

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Markus Knechtll LL.M., den Richter Dr. Rudolf Wanke sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Johannes Denk und Mag. Markus Fischer, BA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OG, Domgasse 2, 3100 St. Pölten, und Picher Wirtschaftstreuhand, Perntergasse 13, 1190 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 12. März 2012 betreffend Wiederaufnahme § 303 BAO zur Körperschaftsteuer 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26.6.2023 in Anwesenheit von Mag. Herbert Freund LL.M. für Picher Wirtschaftstreuhand und Mag. Josef Gallauner, MAS für Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OG für die Beschwerdeführerin, und von Mag. Andreas Zeh, Christa Zöch, BA, Mag. Martin Pröll und Mag. Christian Kormesser für die belangte Behörde zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Februar 2012 erstellte die Großbetriebsprüfung einen Bericht über die Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin. Dabei wurden zwei Feststellungen, nämlich betreffend verdeckter Ausschüttung zur Körperschaftsteuer und zur Kapitalertragsteuer getroffen. Für die genaue Ausformulierung der wurde jeweils auf eine Niederschrift vom 6.6.2011 verwiesen, die dem Bericht angehängt ist.

Diese Niederschrift lautet (auszugsweise):

„1. Sachverhalt

*Das Einzelunternehmen CD ist zu 1% unmittelbar und mit 84,15% mittelbar über die ***AB*** an der ***Bf1*** ***Ort1*** und zu 85% an der ***GH*** ***Ort2*** beteiligt. Frau ***EF*** ist mit 14,85% mittelbar über die ***AB*** an der ***Bf1*** ***Ort1*** und zu 15% unmittelbar an der ***GH*** ***Ort2*** beteiligt.*

*Die ***Bf1*** erwarb mit Kaufvertrag v. 28.07.2008 zum Stichtag 31.07.2008 das Anlage- und Umlaufvermögen samt einiger Verbindlichkeiten von der Schwestergesellschaft ***GH***, ***Ort2***. Der Kaufvertrag v. 28.07.2008 lässt keinen Gesamtkaufpreis für die Sachgesamtheit Betrieb erkennen, sondern nur einen Kaufpreis für den Firmenwert. Der als Gegenleistung für den „Firmenwert“ geleistete Betrag iHv € 1.300.000 wurde lt. einem - im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens — an das FA Hollabrunn/Korneuburg/Tulln gerichteten Schreiben v. 31.05.2010 des steuerlichen Vertreters wie folgt ermittelt: „Das zu übernehmende Anlagevermögen und die Vorräte wurden von der Geschäftsführung bewertet Die Lieferforderungen wurden unter dem Gesichtspunkt der Einbringlichkeit bewertet. Die sonstigen Verbindlichkeiten (Europay, Sodexho, etc.) Kassenbestände und das Kontoguthaben bei der Erste Bank wurden zu Nominalwerten angesetzt. Die zum Übernahmestichtag bestehenden rückgestellten Dienstnehmeransprüche für Abfertigungen, Urlaube, und Jubiläumsgelder wurden übernommen. Weiters wurden die Lieferverbindlichkeiten, die Bankverbindlichkeit bei der Erste Bank und Verbindlichkeiten gegenüber der Fa. ***CD_a*** insoweit übernommen, dass übernommene Aktiva und Passiva gleich hoch sind. Das so definierte zu übernehmende Vermögen (Gesamtheit der Vermögensgegenstände sowie Schulden, die dem Unternehmen für seine Leistungserstellung notwendigerweise zur Verfügung stehen) hat daher einen rechnerischen Wert von Null.*

*Die erwerbende Gesellschaft sollte jedoch nicht nur Vermögensgegenstände übernehmen, sondern die wirtschaftlichen Einheiten, also auch alle bestehenden beschaffungs- und absatzseitigen Geschäftsbeziehungen. Der Firmenwert wurde aus dem Barwert der künftigen finanziellen Überschüsse ermittelt. Die Entrichtung des Kaufpreises erfolgte durch Übernahme der Verbindlichkeit gegenüber der Fa. ***CD_a*** in diesem Ausmaß. [...]’*

[...]

2.1. Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007

2.1.1. Unternehmenswertermittlung entspricht keinem Gutachten

Es entspricht einer zu steuerlichem Gemeingut gewordenen Erkenntnis, dass der Wert einer Unternehmensbeteiligung im Regelfall unter Bedachtnahme auf die betriebswirtschaftlichen Grundsätze der Unternehmensbewertung zu schätzen ist. Die dabei anzuwendenden Verfahrensweisen werden im Schrifttum ausführlich beschrieben.[FN1: Haeseler/Hörmann/Kras, Unternehmensbewertung (2007) 38]

Die Vertreter der **Bf1** unternahmen im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens den Versuch, die Ermittlung des lt. Kaufvertrag v. 28.07.2008 auf die Schwestergesellschaft übertragenen Firmenwerts durch die Vorlage einer „Unternehmenswertermittlung zum Stichtag 31.12.2007 glaubhaft zu machen. Genaugenommen ist die vorgelegte „Unternehmenswertermittlung“ aber allein schon aufgrund ihres Bewertungsstichtags 31.12.2007 als Grundlage für die viel später erfolgte Preisfestsetzung (31.07.2008) ungeeignet.

Bei der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 handelt es sich auch um kein dem Stand der Wissenschaft entsprechendes Gutachten, zumal es dieser Unterlage an den erforderlichen Angaben über ‚Verfasser‘, ‚Auftrag‘, ‚Zweck des Gutachtens‘ und ‚Bewertungsunterlagen- und grundlagen‘ fehlt. Zudem sind auch die im Zuge der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 gesetzten Schritte für die Betriebsprüfung insofern nicht nachvollziehbar, als die ihr zu Grunde gelegten Berechnungsparameter (z.B. Plandaten, Zinssatz) sämtlich unbegründet geblieben sind und sich im Hinblick auf das von der VwGH-Judikatur vorgegebene Kriterium der Schlüssigkeit nur sehr schwer prüfen lassen.

2.1.2. Den Denkgesetzen und Grundsätzen der Unternehmensbewertung widersprechende Berechnung des Kapitalisierungszinssatzes (WACC)

[...] Der vom Verfasser berechnete $WACC=3,8\%$ lässt der Höhe nach darauf schließen, dass der Berechnung des WACC gar kein „Marktwert des Eigenkapitals“, sondern nur ein „Marktwert des Fremdkapitals“ zu Grunde gelegt wurde. Da der betriebsbezogene Marktwert des Eigenkapitals lt. WACC-Berechnung offenbar gleich Null ist, kann konsequenterweise auch der mit dem Marktwert des Eigenkapitals gleichzusetzende Unternehmenswert des Bewertungsobjekts nicht $> \text{Null}$ sein. [...]

Das im Hinblick auf den „Marktwert des Eigenkapitals“ existierende Zirkularitätsproblem ändert nichts an den voranstehenden Ausführungen. Wenn der Verfasser der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 davon ausgegangen wäre, dass ein „Marktwert des Eigenkapitals“ vorliegt, dann hätte er das in der Bewertungswissenschaft allgemein bekannte Zirkularitätsproblem durch die Annahme einer konstanten, branchenüblichen Zielkapitalstruktur lösen können, die sich im gegenständlichen Fall allerdings stark auf das Bewertungsergebnis ausgewirkt hätte. Zum einen hätte sich der Betafaktor und in weiterer Folge dann auch der WACC in beträchtlichem Ausmaß erhöht, wodurch sich auch der Unternehmenswert= „Marktwert des Eigenkapitals“ verringert. Zum zweiten hätte die Erreichung einer branchenüblichen Zielkapitalstruktur „Ausschüttungsrestriktionen“ auf der Basis betriebswirtschaftlicher Einsicht erfordert, wodurch der Unternehmenswert= „Marktwert des Eigenkapitals“ ebenfalls deutlich reduziert worden wäre. Als Alternative zur Annahme der branchenüblichen Zielkapitalstruktur wäre eine iterative Ermittlung in Betracht gekommen, die ähnliche Auswirkungen auf das Ergebnis gehabt hätte.

Die aus der Literatur bekannte und „vereinfachte“ Beta-Formel $\beta_v = \beta_u \times [1 + (1-s) \text{ Marktwert FK} / \text{Marktwert EK}]$ darf nur dann zur Anwendung gelangen, wenn in Anbetracht der zum Bewertungsstichtag bekannten Umstände zu vermuten ist bzw. eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass die Kosten des Fremdkapitals „aufgrund einer sehr guten Bonität des Unternehmens dem risikolosen Zinssatz nahezu entsprechen.“ [...]

Bei sanierungsbedürftigen bzw. bonitätsschwachen Unternehmen (vgl. diesbezüglich z.B. auch Gerichtsakt) wie dem gegenständlichen wäre ob des höheren Ausfallsrisikos für die Fremdkapitalgeber auf keinen Fall von einer risikolosen Verzinsung des Fremdkapitals auszugehen gewesen. Wird die Renditeforderung der Fremdkapitalgeber in die CAPM—Formel eingesetzt, so ist zusätzlich zu dem bei den Verfassern der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 unberücksichtigt gebliebenen Betafaktor des Eigenkapitals ein — beim Verfasser der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 ebenfalls unberücksichtigt gebliebener - Betafaktor des Fremdkapitals zu berechnen. [...]

Die Renditeforderung des Fremdkapitalgebers berechnet sich dann wie folgt:

$$r(\text{FK})_j = (ir + p\text{FK}) \cdot (1 - s)$$

$r(\text{FK})_j$ = Kosten des Fremdkapitals

ir = Basiszinsfuß

$p\text{FK}$ = Aufschlag Fremdkapital (in Basispunkten)

s = Ertragsteuersatz auf Unternehmensebene

2.1.3. Unzulässige Vermengung von Equity-Ansatz und Entity-Ansatz in der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007

Die „Unternehmenswertermittlung zum Stichtag 31. Dezember 2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien*** birgt eine aus bewertungsmethodischer Sicht völlig unzulässige Vermengung von Equity- Variante (=Bruttoverfahren) und Entity-Variante (= Nettoverfahren) der DCF-Bewertung in sich. Ein - nach der Entity-Variante- zum Ansatz zu bringender Flow to Equity wurde nämlich nicht - mit dem für das Nettoverfahren gebotenen - Eigenkapitalzinssatz, sondern mit einem gewichtetem Mischsatz aus Eigenkapital - und Fremdkapitalkosten (WACC) - wie er für das Bruttoverfahren gebräuchlich ist - kapitalisiert. Diese Vorgehensweise musste für sich allein schon auf ein unschlüssiges Bewertungsergebnis führen. Bei der Berechnung des irreführend als „Frei verfügbarer Cash-Flow“ bezeichneten Flow to Equity wurde vom Verfasser der beigebrachten Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 überdies auch noch verabsäumt, eine angemessene Verzinsung der fremdunüblicherweise unverzinst gebliebenen Verbindlichkeit Fa ***CD_a*** zum Ansatz zu bringen. Insofern erfuhr eine wesentliche, für die Ertragserwartungen der ***GH*** beachtliche Information, die den handelnden Geschäftsführern von ankaufender und veräußernder Kapitalgesellschaft zum Stichtag 31.12.2007 bekannt sein musste, keinerlei Berücksichtigung.

