudikatur entsprechen.

Die Bf. habe folgende Rechnungen an die B. P. bezahlt:

Betriebsausgaben 2010 lt. Bescheidbeschwerde	Euro
1. RE. v. 11.06.2010 über Maklergebühren 3% v. Verkaufspreis für L1 und	30.900,00
2. RE. v. 6.12.2010 über Maklergebühren 3% v. Verkaufspreis für ***1*** 76	34.110,00
3. RE. v. 31.03.2010 über Honorar f. Verhandlungen u. Besprechungen betreffend „A1“ € 100/pro m ² (L5 4, Top R1 u. 2/Restaurant u. Pension)	42.000,00
4. RE. v. 31.12.2010 über Zinsen für bereitgestellte Kredite von 2006-2010, gesamt € 185.338,22; davon 1/5 pro Jahr	37.067,64
5. RE. v. 31.03.2011 über angefallene Reisespesen im Zeitraum 2006-2011 gesamt £ 27.872,15, = € 36.911,37; davon 1/6 pro Jahr	6.151,90
Gesamtsumme	150.229,54

Als Zahlungsnachweis dieser Rechnungen wurden folgende Bankbelege vorgelegt:

1. Bank of Scotland, Kontoinhaber B. P., Zeitraum: 25.2.-23.3.2010: 25.22. Zahlungseingang, Text: „CP-***Bf*** Immobili Zinsen 2009“ 18.03. Zahlungseingang, Text: „CP-***Bf*** Immobili Darlehensrückzahlung	£ 7.638,11 £ 40.000,00
2. Lloyds TSB Bank, Kontoinhaber B. P., Zeitraum: 17.12.-29.12.2010 20.12. Zahlungseingang, Text: „Flow ***Bf*** Immo bi“ 20.12. Zahlungsausgang, Text: Transfer – EX T/O	£ 250.000,00 £ 250.000,00
3. Bank, Kontoinhaber ***Bf*** I. GmbH, Zeitraum: 10.03.-31.03.2011 14.03. Zahlungseingang, Text: „Restkaufpreis/AK Rafis-***Bf***“ 29.03. Zahlungsausgang, Text: „Zinsen + Anl. Rückzahlung“ (Überweisung an B. P. in Pfund £ 440.000)	€ 469.274,00 € 503.095,88

(Tabelle 7)

Bei keiner der vorgelegten Banküberweisungen kann ein inhaltlicher oder zumindest betragsmäßiger Zusammenhang mit den vorgelegten Rechnungen hergestellt werden. Ein Nachweis, dass diese Rechnungen von der Bf. an die B. P. tatsächlich bezahlt worden sind, wurde daher nicht erbracht. Ebenso fehlt ein Nachweis und eine nachvollziehbare Darlegung, dass diese verrechneten Leistungen auch tatsächlich von der B. P. Ltd gegenüber der Bf. erbracht worden sind.

Da die Bf. den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG zu ermitteln hat, ist ein Zinsenaufwand des Jahres 2009 im Jahr der Entstehung dieses Aufwandes und nicht im Jahr der Bezahlung als Betriebsausgabe zu erfassen. Selbst wenn die steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Anerkennung dieser Fremdkapitalzinsen von £ 7.638 vorliegen würden, können sie nicht periodenwidrig im Jahr 2010 berücksichtigt werden. Eine Darlehensrückzahlung (18.3.2010: £ 40.000) ist erfolgsneutral und bewirkt daher keine Gewinnminderung.

Aus welchem Grund im Dezember 2010 der B. P. £ 250.000 (offenbar von der Bf.) überwiesen worden sind, wurde im Dunkeln belassen. Diese Banküberweisung liefert keinen Hinweis auf das Vorliegen von Betriebsausgaben. Es ist auch nicht möglich, einen Zusammenhang mit den vorgelegten Rechnungen herzustellen.