2.1.4. *Unschlüssiger Ansatz der Plandaten in der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007*
 [...] Die auch vom KFS BW 1 idF 2006 befürwortete Vergangenheitsanalyse liefert - nach Ansicht des VWGH - regelmäßig sehr konkrete Anhaltspunkte für die Prognose künftiger Zahlungsströme. Das Höchstgericht brachte immerhin zum Ausdruck, dass gegen die Heranziehung von Vergangenheitsergebnissen keine Bedenken bestehen, soweit stichtagsbezogen davon ausgegangen werden kann, dass die Verhältnisse nach dem maßgeblichen Bewertungsstichtag den Verhältnissen vor dem maßgeblichen Bewertungsstichtag vergleichbar sein werden. [FN 5: VWGH 28.11.2001, 99/13/0250] Im gegenständlichen Fall war nach Ansicht der Betriebsprüfung für den Detailprognosezeitraum und auch danach vom Vorliegen eines typischen Gleichgewichts- und Beharrungszustandes auf Basis bisher erwirtschafteter und in der Vergangenheit ausnahmslos negativer EGTS bzw. Cashflows auszugehen. (vgl. Haeseler/Hörmann/Kros, Unternehmensbewertung (2007) 38;) Nach Ansicht der Betriebsprüfung sprach zum maßgeblichen Bewertungsstichtag 31.07.2008 weitaus mehr für eine beständige Fortentwicklung der Vergangenheitsergebnisse als dagegen. Plandaten, die von den in den letzten Jahren erzielten Cashflows maßgeblich abweichen, hätten der Ertragsprognose des handelnden Geschäftsführers unter Bedachtnahme auf eigenwirtschaftliche Interessen der ankaufenden Kapitalgesellschaft nur dann zu Grunde gelegt werden dürfen, wenn zum maßgeblichen Bewertungsstichtag 31.07.2008 auch tatsächlich ausreichend konkrete Anhaltspunkte für eine „plötzliche“ Besserung der Ertragslage inmitten der großen Wirtschaftskrise erkennbar gewesen wären. Eine stichhaltige bzw. überzeugende Begründung für die in der „Unternehmenswertermittlung zum Stichtag 31.12.2007“ zum Ansatz gelangten und von den negativen Vergangenheitsergebnissen der letzten Jahre nach oben hin derart deutlich abweichenden Plandaten, kann der beigebrachten Unterlage nicht entnommen werden.

2.2. Gutachten (Gutachter ***KL***) über den Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH*** zum 31.12.2007

2.2.1. Bewertungsstichtag

Genaugenommen stellt das gegen Ende des Betriebsprüfungsverfahrens von Herrn ***KL*** erstellte Gutachten „über den Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH*** zum 31.12.2007“ kein geeignetes Beweismittel dar, um den Wert des Bewertungsobjekts zum 31.07.2008 nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dies gilt im gegenständlichen Fall in besonderem Maße vor dem Hintergrund der großen Wirtschaftskrise.

2.2.2. Unschlüssiger Ansatz der Plandaten im Gutachten

KL orientierte sich als Sachverständiger bei der Prognose der künftig erzielbaren finanziellen Überschüsse an den von der ***GH*** übergebenen Unterlagen für die Jahre 2005 – 2007 sowie an den von Herrn ***J*** erteilten Auskünften. Da der Privatgutachter insbesondere die für die Unternehmensplanung in den Jahren 2008- 2012 zum Ansatz gelangenden Werte trotz der ihm bekannten Vergangenheitsergebnisse, trotz der

Wettbewerbssituation und im Wissen um die Konsequenzen der großen Wirtschaftskrise im Wesentlichen für plausibel hält, ist das von ihm erstellte Gutachten - nach Ansicht der Betriebsprüfung — schon aus diesem Grund nicht schlüssig nachvollziehbar. Dass sich ein sorgfältiger Geschäftsführer einer ankaufenden Kapitalgesellschaft trotz ausnahmslos negativer EGTs in den letzten Jahren und unter Bedachtnahme auf die beträchtliche Verschuldung bereit erklärt hätte, eine Gegenleistung im Wert von € 1.300.000 für das übertragene Bewertungsobjekt zu erbringen, ist nach Ansicht der Betriebsprüfung gänzlich unwahrscheinlich.

2.2.2. Missverständnis in Bezug auf den zum Ansatz gebrachten Kapitalisierungszinssatz im Gutachten

KL schreibt in seinem nachträglich erstellten Gutachten „über den Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH***“ v. 25.03.2011 wie folgt: „Hinsichtlich des Kapitalisierungszinssatzes besteht gemäß der mir erteilten Informationen zwischen der ***GH*** und der Finanzbehörde ein Einvernehmen darüber, dass dieser mit 5% angesetzt werden soll, welche als Renditevorgabe dem langfristig anzunehmenden Zinssatz entsprechen soll. Diese Festlegung erscheint insofern gerechtfertigt, als der von der Arbeitsgruppe Unternehmensbewertung des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder errechnete Basiszinssatz zum 31.12.2007 durch Ableitung der Zinsstruktur für börsennotierte Wertpapiere und einer Restlaufzeit von 10 Jahren 4,46 % und bei der Ableitung der spot rate für eine Laufzeit von 30 Jahren 4,77% beträgt. Ich habe in diesem Zusammenhang angenommen, dass die Erträge der Gesellschaft in Zukunft über die angenommene Inflationsrate hinaus kein nachhaltiges Wachstum zeigen werden, das bei der Ermittlung des Zinssatzes einen Wachstumsabschlag rechtfertigen würde, der von dem vorgegebenen Zinssatz abzuziehen gewesen wäre.“

Dass sich die ***GH*** und die Abgabenbehörde auf einen Zinssatz in Höhe von 5% verständigt hätten, beruht auf einem Missverständnis, das im Rahmen der Schlussbesprechung ausgeräumt werden konnte. Der Ansatz eines 5%igen Kapitalisierungszinssatzes wäre grob unschlüssig, zumal ein solcher implizieren würde, dass die Erträge der ***GH*** - trotz ausnahmslos negativer Erfolgszahlen in der Vergangenheit und Wettbewerbssituation — nahezu risikolos erzielt werden könnten. Der von ***KL*** angesprochene Basiszinsfuß iHv 4,46% bzw. 4,77% entspricht einer risikofreien Kapitalveranlagung zum 31.12.2007 und dient nach einhelliger Auffassung in Lehre und Schrifttum nur als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes. Bei Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes wäre der risikofreie Basiszinsfuß auch um einen unternehmensspezifischen Risikozuschlag zu erhöhen gewesen, wie er sich aus einer Multiplikation von länderspezifischer Marktrisikoprämie und Betafaktor ergibt. Die Ermittlung des Risikozuschlages macht das Wissen um die Marktrisikoprämie jenes Landes erforderlich, in dem die Erfolge des Bewertungsobjekts erwirtschaftet werden (Österreich), und lag zum Bewertungsstichtag bei etwa 5%. Zusätzlich ist auch die Kenntnis des Betafaktors für

das verschuldete Unternehmen unbedingt erforderlich, zumal auch die Abweichungen in der Kapitalstruktur zwischen dem zu bewertenden Unternehmen und der Branche eine sachgerechte Anpassung der Risikoprämie an die unternehmensindividuelle Verschuldung notwendig gemacht hätten. Das unlevered Beta, welches - von der Annahme ausschließlicher Eigenkapitalfinanzierung ausgehend - zu ermitteln ist, wäre unter Bedachtnahme auf die Formel $\beta_v = \beta_u \times [1 + (1-s) \times \text{Marktwert FK} / \text{Marktwert EK}]$ in ein levered Beta für das verschuldete Unternehmen umzurechnen gewesen.

3. Rechtliche Würdigung

Der verwirklichte Sachverhalt erfüllt das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung. Die ***Bf1*** ***Ort1*** nahm auf Körperschaftsebene eine Minderung ihres Vermögens in Kauf, weil sie der ***GH*** II als Gegenleistung für einen wertlosen „Firmenwert“ € 1.300.000 zuwendete. Die Motive für die überhöhte Kaufpreiszahlung „wurzelt“ überwiegend wahrscheinlich in der Gesellschaftersphäre. Die Vorteilszuwendung der ***Bf1*** ***Ort1*** an die beteiligungsmäßig verflochtene ***GH*** ***Ort2*** führt zu verdeckten Ausschüttungen an die (ersten) gemeinsamen Anteilsinhaber, welche die ihnen gewährten Vorteile im Wege einer verdeckten Einlage an die Schwestergesellschaft weiterreichen. [FN 6: VwGH 19.09.2007, 2006/13/0194; VwGH 30.5.1995, 91/13/0248; vgl. Leitner; SWK 1988, A I 205] Begünstigt wurde daher das Einzelunternehmen CD, das zu 1% unmittelbar und mit 84,15% mittelbar über die ***AB*** an der kaufenden ***Bf1*** ***Ort1*** und zu 85% an der veräußernden ***GH*** ***Ort2*** beteiligt ist. Begünstigt wurde überdies auch Frau ***EF***, die mit 14,85% mittelbar über die ***AB*** an der kaufenden ***GH*** und zu 15% unmittelbar an der veräußernden ***GH*** beteiligt ist. Begünstigt wurde überdies auch Frau ***EF***, die mit 14,85% mittelbar über die ***AB*** an der kaufenden ***GH*** und zu 15% unmittelbar an der veräußernden ***GH*** beteiligt ist.

[...]

Da der Firmenwert iS des UGB und auch des EStG ausschließlich ein Differenzwert ist, kann dieser Wert per se nicht Gegenstand eines Rechtsgeschäftes sein. Die im gegenständlichen Vertrag getroffene Vereinbarung über die Übertragung eines Firmenwertes ist daher zivilrechtlich — mangels Vorhandensein eines Gegenstandes „Firmenwert“ — nicht möglich und erfüllt nach Ansicht der Behörde die aus der Angehörigenjudikatur geforderten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen überhaupt nicht.