Aus dem erst mit der Stellungnahme vom 4.4.2023 vorgelegten Bankbelege der Bank geht hervor, dass nach Eingang des Restkaufpreises aus dem Verkauf der Liegenschaft ***1*** 76 an die RAFIS Privatstiftung die Bf. mit dem Titel „Zinsen+Anl. Rückzahlung“ auf das Lloyds-Bankkonto der B. P. £ 503.096 (£ 440.000) am 29.03.2011 überwiesen hat. Dies ist zwar ein Indiz, dass mit dieser Überweisung möglicherweise auch Darlehenszinsen getilgt worden sind. Der Eingang der £ 250.000 und der £ 440.000 auf das Lloyds TSB Bankkonto der B. können aber genauso auch andere Gründe haben, beispielsweise die Vornahme einer verdeckten Ausschüttung an den Mehrheitsgesellschafter.

Auch wenn im Gesellschafts- und Syndikatsvertrag vom 23.01.2007 (Pkt. 2) vereinbart wurde, dass M-Ges der Bf. zur Schließung von Finanzierungslücken nachrangiges Gesellschafterdarlehen zur Verfügung stellt, liefern die beiden offengelegten Überweisungen an die von ihm wirtschaftlich beherrschte B. P. keinen Beweis, ob und allenfalls in welchem Umfang darin ein steuerrechtlich anzuerkennender Zinsenaufwand 2010 und 2011 enthalten sein soll.

Die Banküberweisung vom 29.03.2011 (£ 440.000) steht zudem in Widerspruch mit dem Beschwerdevorbringen betreffend die Rechnung der B. P. Ltd. vom 31.12.2010 über die Verrechnung von Zinsen von € 185.338 für bereitgestellte Darlehen in den Jahren 2006 bis 2010 auf Grund einer Vereinbarung vom 21.12.2006.

Wie auf Seite 9 des Erkenntnisses bereits beschrieben, weisen die fünf Rechnungen der B. P. das typische Erscheinungsbild von Scheinrechnungen auf. Es handelt sich um individuell am PC mit Word erstellte Dokumente und keine Rechnungsformulare, die von einem Unternehmen für ihre laufenden Abrechnungen verwendet werden. Die Rechnungen könnten nachträglich erstellt worden sein. Das angegebene Ausstellungsdatum ist nicht verifizierbar, weil der Nachweis einer buchhalterischen Erfassung dieser Rechnungen beim Rechnungsaussteller und Rechnungsempfängers fehlt. Die Rechnungen enthalten auch keinen üblichen weiteren Datumsvermerk (z.B. Zahlungsvermerk, Empfangsdatum, Buchungsdatum, usw.). Nur eine der fünf Rechnungen enthält einen Stempelaufdruck des Rechnungsausstellers und die Unterschrift von M-Ges. Bei den anderen Rechnungen ist unbewiesen und daher zweifelhaft vom wem tatsächlich diese Dokumente angefertigt wurden.

Die Rechnungen betreffend Honorar für Verhandlung „A1“ sowie betreffend Nachverrechnung von Zinsen und Reisespesen enthalten nur eine pauschale Leistungsbeschreibung und keine hinreichend detaillierte und damit nachvollziehbare Bezeichnung der tatsächlich erbrachten Leistungen. Ebenso fehlen die erforderlichen Angaben zum Leistungszeitpunkt.

Die Rechnungen über eine 3%ige Vermittlungsgebühr für den Verkauf der Liegenschaften L1 und ***1*** wurden zeitgleich mit dem Kaufvertragsabschluss, bzw. am nächsten Tag ausgestellt, was im Zeitablauf der Handlungen ungewöhnlich erscheint. Außerdem gehörte die Akquisition von Kaufinteressenten grundsätzlich auch zur Geschäftsführung des Geschäftsführer Gf-Ge.. Es bestehen begründete Zweifel, welche verdienstlichen Vermittlungsleistungen die in London ansässige B. P. tatsächlich für die Gewinnung der in Österreich ansässigen Liegenschaftskäufer erbracht haben soll, zumal sie kein in Österreich befugter Immobilienmakler ist.

Zu diesen allgemeinen Unzulänglichkeiten und Widersprüchlichkeiten der Rechnungen kommt, dass – wie vorstehend ausgeführt – die Leistungsbeziehungen zwischen der Bf. und der B. P., auf Grund desselben dominierenden Gesellschafters (Machthabers) für die steuerrechtliche Anerkennung den Kriterien von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entsprechen müssen. Die den vorgelegten Rechnungen angeblich zu Grunde liegenden Vereinbarungen, erfüllen aber keine einzige dieser Voraussetzungen.

Es fehlt eine nachvollziehbare, schriftliche Fixierung der Leistungsvereinbarungen, obwohl dies bei Darlehnsgeschäften sowie Immobilienberatung und –vermittlung üblich ist. Der Leistungsinhalt ist nicht eindeutig und klar nachvollziehbar, die Parteienerklärungen dazu widersprüchlich und die tatsächliche Leistungserbringung erheblich zweifelhaft. Die vorgegebene Geschäftsvereinbarung und Geschäftsabwicklung ist nicht fremdüblich.

Der Ansatz von Betriebsausgaben auf Grund der von der Bf. vorgelegten Rechnungen und Bankbelege betreffend die B. P. kommt daher nicht Betracht.

1.2.3. Betriebsausgaben 2011 wegen Umbauten, ***1*** 76

Durch Vorlage der Mietzinslisten 7/2007 und 10/2010 sowie weiterer Unterlagen wies die Bf. nach, dass von ihr nach der Anschaffung dieses Mietzinshauses der Fahrradraum in ein 90 m² großes Geschäftslokal umgebaut worden ist. Außerdem fand eine Kernsanierung der Mietwohnungen Nr. 1 und Nr. 5 statt. Die bisherige Wohnung Nr. 1 (28,83 m², Mietzins € 3,8/m²) und die bisherige Wohnung Nr. 4 (53,09 m², Mietzins € 4/m²) wurden zur wesentlichen Anhebung der Wohnungskategorie unter Änderung der Wohnungsgrundrisse in zwei gleich große Wohnung (je 40,96 m², neuer Mietzins € 7,8/m²) umgebaut.

Die Bf. begehrt für diese Herstellungsleistungen Betriebsausgaben von € 132.300 für das Geschäftslokal (90 m², € 1.470/m² Herstellungskosten) und € 49.152 für die Kernsanierung der beiden Wohnungen (je 40,9 m², € 600/m² HK) zu schätzen.

Nachweise wer diese Bauleistungen erbracht hat und welche Beträge die Bf. für diese Bauleistungen an Dritte bezahlt hat, sind nicht vorhanden, auch keine Rechnungen über den Kauf von Baumaterialien. Plausible glaubwürdige Gründe, weshalb die Bf. über keine Nachweise zu diesen Bauleistungen verfügt, wurden nicht vorgebracht.

Es wurde keine Baugenehmigung für diese bewilligungspflichtigen Baumaßnahmen vorgelegt und es gibt keine Baubeginnanzeige und Bekanntgabe eines Bauführers bei der Baubehörde.

Die gesamten Umstände weisen darauf hin, dass die Bf. diese Bauleistungen in Eigenregie oder unter Einsatz von Schwarzarbeitern erbracht hat. Aus diesem Grunde wurde die Bf. im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vom BFG mit Beschluss vom 14.03.2023 gemäß § 162 BAO aufgefordert, die Empfänger der für die betreffenden Bauleistungen aufgebrauchten Beträge genau zu bezeichnen.

Die Aufforderung zur Empfängerbenennung für geltend gemachte Betriebsausgaben kann auch vom Verwaltungsgericht ausgesprochen werden und ist auch bei Schätzungen relevant (Ritz/Koran, BAO⁷, § 162 Tz. 1ff).