Die Vorteilsgewährungsabsicht ergibt sich gegenständlich bereits aus dem Ausmaß der Divergenz zwischen dem Betrag, den ein ordentlicher Geschäftsführer für den Ankauf des Betriebs aufgewendet hätte und dem tatsächlich vereinbarten und nach Ansicht der Betriebsprüfung völlig überhöhten Kaufpreis. [...]

Einzelne Schritte der „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ sind objektiv nicht nachvollziehbar, andere stehen im Widerspruch zum aktuellen Stand der

Unternehmensbewertung als in Betracht kommender Bewertungswissenschaft. Die Berechnung des WACC bzw. deren Ergebnis lässt sogar den Schluss zu, dass der Verfasser der „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ selbst nicht ernsthaft davon ausgegangen ist, dass der betriebsbezogene Marktwert des Eigenkapitals tatsächlich >0 ist. Da der Unternehmenswert dem Marktwert des Eigenkapitals entspricht, kann auch der Unternehmenswert nicht >0 gewesen sein. [...] Bei sanierungsbedürftigen bzw. bonitätsschwachen Unternehmen (vgl. z.B. Gerichtsaktinhalte) wie dem gegenständlichen wäre ob des höheren Ausfallsrisikos für das Kreditinstitut auf keinen Fall von einer risikolosen Verzinsung des Fremdkapitals auszugehen gewesen. Wird die Renditeforderung der Fremdkapitalgeber in die CAPM-Formel eingesetzt, so ist zusätzlich zu dem bei den Verfassern der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 unberücksichtigt gebliebenen Betafaktor des Eigenkapitals ein - beim Verfasser der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 ebenfalls unberücksichtigt gebliebener - Betafaktor des Fremdkapitals zu berechnen. [...]

*Bei sanierungsbedürftigen bzw. bonitätsschwachen Unternehmen (vgl. z.B. Gerichtsaktinhalte) wie dem gegenständlichen wäre ob des höheren Ausfallsrisikos für das Kreditinstitut auf keinen Fall von einer risikolosen Verzinsung des Fremdkapitals auszugehen gewesen. Wird die Renditeforderung der Fremdkapitalgeber in die CAPM-Formel eingesetzt, so ist zusätzlich zu dem bei den Verfassern der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 unberücksichtigt gebliebenen Betafaktor des Eigenkapitals ein — beim Verfasser der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 ebenfalls unberücksichtigt gebliebener - Betafaktor des Fremdkapitals zu berechnen. [FN 9: VWGH 26.09.1985, 85/14/0051] Außerdem ist es — nach Ansicht der Betriebsprüfung — ziemlich unwahrscheinlich, dass sich ein sorgfältiger GmbH-Geschäftsführer der ankaufenden Kapitalgesellschaft im Wissen um die Historie betriebswirtschaftlicher Fakten an den optimistischen Plandaten der „Unternehmenswertberechnung zum Stichtag 31.12.2007 orientiert hätte und trotz ausnahmslos negativer Erfolgszahlen in der Vergangenheit und unbeeindruckt vom negativen Eigenkapital bereit gewesen wäre, für den gegenständlichen Betrieb tatsächlich € 1.300.000 aufzuwenden. Diese Annahme der Betriebsprüfung liegt auch insofern nahe, als das vertretungsbefugte Organ der erwerbenden Kapitalgesellschaft wohl auch Kenntnis vom Inhalt des Gerichtsaktes, insbesondere auch von den Aussagen und Ergebnissen der darin befindlichen Amtsgutachten, haben musste. Aufschlussreich in Bezug auf die subjektive Tatseite der verdeckten Ausschüttung erscheint nicht zuletzt auch das methodisch gegen die Denkgesetze verstoßende Vorgehen im Rahmen der „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“. Dass sich die fremdunübliche Nichtverzinsung der Verbindlichkeit FA ***CD_a*** massiv zu Gunsten eines höheren Unternehmenswerts auswirkt, hätte den handelnden Geschäftsführern von ankaufender und verkaufender Kapitalgesellschaft - bei Anwendung angemessener Sorgfalt — auffallen müssen. Dies gilt umso mehr, als das Augenmerk der vertretungsbefugten Organe wohl schon deswegen auf die Position „Verbindlichkeiten“ gerichtet war, weil die Übernahme*

von Verbindlichkeiten lt. Kaufvertrag die Gegenleistung für das übertragene Bewertungsobjekt darstellen sollte.

[...]

Auf Ebene der Körperschaft wird die Betriebsausgabenwirkung, die durch die 1/15 Abschreibung gem. § 8 Abs. 3 EStG des Firmenwertes im Jahr 2008 erzielt wurde, neutralisiert.

[...]

Die von der Behörde getroffene Beurteilung der Anschaffung des Firmenwerts bzw. Betriebes der Schwestergesellschaft um den Kaufpreis iHv € 1.300.000,00 als verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG bewirkt, auf Grund der Schwesternstellung der beiden Vertragspartner eine verdeckte Ausschüttung iVm einer verdeckten Einlage. Da die gemeinsamen Gesellschafter der beiden Vertragspartner natürliche Personen sind, für die die Befreiung von der Kapitalertragsteuern gem. § 94 EStG nicht zum Tragen kommt, ist die verdeckte Ausschüttung auf der zweiten Besteuerungsebene gem. § 93 EStG der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Der geprüften Gesellschaft wird gem. § 95 EStG die auf der verdeckten Ausschüttung lastende Kapitalertragsteuer im Haftungswege vorgeschrieben.

[...]

Unter der Überschrift „Raum für weitere Vermerke“ wurde handschriftlich ergänzt:
„Bestätigt wird die Übernahme der Niederschrift mit dem Bemerkten, dass damit aber weder Zustimmung bezüglich Vollständigkeit und Richtigkeit noch Zustimmung zu den aus der Niederschrift ersichtlichen Scheinfolgerungen zum Ausdruck gebracht wird.“

Bescheide

Am 12.3.2012 erließ das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln einen Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008, einen Körperschaftsteuerbescheid 2008 (in dem das Einkommen auf Grund negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0,00 festgesetzt wurde) sowie einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer in Höhe von € 325.000. Sowohl im Wiederaufnahmebescheid als auch im KEST-Haftungsbescheid wird auf den Bericht über die Außenprüfung verwiesen.

Beschwerde

Am 1.6.2012 ist die mit 31.5.2012 datierte Berufung (nun: Beschwerde) bei der belangten Behörde eingelangt. Das Rechtsmittel lautet (auszugsweise):

„Durch ihren ausgewiesenen Vertreter erhebt die Berufungswerberin innerhalb erstreckter Frist gegen

1. den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftssteuer 2008

vom 12.03.2012 und

2. den KÖSt - Bescheid 2008 vom 12.03.2008 zu Steuernr. ***BF1StNr1***, beide zugestellt am 16.03.2012,

3. den Haftungsbescheid für den Zeitraum 2008 vom 14.03.2012 zu Steuernr. ***BF1StNr1***, zugestellt am 22.03.2012 und

4. den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages zu Steuernr. ***BF1StNr1***, zugestellt am 22.03.2012, das Rechtsmittel der

B E R U F U N G

Die vorliegenden Bescheide werden sowohl wegen unzureichender und unrichtiger Tatsachenfeststellungen wie auch wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung bekämpft.

Die ergangenen Bescheide beruhen damit auf einer unvollständigen und unrichtigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts. Bei vollständiger und richtiger Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts, wären weder der KÖSt—Bescheid vom 12.03.2008 noch der Haftungsbescheid vom 14.03.2012 und, auch nicht der Bescheid über die Festsetzung von Säumnisfolgen vom 22.03.2012 mit ihrem jeweiligen Inhalt ergangen.

Unrichtig und unvollständig sind insbesondere die Feststellungen zu den nachfolgend dargelegten Umständen:

1. Unzutreffende behördliche Feststellungen

Die Niederschrift vom 06.06.2011 gibt den tatsächlichen Sachverhalt nicht richtig und nicht vollständig wieder. Auch blieb das in der Schlussbesprechung erstattete Parteivorbringen in der Niederschrift unerwähnt und unberücksichtigt.

a) Betreffend die Vertragsparteien

Die mehreren „***Bf1_Gesellschaften***“ ähnlichen Namens werden in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 06.06.2011 wiederholt unrichtig bezeichnet und damit allenfalls auch verwechselt.

Tatsächlich hatte mit Kaufvertrag vom 28.07.2008 vielmehr die ***Bf1*** (FN ***B1_FN***) als Käuferin von der ***GH*** (FN ***GH_FN***) als Verkäuferin deren operativen Betrieb, nämlich zwei Betriebstätten, nämlich die Betriebstätte „***Ort3***“ und die Betriebstätte „***Ort4***“ erworben.

Auch das in der Niederschrift als „Einzelunternehmen **CD***“ bezeichnete Unternehmen heißt richtig Firma ***CD_a***, Inhaber **CD*** (FN ***CD_a_FN***).

b) Betreffend einer angeblich fehlenden Kaufpreis-Vereinbarung

Weiters unrichtig ist in dieser Niederschrift, wenn dort die Behauptung aufgestellt wird, der Kaufvertrag vom. 28.07.2008 lasse keinen Gesamtkaufpreis erkennen, sondern nur einen Kaufpreis für den Firmenwert.

Tatsächlich aber findet sich auf Seite 2 des Kaufvertrages unter der Überschrift „ad 1. Anlagevermögen“ der Hinweis auf eine in Beilage 1 enthaltene Liste der Anlagegegenstände für die ein Kaufpreis in Höhe von € 141.980, — zzgl. USt vereinbart wurde.

Im Vertragspunkt „ad 2. Umlaufvermögen“ wird weiters vereinbart, dass die vorhandene Handelsware nach dem von der „***MN***“ vorgegebenen Bewertungsschema zu bewerten ist und der sich ergebende Betrag zzgl. USt als Kaufpreis vereinbart wird.

Für die Vereinbarung des Kaufpreises ist nicht eine bestimmte Ziffer erforderlich, sondern reicht es nach den einschlägigen zivilrechtlichen Vorschriften, wenn der Kaufpreis bestimmbar ist. Der Verweis auf das „von der ***MN*** (einer Einkaufsorganisation, über die die diversen „***Bf1_Gesellschaften*** Unternehmen“ ihren Einkauf abwickeln) vorgegebene Bewertungsschema“ war für beide Vertragsparteien ein hinreichend bestimmbarer Bewertungsmaßstab.

Auch bezüglich der Entrichtung des Kaufpreises wurden klare Vereinbarungen getroffen. Da im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 28.07.2008 die zum Übergabstichtag, nämlich dem 31.07.2008, bestehenden Salden auf den Bankkonten und der Saldo der bestehenden Lieferantenverbindlichkeiten noch nicht feststanden, konnten diese auch nicht beziffert werden. Die Vereinbarung über die Bezahlung des Kaufpreises, Seite 2f des Kaufvertrages lässt nachvollziehbar erkennen, dass die kaufende Gesellschaft in die bestehende Kreditverbindlichkeit der Verkäuferin bei der Erste Bank und in die bestehenden Lieferantenverbindlichkeiten der Verkäuferin, sowie in die bestehenden Dienstgeberverpflichtungen gegenüber den übernommenen Dienstnehmern jeweils zum Stichtag 31.07.2008 eintreten sollte, worin eine Schuldübernahme und damit eine zahlungshalber zu erbringende Gegenleistung vereinbart wurde, die dann auch tatsächlich erbracht wurde.

Gleiches gilt auch hinsichtlich der vereinbarten Schuldübernahme, mit der die Käuferin, anstelle der Verkäuferin, deren Verbindlichkeiten gegenüber der Firma ***CD_a*** übernahm.

c) Zur Üblichkeit und Notwendigkeit unbarer Kaufpreis- Entrichtung

Die unbare Entrichtung von Unternehmens-Kaufpreisen in der Form, dass der Käufer anstelle des Verkäufers in bestehende Verpflichtungen des Verkäufers eintritt (Schuldübernahme) ist eine durchaus übliche Art der Kaufpreisentrichtung. Die Gläubiger des Verkäufers können einem solchen Schuldnerwechsel zwar widersprechen, sind regelmäßig aber bereit, einen neuen und eventuell sogar „besseren Schuldner“ in der Person des Käufers zu akzeptieren, während es

umgekehrt dem Käufer vielfach gar nicht möglich wäre, auf dem Kapitalmarkt jenes (Fremd)Kapital aufzubringen, welches er für den Erwerb eines schuldenfreien Unternehmens und die Vorfinanzierung des Warenlagers aufbringen müsste.

Im vorliegenden Fall wäre eine andere als die vereinbarte unbare Entrichtung des Kaufpreises gar nicht möglich gewesen, da die Bonität der gesamten „***Bf1_Gesellschaften***“ aufs Äußerste angespannt war. Diese extrem schwierige Bonitäts-Situation war auch ursächlich für den Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages, wie dies im Folgenden noch detailliert dargelegt wird.

d) Unterbliebene Feststellung zu den - diesen Vertragsabschluss erzwingenden — Umständen (im Zeitraum 2001 bis 2007)

Der Hintergrund und die Vorgeschichte dieses Kaufvertrages waren dem Finanzamt bekannt.

Etwa seit dem Jahr 2000/2001 war zwischen den Ehegatten ***CD*** und ***EF*** ein teilweise sehr heftig geführter Ehescheidungs—Rechtstreit anhängig. (Aus dem gerichtlichen Ehescheidungsakt erfolgten auch während der Schlussbesprechung Zitate aus Urkunden aus dem Jahr 2004.) Beide Ehegatten waren an diversen ***Bf1_Gesellschaften*** jeweils zu unterschiedlichen Prozentsätzen als Gesellschafter beteiligt.

Nicht nur aus diesem Grund, sondern auch auf Grund einer Zersplitterung des „***Bf1_Gesellschaften***“ in viele selbständige „***Bf1***—Gesellschaften“, geriet die gesamte Unternehmensgruppe ab dem Jahr 2002 in erhebliche Schwierigkeiten, die um das Jahr 2004 herum ein bedrohliches Ausmaß erreichten.

Sowohl von Seiten der Einkaufsorganisation „***MN***“, der die ***Bf1_Gesellschaften*** ab 2004 angehörten, wie insbesondere von Seiten der Hausbank, nämlich der Erste Bank (als leitende Bank des Haftungsverbundes der Sparkassen und damit auch der Sparkasse ***Ort5***), wurde massiv und unter Androhung schärfster Konsequenzen (Fälligkeitstellung der offenen Kredite, etc.) gefordert, dass die in viele Gesellschaften zersplitterte wirtschaftliche Einheit der „***Bf1_Gesellschaften***“ gestrafft und konsolidiert würde und damit Kosten und verlorene Synergien eingespart würden.

Unter dem Druck dieser Gläubiger wurde schließlich für den 03.09.2007 eine außerordentliche Generalversammlung der ***GH***, also der Verkäuferin des Kaufvertrages vom 28.07.2008, einberufen.

Als fünfter Punkt der Tagesordnung dieser außerordentlichen Generalversammlung war vorgesehen die „Beschlussfassung über die Verschmelzung der ***GH*** (FN ***GH_FN***) als übertragende Gesellschaft mit der ***AB*** (FN ***AB_FN***) als übernehmende Gesellschaft“. Hier war eine Beschlussfassung über eine zum 01.01.2007 rückwirkame Verschmelzung vorgesehen. Durch diese Maßnahme hätte ein wesentlicher Schritt zur

*Konsolidierung und zur Straffung der — mehrere juristische Personen umfassenden „wirtschaftlichen Einheit der ***Bf1_Gesellschaften*** Unternehmen“ herbeigeführt werden sollen.*

*Die vorgesehene Beschlussfassung unterblieb, nachdem der damalige Anwalt der Frau ***EF***, Herr Mag. ***RA***, sich bereits vor Beginn der Meinungsbildung zu diesem Tagesordnungspunkt gegen eine solche Beschlussfassung aussprach und damit klar war, dass ein gegen die Stimme der ***EF*** gefasster Beschluss jedenfalls von ***EF*** bekämpft werden würde, wodurch wiederum die vorgesehene rückwirkende Umgründung zum 01.01.2007 nicht mehr möglich gewesen wäre, da eine solche eine diesbezügliche Antragstellung beim Firmenbuch bis 30.09.2007 erfordert hätte und absehbar war, dass bis zum 30.09.2007 sicherlich kein unanfechtbarer Gesellschafterbeschluss oder gar eine die Rechtswirksamkeit dieses Beschlusses bestätigende gerichtliche Entscheidung vorliegen würde.*

*Beweis: Generalversammlungsprotokoll vom 03.09.2007, GZ 419/2007 des öffentlichen Notar ***NO***, ./1*

[...]

e) Unterbliebene Feststellung zu den - diesen Vertragsabschluss erzwingenden - Umständen (im Zeitraum 2007 bis 2008)

*Um den Forderungen der beiden wichtigsten Gläubiger, insbesondere der Hausbank zu entsprechen, wurde - nachdem die ursprünglich vorgesehene Umgründung auf Grund des Widerstandes der Frau ***EF*** gescheitert war - schließlich der verfahrensgegenständliche Kaufvertrag vom 28.07.2008 geschlossen, durch welchen letztlich nichts anderes erreicht werden sollte, als die strukturelle Konsolidierung der ***Bf1_Gesellschaften*** Unternehmen, die insgesamt als wirtschaftliche Einheit agierten und sich selbst auch als „wirtschaftliche Einheit“ verstanden und auch von den Gläubigern als „wirtschaftliche Einheit“ angesehen wurden.*

*So erfolgte der Einkauf ab 2004 einheitlich über die ***MN*** - Organisation, es gab Kundenbindungsprogramme mit Kundenkarten, die in jeder ***Bf1-Betriebsstätte*** — gleichgültig zu welcher „***Bf1*** — Gesellschaft“ diese gehörte — gültig waren und jeweils gleiche Sonderkonditionen verschafften. Auch die Werbung erfolgte einheitlich unter dem Namen ***Bf1_Firmenname*** und nicht differenziert nach den einzelnen „***Bf1*** — Gesellschaften“.*

*Auch aus der Sicht der Erste Bank und der ***MN*** bildeten alle ***Bf1_Gesellschaften*** eine „wirtschaftliche Einheit“. Jeder Vertrag zwischen den diversen „***Bf1*** — Gesellschaften“ der zu einem Liquiditätsabfluss an einen Gesellschafter, oder gar zu einer unzulässigen Einlagen—Rückgewähr geführt hätte, wäre von der Erste Bank mit einer sofortigen Fälligestellung aller Kredite beantwortet worden und hätte in weiterer Folge die*

*Insolvenz aller „***Bf1_Gesellschaften***“ bedeutet, da diese auf das Engste rechtlich und wirtschaftlich miteinander verbunden waren.*

*Von der Erste Bank war 2006 ultimativ gefordert worden, den chronisch defizitären Standort ***Ort6*** aufzugeben — was auch geschah. Ebenso musste der älteste Standort auf dem Hauptplatz von ***Ort5*** — also jenes Geschäft, von dem das „***Bf1_Gesellschaften*** Unternehmen“ seinen Ausgang genommen hatte — ebenfalls Anfang 2005 über Aufforderung der Bank geschlossen werden. Die kaufgegenständlichen Standorte „***Ort4***“ und „***Ort3***“ aufzugeben, wurde hingegen von der Bank niemals verlangt. Deren Beibehaltung und Fortführung waren vielmehr wichtiger Bestandteil des Fortführungs- und Sanierungskonzeptes.*

*Sämtliche „***Bf1_Gesellschaften***“ waren zu diesem Zeitpunkt bereits von der Bank gleichsam „unter Kuratel gestellt“, indem allen Unternehmen der „***Bf1***—Gruppe“ von der Bank die Heranziehung eines von ihr ausgewählten Unternehmensberaters, nämlich des Herrn ***PQ***, auferlegt wurde, der alle Geschäftsprozesse überwachte und ohne dessen Zustimmung keine Vereinbarungen zwischen den diversen ***Bf1_Gesellschaften*** und keine wirtschaftlich bedeutsamen Verträge mit Dritten geschlossen werden durften.*

*Auch der gegenständliche Kaufvertrag vom 28.07.2008 erfolgte mit Wissen und Billigung des von der Bank bestimmten Unternehmensberaters, ***PQ***.*

Beweis: Telefaxschreiben der Erste Bank vom 07.01.2004, ./3

Schreiben der Erste Bank vom 28.09.2006, ./4

[...]