Die Bf. ist in ihrer Stellungnahme (Posteingang 4.4.2023) zu dem Beschluss vom 14.3.2023 ihrer Verpflichtung zu Empfängerbenennung mit der Begründung nicht nachgekommen, dass schon vor vielen Jahren der Großteil der Geschäftsunterlagen leider verloren gegangen sei. Damit wird eine unverschuldete Unmöglichkeit der Bf. an der Erfüllung der Empfängerbenennung jedoch nicht dargetan.

Die Berücksichtigung von Betriebsausgaben für die Herstellung von zusätzlichen vermietbaren Gebäudenutzflächen (Geschäftslokal) und Schaffung von zwei Mietwohnungen mit wesentlich höherer Kategorie im Wege der Schätzung kommt nicht in Betracht. Es fehlt jeder Nachweis, dass die Bf. für diese Bauleistungen an Dritte tatsächlich Zahlungen erbracht hat. Zudem ist die Bf. aus einem von ihr zu vertretenden Verschulden ihrer Verpflichtung die Empfänger von

Geldleistungen für an sie erbrachte Bauausführungen namhaft zu machen, nicht nachgekommen, weshalb aus diesem Titel auch im Wege der Schätzung keine Betriebsausgaben anzusetzen waren.

1.2.4. Griffweise Schätzung sonstiger Betriebskosten

Für sämtliche anfallende Kosten der Betriebsführung (für Büro u. Verwaltung, Personal, Gebühren, Energie, laufende Instandhaltungen und Instandsetzungen, Versicherungen, Rechtsberatung, usw.) werden vom BFG griffweise für das Jahr 2010 € 45.000 und 2011 € 35.000 als Betriebsausgaben geschätzt. Zudem werden im Jahr 2011 für noch offene Raika Kredite (L4, u.U. L5) Zinsenaufwendungen von € 10.000 geschätzt.

1.2.5. Anwendung eines Sicherheitszuschlages

Von der Bf. wurde die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Aufzeichnungs-, Buchführungs-, Erklärungs- und Offenlegungsverpflichtungen gänzlich und vorsätzlich unterlassen. Dieses Vorgehen erfolgte planmäßig und über mehrere Jahre. Die Bf. zielte auf eine zu niedrige Schätzung der Bemessungsgrundlage durch die Abgabenbehörde in Folge Unkenntnis über ihre Geschäfte ab.

Die in den Streitjahren 2010 und 2011 vom FA vorgenommene Schätzung basierte ausschließlich auf den aus den Liegenschaftsverkäufen nachgewiesenen Einnahmen und im Jahr 2010 auch geschätzter Nettomietenerträge (30% des Umsatzes). Dabei bildeten die mit der steuerlichen Vertretung abgestimmten Feststellungen einer UVA-Prüfung 2009 die Schätzungsgrundlage.

Im Hinblick auf die beabsichtigte Verhinderung der Feststellung der wahren Besteuerungsgrundlagen durch gravierende abgabenrechtliche Pflichtverletzungen der Bf. und den beträchtlichen Umfang ihrer ausgeübten Geschäftstätigkeit, kann nach Ansicht des BFG nicht ausgeschlossen werden, dass außer den bekannt gewordenen Mieterträgen und Erlösen aus Liegenschaftsverkäufen, von der Bf. auch noch aus anderen Geschäften Erlöse und außerordentliche Erträge erzielt wurden. Diesem Risiko der Nichterfassung weiterer verborgen gebliebener Geschäftsvorgänge wird durch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages zweckmäßig begegnet, der im vorliegenden Fall mit jeweils € 25.000 – das sind weniger als 5% des ermittelten Gewinnes aus den Liegenschaftsverkäufen, bemessen wird.