*Aus dem Schreiben der Erste Bank vom 28.09.2006 ist beispielsweise erkennbar, dass der Verkauf des Standortes ***Ort6*** von der Bank ultimativ verlangt wurde und die Bank sich für die Veräußerung dieses Standortes auch eine eigene Verkaufsvollmacht ausbedungen hatte.*

*Um den Forderungen der Bank und der ***MN*** zu entsprechen, war im September 2006 das Projekt „***Bf1_Firmenname2011***“ mit Unterstützung des Unternehmensberaters ***PQ*** erstellt worden, dessen Ziel es war, innerhalb der als wirtschaftliche Einheit angesehenen ***Firmengruppe Bf1*** eine gesellschaftsrechtliche Neustrukturierung herbeizuführen.*

Diese gesellschaftsrechtliche Neustrukturierung wurde ausdrücklich auch von der Bank gefordert, wie sich aus dem letzten Absatz des Schreibens der Erste Bank vom 19.12.2006 ergibt.

*Ausdrücklich ist auch darauf hinzuweisen, dass sämtliche Gesellschafter der diversen „***Bf1***—Gesellschaften“ de facto keinerlei Handlungsspielraum hatten, da diese ihre Gesellschaftsanteile an diesen Gesellschaften längst sicherstellungshalber an die Erste Bank*

verpfänden mussten, die als Pfandgläubiger jegliche Verfügung über diese Anteile von ihrer Zustimmung abhängig gemacht hatte. Dies ergibt sich auch aus dem Schreiben der Erste Bank vom 13.08.2008.

Dass auch der Hauptlieferant der „***Bf1_Gesellschaften***“, die ***MN***, einen umfassenden Restrukturierungsprozess in der ***Firmengruppe Bf1*** forderte, ergibt sich unmissverständlich aus dem Gesprächsprotokoll des Kreditausschussgespräches vom 20.05.2008. Auf alle diese Umstände nehmen weder die Niederschrift, noch die bekämpften Bescheide Bedacht.

f) Ungeeignete Beurteilungsgrundlagen aus 2004

Die Niederschrift und die bekämpften Bescheide gehen davon aus, dass die beiden mit dem Kaufvertrag vom 28.07.2008 verkauften Betriebsstätten der ***GH*** geführten Betriebsstätten in ***Ort4*** und ***Wien*** chronisch defizitär waren und daher keinen positiven Unternehmenswert hatten, sondern — wenn überhaupt — höchstens einen viel geringeren.

Unberücksichtigt bleiben dabei folgende maßgeblichen Umstände, auf die in der Schlussbesprechung hingewiesen worden war:

Auf Grund der - durch die Mitgliedschaft bei der „***MN***“ verbesserten — Einkaufsbedingungen konnten die Unternehmen der „***Bf1***—Gruppe“ ihre Einkaufspreise ab 2004 deutlich reduzieren und gleichzeitig ihr Angebot in Richtung auf den Zukunftsmarkt „Garten und Pflanzen“ erweitern.

In Verbindung mit rigorosen Sparmaßnahmen, die sowohl seitens „***MN***“ wie auch insbesondere seitens der Erste Bank laufend überwacht wurden, war es möglich, ab dem Jahr 2004 das EGT der diversen ***Bf1***—Gesellschaften kontinuierlich und maßgeblich zu verbessern.

So verbesserte sich auch das EGT der Verkäuferin, nämlich der ***GH*** (FN ***GH_FN***). Wie auch anlässlich der Schlussbesprechung aufgezeigt wurde, ergab sich im Verlauf der Jahre 2004 bis 2007 eine signifikante Verringerung der jährlichen Verluste und damit ein eindeutiger und ununterbrochener positiver Trend. Es gab zwar noch immer Verluste, aber diese waren von Jahr zu Jahr deutlich geringer.

Seit dem Jahr 2006 war auch der Cash—Flow bei der verkaufenden Gesellschaft bereits positiv (siehe Bilanzen ./9 und Berechnung ./16).

Geht man davon aus, dass in der Schlussbesprechung aus dem Ehescheidungsakt des Herrn KR ***CD*** ein Gutachten zitiert wurde, welches sich auf die Jahre 2004 und davor bezieht und dass aus einem Parteienvertreter—Schriftsatz zitiert wurde, der ebenfalls aus 2004 stammt, so ist angesichts der nachweisbaren Entwicklung des EGT seit 2004 offensichtlich, dass die

Beurteilung im Jahr 2004, die noch dazu eine rein retrospektive war, keine Aussage darüber zulässt, welchen Wert die vertragsgegenständlichen beiden Filialen Ende Juli 2008 gehabt hatten.

Soweit sich daher die vorliegenden Bescheide auf Urkunden und Meinungsäußerungen aus dem Jahr 2004 stützen, müssen darauf aufgebaute Schlussfolgerungen zwangsläufig zu unrichtigen Ergebnissen führen, wie sich aus den vorliegenden Bescheiden auch ergibt.

*Im Übrigen hatte sowohl das Gutachten des Herrn SV ***RS*** und das schriftliche Vorbringen des damaligen Rechtsanwaltes des Herr KR **CD*** im Ehescheidungsverfahren den Zweck verfolgt, die damals geltend gemachten Unterhaltsbegehren von Frau ***EF*** als unangemessen erkennbar zu machen.*

Eine Bewertung der Unternehmen war nicht Gegenstand des dem damaligen Sachverständigen erteilten Auftrages.

*Beweis: das im Akt erliegende SV—Gutachten des ***RS*** Bilanzen der ***GH*** für die Geschäftsjahre 2004 bis 2007, ./9*

g) Unzutreffende Unterstellung eines nichtigen Rechtsgeschäftes

*Wie sich schon aus der früheren Darlegung der nunmehrigen Berufungswerber ergibt, war der gegenständliche Kaufvertrag so gestaltet worden, dass er nur zu einer Strukturbereinigung innerhalb der Gesellschaften der diversen „***Bf1***-Unternehmen“ führen sollte.*

*Wie oben ausgeführt waren die Gesellschafter der diversen „***Bf1_Gesellschaften***“ in ihrem Handlungsspielraum völlig von den Zustimmungen der Hausbank und der ***MN*** abhängig. Die Geschäftsanteile waren — wie sich aus dem vorliegenden Schreiben der Erste Bank vom 13.08.2008 ergibt — dieser Bank verpfändet, weshalb diese auch einen direkten oder indirekten Zufluss von Gesellschaftsmitteln an einen der Gesellschafter sofort auf Grundlage dieses Pfandrechts in Anspruch genommen und vereinnahmt hätte.*

Auch Verfügungen über Vermögenswerte der Gesellschaften bedurften der Zustimmung dieser Gläubiger und wurden von diesen nur toleriert, sofern sie zur Verbesserung der wirtschaftlichen Situation der gesamten Unternehmensgruppe beitrugen.

*Jegliche Verfügung der Gesellschafter oder der Gesellschaften, die dazu geführt hätte, dass Liquidität aus den Gesellschaften an die Gesellschafter abgeflossen wäre, oder dazu geführt hätte, dass entgegen den Bestimmungen des Eigenkapitalersatzrechtes Gesellschafterdarlehen zurückbezahlt worden wären, wäre von der Hausbank als „Vertragsverletzung“ verstanden worden und hätte zur sofortigen Fälligkeit der Kredite und damit zur Vernichtung sämtlicher „***Bf1*** -Unternehmen“ geführt.*

Auf Grund der erfolgten Verpfändung der Geschäftsanteile — die auch die Verpfändung der vermögensrechtlichen Gesellschafterrechte in sich schließt — hätte die Bank einen direkten oder indirekten Zufluss von Gesellschaftsmitteln an einen der Gesellschafter sofort auf Grundlage dieses Pfandrechts in Anspruch genommen und vereinnahmt.

*Auf Grund der Sichtweise der Bank, die das vom Gesellschafter KR **CD*** (Inhaber der Firma ***CD_a***, FN ***CD_a_FN***) gewährte Darlehen unter eigenkapitalersatzrechtlichen Gesichtspunkten als „Quasi—Eigenkapital“ betrachtete, wäre für die Bank eine „fremdübliche Verzinsung dieses Darlehens“ zum damaligen Zeitpunkt ebenfalls nicht akzeptabel gewesen.*

Bei der damals gegebenen Eigenkapitalsituation beider an diesem Vertrag beteiligten Gesellschaften hätte jegliche Form direkter oder indirekter Ausschüttungen an einen oder mehrere der Gesellschafter eine unzulässige und im Sinne der § 82 und § 83 GmbHG auch nichtige Einlagen—Rückgewähr dargestellt (vgl. OGH vom 14.09.2011, 6 Ob 29/112).

Soweit die vorliegenden Bescheide aber von einem derart gestalteten Rechtsgeschäft ausgehen und den Vertragsparteien unterstellen, sie hätten geradezu bewusst einen nichtigen Vertrag schließen wollen, gehen die vorliegenden Bescheide weder von der damals gegebenen Sachlage noch vom damals bestehenden Vertragswillen der Beteiligten aus.

Im Zweifel wird auch den Vertragsparteien nicht unterstellt werden dürfen, sie hätten ein nichtiges Geschäft schließen wollen.

*Die vorliegenden Bescheide gehen davon aus, dass der gegenständliche Kaufvertrag ein nichtiges Rechtsgeschäft darstellt, nämlich eine im Sinn der §§ 82 und 83 GmbHG nichtige Einlagen—Rückgewähr an die Gesellschafter der kaufenden GmbH, nämlich der ***Bf1*** (FN ***B1_FN***) bezweckte oder zum Gegenstand hatte (siehe hierzu auch OGH vom 14.09.2011, 6 Ob 29/112).*

Wäre das Geschäft aber tatsächlich absolut nichtig (was es bei einem Verstoß gegen das Verbot der Einlagen—Rückgewähr wäre, zB. vgl. OGH vom 14.09.2011, 6 Ob 29/112), so wäre es auch unzulässig, steuerliche Rechtsfolgen an eine „fingierte Gültigkeit“ des — nicht einmal einer Anfechtung bedürftigen — „Nicht—Geschäfts“ zu knüpfen (vgl. § 23 Abs 5 BAO).

h) Fehlende Feststellung zur Entwicklung des EGT zwischen 2004 und 2007

Während der Schlussbesprechung war die Entwicklung des EGT der verkaufenden Gesellschaft erörtert worden.

Dabei ergab sich für das EGT folgende Entwicklung:

2004: - 255.400,-

2005: - 196.000,—

2006: - 26.000,—

2007: - 13.000,—

Diese Entwicklung des EGT lässt eine stetige und ununterbrochene Verbesserung der Ertragslage im Beobachtungszeitraum erkennen.

Selbst wenn man — der Argumentation der Finanzbehörde folgend — eine fremdübliche Verzinsung des Gesellschafterdarlehens hinzurechnet, hätte dies nichts an dieser Entwicklung des EGT geändert.

*Wenn daher die wirtschaftlichen Möglichkeiten der beiden vertragsgegenständlichen Standorte in ***Ort4*** und ***Wien*** im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Juli 2008 unter Bedachtnahme auf diese Entwicklung des EGT in den vorangegangenen vier Geschäftsjahren zur Annahme eines deutlich positiven Unternehmenswerts geführt haben, so war eine derartige Einschätzung zum damaligen Zeitpunkt durchaus gerechtfertigt und auch plausibel.*

Der Wert von Unternehmen bzw. Anteilen an Unternehmen ist nach der ständigen Rechtsprechung“ des VWGH nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (VwGH 06.07.2006, 2006/15/0186). Dabei sind grundsätzlich die im Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder dargestellten Methoden der Unternehmensbewertung als wissenschaftlich anerkannte Methoden anzusehen.

Derzeit gilt in Österreich das Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1, ausgearbeitet vom Fachsenat für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und beschlossen am 27. Februar 2006. Dieses ersetzt mit Wirkung ab 01. Mai 2006 das frühere Fachgutachten vom 20. Dezember 1989 und legt vor dem Hintergrund der in Theorie, Praxis und Rechtsprechung entwickelten Standpunkte der letzten Jahre die Grundsätze dar, nach denen in Österreich Unternehmen derzeit zu bewerten sind.

Der Bewertungsstichtag ist gemäß diesem Fachgutachten jener Zeitpunkt, für den der Wert des Unternehmens festgestellt wird. Ab diesem Zeitpunkt sind die finanziellen Überschüsse in die Unternehmensbewertung einzubeziehen und alle für die Wertermittlung beachtlichen Informationen, die bei angemessener Sorgfalt zum Bewertungsstichtag hätten erlangt werden können, zu berücksichtigen. Es ist also eine "ex tunc"—Sicht der künftig möglichen Unternehmensentwicklung vorzunehmen.

Änderungen „der“ wertbestimmenden Faktoren zwischen dem Bewertungsstichtag und dem Abschluss der Bewertung sind gemäß der herrschenden Lehre aber nur dann zu berücksichtigen, wenn deren "Wurzel" bereits vor dem Bewertungsstichtag liegt. Eine ausführliche Übersicht über die Wurzeltheorie und die damit im Zusammenhang stehende Judikatur findet sich bei Lausterer (Lausterer, Martin: Unternehmensbewertung zwischen Betriebswirtschaftslehre und Rechtsprechung, 1. Auflage, Baden—Baden 1997).

Konsequenterweise haben spätere Entwicklungen, deren "Wurzel" in der Zeit nach dem Bewertungsstichtag liegen, außer Betracht zu bleiben. Deswegen sind plötzliche Entwicklungen, nach dem Bewertungsstichtag, wie z.B. Terroranschläge und deren wirtschaftliche Auswirkungen (9/11 in den USA 2001) oder das Auftreten von Wirtschaftskrisen (wie zuletzt im Jahr 2008) aus der Sicht des Bewertungsstichtags jedenfalls nicht zu berücksichtigen.

Im Juli 2008 war überdies in keiner Weise die erst ab dem Herbst 2008 plötzlich ausbrechende Wirtschaftskrise („Zusammenbruch der Lehman Brothers im September 2008 und Zusammenbruch ganzer Bankensysteme wie zB. Island) vorhersehbar und kann auch dem Geschäftsführer nicht der Vorwurf gemacht werden, er hätte im Juli 2008 eine unerwartete wirtschaftliche Krise vorhersehen müssen, die selbst kompetenteste Wirtschaftsforschungsinstitute nicht prognostiziert hatten.

*Der positive Trend des EGT und der Wert dieser Betriebsstandorte für die „***Bf1_Gesellschaften***“ wurde aber nicht nur vom Geschäftsführer positiv eingeschätzt, sondern vor allem auch von der Hausbank des Unternehmens, und von dem, durch die Hausbank installierten Unternehmensberater, Herrn ***PQ***.*

*Dem gegenüber hatte die Bank hinsichtlich zweier weiterer von der Unternehmensgruppe vormals betriebenen Betriebsstandortes, nämlich der Standorte ***Ort6*** und ***Ort5*** Hauptplatz, bereits zwei bzw. drei Jahre zuvor ultimativ die Schließung bzw. Veräußerung verlangt, weil man zum Ergebnis gelangt war, dass von diesen Standorten kein positiver Beitrag zur Sanierung der Unternehmensgruppe erbracht werden könne.*

*Hätte die Bank den Umstand, dass auch noch im Jahr 2007 das EGT der beiden Betriebsstandorte ***Ort4*** und ***Wien*** negativ war als „Belastung“ für die Sanierung der gesamten Unternehmensgruppe angesehen, so hätte die Bank zweifellos nicht gezögert, auch die Veräußerung dieser beiden Standorte an einen externen Betreiber zu verlangen, wie sie es beim Standort ***Ort6*** und beim Standort am Hauptplatz in ***Ort5*** verlangt hatte.*

*Zutreffenderweise hatte aber die Bank und der von ihr eingesetzte Unternehmensberater erkannt, dass die Zersplitterung der „***Bf1***- Unternehmen“ in einzelne Gesellschaften eine der Ursachen war, weshalb sich das EGT auch dieser beiden Betriebsstandorte bisher nicht noch besser entwickelt hatte.*

Auch aus der Presseaussendung der ÖNB vom 04.06.2009 ist ersichtlich, dass die Wirtschaftskrise Österreich frühestens ab Herbst 2008 erreicht hatte.

*Beweis: Presseaussendung der ÖNB zur Wirtschaftskrise 2008 vom 04.06.2009, ./11
Schreiben der Erste Bank vom 13.08.2008, ./7*

*Bilanzen der ***GH*** von 2004 bis 2007, ./9*

*Zeuge ***PQ***, wie oben*

i) Unzulässige Gleichsetzung von unbefriedigender Eigenkapitalstruktur und Ertragschancen der veräußerten Betriebsstandorte

*Aus der vorliegenden Niederschrift ergibt sich, dass im Zuge der Betriebsprüfung wiederholt auf die tatsächlich sehr unbefriedigende Eigenkapitalstruktur der „***Bf1_Gesellschaften***“ im Jahr 2007/2008 hingewiesen wurde. Aus diesem Umstand — der historische Ursachen hatte - wird seitens der Finanzbehörde gefolgert, dass damit die Annahme des sich auf die Entwicklung des EGT stützenden Unternehmenswertes unrichtig und unplausibel gewesen wäre.*

Gemäß dem Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1 leitet sich der Wert eines Unternehmens aus dem Barwert der mit dem Eigentum am Unternehmen verbundenen Zuflüsse an die Unternehmenseigner abzüglich allfälliger Einlagen ab, die aus der Fortführung des Unternehmens und aus der Veräußerung etwaigen nicht betriebsnotwendigen Vermögens erzielt werden. Es ist daher bei der Bewertung eines Unternehmens strikt zahlungsorientiert vorzugehen, der Stand und die Höhe des Eigenkapitals — ob positiv oder negativ — haben so lange keinen Einfluss auf den Unternehmenswert, solange diese nicht zu Kapitalflüssen an die oder von den Unternehmenseigentümern führen. Entscheidend für den Wert eines Unternehmens ist daher in erster Linie der künftige Cashflow ab dem Bewertungsstichtag.

Für die Ermittlung des Unternehmenswertes ist es daher unmaßgeblich, in welchem Ausmaß und zu welchen Kosten ein individueller Unternehmensinhaber Fremdkapital für den Betrieb des Unternehmens in Anspruch nehmen muss oder nimmt, sondern kommt es lediglich auf die Leistungsfähigkeit des Betriebes und den mit ihm zu erwirtschaftenden Ertrag und die daraus resultierenden Zahlungsflüsse an.

Maßgeblich für den Wert von Betriebsstätten der gegenständlichen Branche sind insbesondere der Umsatz und die aus dem Umsatz ableitbare Präsenz auf dem einschlägigen Markt. Wie unten (siehe Punkte j und k) näher ausgeführt, ergibt sich aus dem Fremdvergleich mit Veräußerungen von der gleichen Branche angehörenden Unternehmen, dass auch bei diesen Unternehmensverkäufen von der gleichen Relation zwischen Umsatz und Unternehmenswert ausgegangen wurde, wie im vorliegenden Fall.

Schon auf Grund dieser identen Relation bei Heranziehung eines Fremdvergleiches wird daher dem Geschäftsführer nicht der Vorwurf gemacht werden können, er hätte sich bei seiner Unternehmensbewertung einer unplausiblen oder unüblichen Berechnungsweise bedient. Es fehlt daher jedenfalls an der für eine „verdeckte Gewinnausschüttung“ erforderlichen „subjektiven Tatseite“.

Beweis: siehe die zu Punkt j und k bezeichneten Beweismittel

j) Fremdvergleich zum seinerzeit stattgefundenen Unternehmenskauf „***TU***“

Zwischen dem damaligen Einzelunternehmen ***CD_a*** und der Firma ***TU*** war seinerzeit, im Jahr 1996, ein Kaufvertrag über zwei von der Firma ***TU*** betriebene Betriebsstätten, nämlich an den Standorten ***Ort7***, und ***Ort8***, geschlossen worden.

Das Einzelunternehmen ***CD_a*** erwarb diese beiden Standorte (Teilbetriebe) samt Warenlager und Einrichtung um den Gesamtkaufpreis von ATS 32.120.973,87.

Auf den reinen Firmenwert exklusive Warenlager und exklusive Geschäftsausstattung entfiel davon ein Teilbetrag von ATS 13.000.000,— exkl. USt. Die beiden mit dem Kaufvertrag vom 10.01.1996 erworbenen Betriebsstätten in ***Ort8*** und ***Ort6*** erwirtschafteten damals einen jährlichen Umsatz von ca. ATS 90 Mio. Der Firmenwert wurde damals mit rund einem Siebentel des Jahresumsatzes veranschlagt, vereinbart und bezahlt.

Beweis: Kaufvertragsentwurf vom 10.01.1996, ./12

Rechnung der Firma ***TU*** vom 31.01.1996, ./13

Zeuge KR ***CD***, wie oben

k) Fremdvergleich zum Unternehmensverkauf „***VW***“ im Jahr 2004

Das Unternehmen der ***VW*** wurde 2005 an die ***VW_Neu*** verkauft.