1.2.6. Verlustvortrag

Gemäß § 8 Abs. 1 Z. 2 KStG 1988 iVm. § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind Verluste aus Vorjahren, die durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abzuziehen. In den Jahren 2006 und 2007 wurden erklärte

Verluste von insgesamt € 106.131,80 festgestellt. In diesen Jahren wurden von der Bf. noch Jahresabschlüsse auf Grundlage einer ordnungsgemäßen Buchführung erstellt, weshalb diese Verluste vortragsfähig sind. Von diesen Verlusten wurden in den Veranlagungsjahren 2008 und 2009 insgesamt € 37.731 verrechnet, sodass im Veranlagungsjahr 2010 – wie in der Beschwerde zutreffend angeführt wurde – noch ein Verlustabzug von € 68.631 von den Einkünften in Abzug zu bringen war.

1.2.7. Zur Ablehnung der Beweisanträge

In der Stellungnahme der Bf. zum Beschluss des BFG vom 14.3.2023 (mit unrichtiger Datumsangabe 8.2.2023, eingelangt am 4.04.2023) wurden - mit Ausnahme des Gesellschaftsvertrages vom 23.01.2007 (genannt Syndikatsvereinbarung), der zugleich mit der Abtretung von 66% der Gesellschaftsanteile an M-Ges, um den Abtretungspreis von € 23.300 (das sind 66% der voll einbezahlten Stammeinlage), abgeschlossen wurde und des Bankbeleges der Bank vom März 2011 über die Auslandsüberweisung von £ 440.000 an die B. P. – nur bereits im abgabenverfahren vorgelegte, also bereits aktenkundige Urkunden nochmals dem BFG übermittelt. Der in der Stellungnahme als Beilage angeführte Kontoauszug Llyods TSB vom 17.1.2011 und die E-Mail vom 9.12.2009 betreffend Vermietung des Geschäftslokales in der ***1*** wurden entgegen der Behauptung dem BFG nicht vorgelegt.

Der Beweisantrag den Gesellschafter-Geschäftsführer Gf-Ge. und den Mehrheitsgesellschafter M-Ges zur Geschäftsbeziehung mit der B. P. einzuvernehmen ist nicht zulässig, weil kein konkretes Beweisthema, zu welcher entscheidungserheblichen Tatsache in dieser Geschäftsbeziehung die Befragung der Gesellschafter einen Beweis liefern könnte, genannt wurde.

Der Beweisantrag auf Zeugeneinvernahme des Maklers M. M. betreffend die Suche eines Mieters für das Geschäftslokal in der ***1*** ist abzulehnen, weil die Umstände zur Vermietung dieser Räumlichkeiten für die Entscheidung nicht erheblich waren.

1.2.8. Zusammenfassung – Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zusammenfassen ergibt sich aus den vorstehenden Beurteilungen folgende Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2010 und 2011

Betriebseinnahmen:	2010	Euro
Mieteinkünfte lt. FA/Vorjahre (Netto)		35.000,00
Erlöse Liegenschaftsverkäufe		
L1		1.032.930,00
L2		461.860,00
L4, 121 Anteile		107.000,00

Sicherheitszuschlag		25.000,00
	Betriebseinnahmen gesamt	1.636.790,00
Betriebsausgaben:		
Buchwertabgänge, verkaufte Liegenschaften lt. BFG L1 L2 L4		641.336,31 401.651,04 61.850,48
Sonstige Betriebsausgaben der Betriebsführung		45.000,00
	Betriebsausgaben gesamt	1.171.138,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Gewinn (ger.)		490.651,00

(Tabelle 8)

Betriebseinnahmen:	2011	Euro
Mieteinkünfte (Netto)		0,00
Erlöse Liegenschaftsverkäufe ***1***		1.364.916,00
Sicherheitszuschlag		25.000,00
	Betriebseinnahmen gesamt	1.389.916,00
Betriebsausgaben:		
Buchwertabgänge, verkaufte Liegenschaften lt. BFG ***1***		711.320,12
Sonstige Betriebsausgaben der Betriebsführung Zinsenaufwand/restl. Raika-Kredite		35.000,00 10.000,00
	Betriebsausgaben gesamt	756.320,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Gewinn (ger.)		633.596,00

(Tabelle 9)

1.3. Zur Rechtmäßigkeit der KEST-Haftungsbescheide

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu den abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. für viele VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Bei verdeckten Vorteilszuwendungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter ist grundsätzlich von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, außer es wird der Nachweis erbracht, dass eine Einlagenrückzahlung vorliegt (vgl. etwa VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027; 22.11.2018, Ra 2018/15/0037).

Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (vgl. VwGH, Ro 2020/13/0005, 11.06.2021 mit Hinweis auf Ro 2014/15/0046, 28.05.2015; E. 21.09.2005, 2002/13/0230 und 2001/13/0261, vom 18.09.2003; E. 99/15/0262, 0263, vom 17.12.2002; E. 97/14/0026, vom 19.07.2000 sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 27 Tz 11.11. „Schwarzgeschäfte und Sicherheitszuschlag“). Verdeckte Ausschüttungen können sich bei Kapitalgesellschaften auch aufgrund von Gewinnzuschätzungen – einschließlich der Anwendung von Sicherheitszuschlägen - ergeben. Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft sind grundsätzlich den Gesellschaftern zuzurechnen (VwGH, 85/14/0080). Verdeckte Ausschüttungen setzen das Vorliegen eines Gewinnes nicht voraus (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2018, § 27 Tz 47; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11, Tz 977).

In den angefochtenen Haftungsbescheiden wurde die Bf. zur Haftung für Kapitalertragssteuer auf Grund von verdeckten Ausschüttungen an den Gesellschafter herangezogen. Diese verdeckte Ausschüttung ist darin begründet, dass die Bf. aus den Liegenschaftsverkäufen 2010 und 2011 hohe Erlöse erzielt hat, die nachweislich nicht in das Betriebsvermögen der Gesellschaft eingegangen sind. Diese Verkaufserlöse sind somit sogleich dem Gesellschafter zugeflossen, wobei in den Haftungsbescheiden der Vermögenszufluss in Höhe des vom FA geschätzten Gewinnes aus dem gewerblichen Grundstückshandel angesetzt wurde (2010: € 427.830 und 2011: € 487.116).

Der Haupteinwand der Bescheidbeschwerde besteht darin, dass auf Grund der von der Bf. erklärten Betriebsausgaben (2010: € 211.530 und 2011: € 201.452) die verdeckte Ausschüttung entsprechend geringer gewesen sei. Diesem Einwand kommt schon deshalb keine Berechtigung zu, weil in den Streitjahren – wie vorstehend dargelegt – diese Betriebsausgaben gar nicht angefallen sind.

Der vom FA in den Haftungsbescheiden festgestellte Vermögenszufluss an den Gesellschafter aus den Erlösen der Liegenschaftsverkäufe 2010 und 2011 wird vom BFG dem Grunde und der Höhe nach für zutreffend erachtet. Feststeht, dass die Verkaufserlöse nicht in das Betriebsvermögen der Bf. eingegangen sind. Die Bf. wurde im Firmenbuch im Juni 2012 wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht. In der Folge wurde vom Handelsgericht Wien im Dezember 2012 der im Beschwerdeverfahren handelnde Organvertreter, Rechtsanwalt Dr. VN NN zum Nachtragsliquidator bestellt. Dieser hat nicht dargelegt, dass er bei Aufnahme seiner Tätigkeit Vermögensbestände (insb. Bank- und Barvermögen der Bf.) festgestellt habe, die den angenommenen Vermögenszuflüssen aus den Immobilienverkäufen an den Gesellschafter widersprechen würden.

Mit der Beschwerde wurde daher keine Rechtswidrigkeit der KEST-Haftungsbescheide aufgezeigt, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

1.4. Zur Zulässigkeit der 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 Beurteilung der Wiederaufnahme der Verfahren folgt der zitierten ständigen Rechtsprechung des VwGH. Die Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Höhe der verdeckten Ausschüttungen sind Tatfragen, deren Beurteilung nicht Gegenstand einer Revision sein kann. Da somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war, war die Revision für nicht zu erklären.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter KöSt 2010 und 2011

Wien, am 20. April 2023