Aus der (öffentlich zugänglichen) Bilanz der ***VW_Neu*** für das Rumpffjahr 2005 ist ein Firmenwert von 34,7 Mio. Euro ersichtlich. Dies entspricht dem von der ***VW_Neu*** für den Firmenwert der ***VW_Standorte*** bezahlten Kaufpreis.

Für Zwecke des Fremdvergleiches wurden die letzten vier Wirtschafts- bzw. Geschäftsjahre der ***VW*** analysiert und dem genannten Kaufpreis gegenübergestellt.

Erfasst wurden die Umsatzerlöse, das EGT, die Abschreibungen und das Ergebnis vor Abschreibung der ***VW*** im Zeitraum 03/2001 (Beginn des Wirtschaftsjahres 03/2001) bis 12/2001 (Ende des Geschäftsjahres 2004). Die über das Firmenbuch öffentlich zugänglichen Bilanzen der genannten Gesellschaft wurden dafür herangezogen.

Aus der Berechnung, Beilage ./14, der auch die als Quelle herangezogenen Bilanzen der ***VW*** beigefügt sind, ist ersichtlich, dass die Umsatzerlöse im Durchschnitt der genannten vier Geschäftsjahre (2011 bis 2004) ca. 225.000.000,— Euro betrugen und der von ***VW_Neu*** für das Unternehmen bezahlte Kaufpreis von ca. € 34,7 Mio. rund ein Siebentel der durchschnittlichen jährlichen Umsatzerlöse betrug. Oder anders ausgedrückt: pro Million Umsatz wurde ein Kaufpreis von € 154.299,— bezahlt.

Vergleicht man im Sinne eines Fremdvergleiches nun den mit dem gegenständlichen Kaufvertrag abgegoltenen Unternehmenswert von 1,3 Mio. mit dem durchschnittlichen

jährlichen Umsatz, den die ***GH*** in den letzten vier Geschäftsjahren (2004 bis 2007) vor Abschluss des Kaufvertrages erzielt hatte, so ergibt sich dabei (laut der als Beilage . /16 angeschlossenen Berechnung) für den Durchschnitt der jährlichen Umsatzerlöse ein Betrag von ca. € 9.390.000,—, und daher gleichfalls ein Verhältnis von 7:1 für die Relation zwischen dem Durchschnitt der jährlichen Umsätze (€ 9.390.000,—) zum vereinbarten Unternehmenswert von € 1.300.000,—. Oder anders ausgedrückt: pro Million Umsatz wurde ein Kaufpreis von € 138.470,— bezahlt.

Es zeigt sich aus diesem Vergleich, dass die auch beim gegenständlichen Kaufvertrag zu Grunde gelegte Relation zwischen Umsatz und Unternehmenswert, nämlich ein Verhältnis von circa 7:1, nicht nur mit dem bereits im Jahr 1996 beim Kaufvertrag zwischen der Firma ***TU*** mit der Firma ***CD_a*** zu Grunde gelegten Verhältnis entspricht, sondern auch mit jenem Verhältnis übereinstimmt, welches beim Kaufvertrag zwischen der Firma ***VW*** und der ***VW_Neu*** zur Ermittlung des Firmenwerts herangezogen wurde.

[...]

Weiters ergibt sich aus den Bilanzziffern der ***VW***, dass auch bei dieser das EGT in den vier letzten vor dem Kaufvertrag gelegenen Geschäftsjahren stets negativ war, nämlich im Durchschnitt dieser vier Geschäftsjahre ein Minus von € 4.170.000,— aufwies, aber dennoch ein Kaufpreis von € 34.700.000,— vereinbart und bezahlt wurde.

Wenn daher beim vorliegenden Kaufvertrag ebenfalls trotz eines durchschnittlichen negativen EGTs aber bei einem positiven Trend der EGT—Entwicklung ein Unternehmenswert zu Grunde gelegt wurde, der einem Siebentel des im Durchschnitt der letzten Geschäftsjahre erzielten Umsatzes entspricht, so ist erkennbar, dass die dem gegenständlichen Kaufvertrag zu Grunde gelegte Bewertung keinesfalls branchenunüblich, ungewöhnlich, oder gar unplausibel ist, sondern im Gegenteil, durch den Fremdvergleich als branchenüblich belegt ist.

Es kann daher sicher auch der Geschäftsführung der beteiligten Gesellschaften nicht der Vorwurf gemacht werden, sie hätten auf Körperschaftsebene bewusst zum Zwecke der Begünstigung ihrer Gesellschafter einen völlig ungewöhnlichen, unrealistischen und unplausiblen Unternehmenswert dem Vertragsabschluss zu Grunde gelegt. Damit fällt aber auch der Vorwurf einer „verdeckten Gewinnausschüttung“ in sich zusammen.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass aus der Bilanz der ***VW_Neu*** für das Jahr 2006 ersichtlich ist, dass nach dem Erwerb des Unternehmens der ***VW*** weitere 10 Millionen Euro an Zuschuss an die zur Unternehmensfortführung herangezogene ***VW*** gezahlt wurden und diese Zahlung in deren Bilanz auch als Kapitalrücklage ersichtlich ist. Damit hat

****VW_Neu*** wirtschaftlich weitere 10 Millionen Euro gleichsam als „zusätzlichen Kaufpreis“ für den erworbenen Betrieb aufwenden müssen.*

*Weiters sei darauf verwiesen, dass die Entwicklung des (negativen) EGT der ***VW*** im Beobachtungszeitraum keinesfalls die gleiche kontinuierliche Verbesserung zeigte, wie bei der ***GH***, sondern vielmehr im vorletzten Jahr vor der Veräußerung an die ***VW_Neu*** eine Verschlechterung des EGT im Vergleich zum vorangegangenen (Rumpf)Geschäftsjahr erkennen lässt.*

Trotz dieser diskontinuierlichen Entwicklung des EGT wurde auch hier von den Vertragsparteien die branchenübliche Umsatz/Unternehmenswert—Relation von 7:1 bei der Kaufpreisermittlung herangezogen.

*Beweis: Gewinn— und Verlustrechnungen der ***VW*** für die Jahre 2001/2002, 2002, 2003 und 2004 samt Fremdvergleichsberechnung der Umsatz/Kaufpreisrelation in Bezug auf das Unternehmen der ***VW***, ./14*

*Bilanzauszug der ***VW_Neu*** (FN ***VW_Neu_FN***) für das Rumpfgeschäftsjahr 2005, ./15*

*Fremdvergleichsberechnung betreffend die Geschäftsjahre 2004 bis 2007 der ***GH*** und Gegenüberstellung des Durchschnitts der Umsatzerlöse mit dem Unternehmenswert, ./16 w.B.v.*

*I) Zur Kritik des Gutachtens des SV ***KL****

*Zu der unter Punkt 2.2. der Niederschrift dargelegten Kritik an dem von den Berufungswerbern eingeholten und in der Schlussbesprechung erörterten Gutachten des Herrn SV ***KL*** wird darauf hingewiesen, dass diese Kritik in mehrerlei Hinsicht unzutreffend ist.*

Bewertungstichtag

[...]

Deshalb war im Rahmen der Unternehmensbewertung der sich den Geschäftsführern im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, also im Juli 2008 bietende Informationsstand heranzuziehen. Die „große Wirtschaftskrise“ brach erst im Herbst 2008 aus und war im Juli 2008 nicht vorhersehbar und daher auch nicht zu berücksichtigen. Das Gutachten sollte nur überprüfen, ob die von den damaligen Vertragsparteien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Juli 2008 vorgenommene Unternehmensbewertung einer sachkundigen Überprüfung standhält.

Das Gutachten hat daher richtigerweise bei der Beurteilung der im Juli 2008 vorgenommenen Unternehmensbewertung nicht die globale wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich als Folge der Wirtschaftskrise ab Herbst 2008 ergab, berücksichtigt.

Plandaten

In gleicher Weise erweist sich die dem Gutachten entgegengehaltene Kritik eines „unschlüssigen Ansatzes der Plandaten im Gutachten“ als unzutreffend. Einerseits wird von der Finanzbehörde auch hier wieder die „Wirtschaftskrise“ erwähnt, die der Gutachter zu berücksichtigen gehabt hätte und es wird weiters auf die Unternehmens—Plandaten für die Jahre 2008 bis 2012 Bezug genommen.

Für die Beurteilung, ob der im Juli 2008 angenommene Unternehmenswert und die damals auf Grund der vorliegenden Daten der vorangegangenen Geschäftsjahre 2004 bis 2007 prognostizierten Plandaten für die Jahre 2008 bis 2012 realistisch waren, kommt es nicht darauf an, welche Auswirkung die „Wirtschaftskrise“ auf die Jahre 2008 bis 2012 hatte.

[...]

*Wie das Gutachten darlegt, rechtfertigte der Trend, welcher sich aus der Entwicklung des EGT für die Jahre 2004 bis 2007 ergab, die im Juli 2008 veranschlagten „Plandaten für die Jahre 2008 bis 2012. Insoferne ist besonders darauf hinzuweisen, dass das Gutachten des SV ***KL*** einen Unternehmenswert zum 31.12.2007 in Höhe von rund € 1.543.000,—und damit jedenfalls einen höheren Betrag ergibt, als im gegenständlichen Kaufvertrag angesetzt wurde.*

*Zutreffenderweise wird vom SV ***KL*** in seinem Gutachten allerdings klargestellt, dass die Berücksichtigung eines unverzinslichen und eigenkapitalersetzenden Darlehens als Abzugsposition bei der Ermittlung des Unternehmenswertes nicht fachgerecht ist und daher der Unternehmenswert hätte höher sein müssen.*

*m) Zur Unverzinslichkeit des Gesellschafterdarlehens der Firma ***CD_a*** (**CD***)*

*Wie oben bereits ausgeführt, war die Liquidität der „***Bf1***-Unternehmen“ überaus angespannt und waren von der Hausbank nicht nur Sicherungsmaßnahmen (unter anderem auch die Verpfändung der Geschäftsanteile) sondern auch Aufsichtsmaßnahmen (Auferlegung einer Überwachung durch einen externen Unternehmensberater) verfügt worden.*

Das gegenständliche Gesellschafterdarlehen war unter diesen Umständen nicht nur nach den Bestimmungen des Eigenkapitalersatzrechtes als „eigenkapitalersetzend“ anzusehen, sondern musste auch den Vorgaben der Bank entsprechend wie Eigenkapital behandelt werden.

*Dem entsprach auch, dass dieses Gesellschafterdarlehen unverzinst blieb. Dieser Argumentation folgend wurde der SV ***KL*** damit beauftragt, eine Variante seines Gutachtens zu erstellen, in welcher er das Gesellschafterdarlehen der Firma ***CD_a*** als unverzinslich nicht als Abzugsposition vom Unternehmenswert zu berücksichtigen und zugleich den Kapitalisierungszinssatz nach den allgemeinen Regeln des Fachgutachtens zur Unternehmensbewertung zu ermitteln hatte.*

Wie sich aus dem diesbezüglichen Gutachten des SV ***KL*** vom 21.05.2012 ergibt, gelangt man unter Zugrundelegung dieser Annahmen zu einem Unternehmenswert von rd. € 2.200.000,— und damit ebenfalls wieder zu einem höheren Betrag, als im gegenständlichen Kaufvertrag angesetzt wurde.

Beweis: Ergänzungsgutachten des Herrn SV ***KL*** mit Alternativberechnung vom 21.05.2012, ./17
Schreiben der Erste Bank, (siehe oben unter d)

n) Zur Unterstellung einer „verdeckten Gewinnausschüttung“

Zum wiederholten Mal verweisen die Berufungswerber darauf, dass schon allein auf Grund des fremdüblichen und den Branchenusancen entsprechenden Kaufpreises die Annahme einer Begünstigungsabsicht widerlegt ist.

[...]

Bei gleichbleibender Relation dieser Beteiligungsverhältnisse wäre eine Verschmelzung der beiden Gesellschaften denkbar gewesen und hätte eine solche jene Steuerfolgen, wie sie sich nun ergeben, vermieden.

[...]

Angesichts der nahezu völlig identen Beteiligungsverhältnisse der aus einer verdeckten Gewinnausschüttung allenfalls „letztbegünstigten Gesellschafter“ nämlich der Firma ***CD_a*** und der Frau ***EF*** ergab sich bei der Unternehmensbewertung im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Kaufvertrag zwangsläufig ein unausweichliches „Bewertungs-Dilemma“.

Würde der angenommene Unternehmenswert zu hoch sein (wie vorliegendenfalls von der Finanzbehörde unterstellt) so läge eine verdeckte Gewinnausschüttung zu Gunsten der Gesellschafter der kaufenden Gesellschaft vor.

Wäre der angenommene Unternehmenswert aber als „zu gering angenommen“ beurteilt werden, so hätte wiederum eine „verdeckte Gewinnausschüttung“ in die andere Richtung, nämlich zu Gunsten der Gesellschafter der verkaufenden Gesellschaft unterstellt werden können.

[...]

Weder die Firma ***CD_a*** (Inhaber **CD***) noch Frau ***EF*** haben in irgendeiner Weise persönlich von diesem Kaufvertrag profitiert, der ausschließlich dazu diente, eine — aus (berechtigter) Sicht der Bank — unzumutbare und zerklüftete Struktur des Unternehmens zu straffen.

[...]

2. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Selbst auf Grundlage jenes - unrichtig festgestellten - Sachverhaltes, von welchem die vorliegenden Bescheide ausgehen, erweisen sich diese als rechtlich unrichtig.

a) Der Körperschaftssteuerbescheid 2008 vom 12.03.2012 geht rechnerisch unrichtig von einer vollen jährlichen Abschreibung des Firmenwerts im Jahr 2008 und von einem Afa-Betrag von € 86.667,-- aus, während richtigerweise - unter Bedachtnahme auf den Vertragsstichtag 31.07.2008 - lediglich die Halbjahres-Afa von € 43.333,-- von der Gesellschaft in Anspruch genommen und gebucht wurde.

[...]

Die Berufungswerber stellen daher den

B E R U F U N G S A N T R A G

*der unabhängige Finanzsenat wolle die bekämpften Bescheide, nämlich 1. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftssteuer 2008 vom 12.03.2012 zu Steuernr. ***BF1StNr1***, und 2. des Körperschaftssteuerbescheides vom 12.03.2012, Steuernr. ***BF1StNr1***, beide zugestellt am 16.03.2012, 3. [...], aufheben und das wieder aufgenommene Abgabungsverfahren bescheidmäßig dahingehend erledigen, dass die der Wiederaufnahme vorangegangenen Veranlagungen wieder hergestellt werden.*

Weiters stellt die Berufungswerberin nachstehende Anträge

A N T R A G

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragen die Berufungswerber für den Fall einer Vorlage der Berufung an den UFS bereits jetzt, dass über ihre Berufung der gesamte Berufungssenat entscheide und dass überdies eine mündliche Verhandlung durch den UFS durchgeführt werde.

Begründung:

Im Hinblick auf die Komplexität des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes erscheint eine mündliche Verhandlung zur diesbezüglichen Darlegung und Erörterung erforderlich.

[...]“

Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 17.11.2022, GZ. RV/7100866/2014

Neben der inhaltlichen Entscheidung über die Berufung (Beschwerde) gegen den KESt-Haftungsbescheid wurde in der Erledigung vom 17.11.2022 der Beschluss gefasst, dass die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 gemäß § 271

BAO bis zur Erledigung der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid ausgesetzt wird und dass das Beschwerdeverfahren bezüglich des Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 vor dem Bundesfinanzgericht eingestellt wird.

Zur Berufung (Beschwerde) über die Wiederaufnahme wurde angeführt, dass die Abgabenbehörde am 15.11.2013 das Rechtsmittel gegen den Körperschaftsteuerbescheid als unbegründet abgewiesen hat, eine Beschwerdeverentscheidung hinsichtlich der Beschwerde (damals: Berufung) gegen den Wiederaufnahmebescheid jedoch nicht erlassen wurde.

In rechtlicher Hinsicht hat das Bundesfinanzgericht ausgeführt, dass es bei Vorliegen einer Berufung (Beschwerde) gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid dem Gesetz widersprechen würde, eine Berufung gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Berufung (Beschwerde) gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Die Verpflichtung gemäß § 262 BAO zur Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung (außer in den in § 262 Abs 2 BAO genannten Fällen) würde erst erlöschen, wenn die Beschwerdeverentscheidung wirksam erlassen (zugestellt) wurde.

§ 260 Abs 1 BAO über die Zurückweisung wegen Unzulässigkeit oder nicht fristgerechter Einbringung sei gem § 265 Abs 4 lit e BAO sinngemäß auf Vorlageanträge anwendbar. Dabei habe die Zurückweisung durch das Verwaltungsgericht mit Beschluss zu erfolgen. Unzulässig sei ein Vorlageantrag insbesondere bei Einbringung, obwohl keine Beschwerdeverentscheidung zugestellt wurde.

Das Finanzamt hat trotz des fehlenden Vorlageantrages die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht gemäß § 265 BAO mit Vorlagebericht vom 4.3.2014 vorgelegt. Um das derzeit anhängige Verfahren hinsichtlich Wiederaufnahme, das – ohne Vorlageantrag - mit Vorlagebericht vom 4.3.2013 vorgelegt wurde, beim Bundesfinanzgericht zu beenden, sei dessen Einstellung verfügt worden.

Da vor einer Entscheidung über die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 über die Beschwerde gegen diesbezüglichen Wiederaufnahmebescheide entschieden werden muss, war die Entscheidung im Beschwerdeverfahren über die Sachbescheide gemäß § 271 BAO auszusetzen.

Beschwerdeverentscheidung vom 21.12.2022

Das Finanzamt für Großbetriebe hat mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.12.2022 die Berufung (Beschwerde) vom 31.5.2012 hinsichtlich Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2008 als unbegründet abgewiesen und dazu wie folgt ausgeführt:

„1. Verfahrensgang

Die belangte Behörde (Finanzamt für Großbetriebe; FAG) ist durch das „FORG“ Bundesgesetzblatt, BGBl. I. Nr. 104/2019, mit 1.1.2021 entstanden. Der gegenständliche Fall war bis zu diesem Zeitpunkt in der Zuständigkeit des obgenannten Finanzamtes, mit 1.1.2021 wurde das neu entstandene FAG zuständig. Die Vorlage der Beschwerden gem. § 265 BAO gegen den Wiederaufnahmebescheid und Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2008 an das BFG erfolgte am 4. März 2014 durch das seinerzeit zuständige Finanzamt.

Mit Beschluss des BFG im Beschwerdeverfahren GZ. RV/7100866/2014 vom 13. April 2022 wurden der Amtspartei und der Partei umfangreiche Fragen iZmd Beschwerden zur Beantwortung aufgetragen. Unter anderem wurde die Amtspartei aufgefordert, die „Beschwerdevorentscheidung über Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2008“ vorzulegen. Im Vorlagebericht gem. § 265 Abs 3 BAO des vormalig zuständigen Finanzamtes Hollabrunn scheint das Dokument „BVE WA+Köst“ auf, dahingehend wurden keine Untersuchungen durch das FAG angestellt.

Nach der Senatsverhandlung vom 7.11.2022 ergingen mit schriftlicher Ausfertigung vom 17.11.2022 folgende Beschlüsse zur Beschwerde RV/7100866/2014:

a) Das Beschwerdeverfahren bezüglich des Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 vor dem BFG wird eingestellt.

b) Die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 wird gem. § 271 BAO bis zur Erledigung der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid ausgesetzt.

2. Sachverhalt

Die Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaftsteuer 2008 erfolgte gem. § 303 Abs 4 BAO idF 2012 (BGBl I 97/2002) aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung gern. § 149 BAO bzw. dem Prüfbericht gem. § 150 BAO zu entnehmen sind. Diese Unterlagen zeigen all jene Umstände auf, die bei Kenntnis im ursprünglichen Veranlagungsverfahren einen anderslautenden Spruch im Körperschaftsteuerbescheid 2008 herbeigeführt hätten.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden, sondern sind betraglich erheblich.

Die im Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 12.3.2012 ausgeführte Begründung verweist auf die Niederschrift gem. § 149 BAO vom 6.6.2011 und dem Prüfbericht gem. § 150 BAO. In diesen Unterlagen finden sich der Sachverhalt, die Beweiswürdigung der Parameter die zur Ermittlung des Unternehmenswertes angesetzt wurden und die rechtliche Würdigung. Zudem ist die

Auswirkung der getroffenen Feststellung auf die Körperschaftsteuer 2008 dargestellt, indem als Folgewirkung der verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG die geltend gemachte Abschreibung gem. § 8 Abs 3 EStG neutralisiert wurde.

2.1. Beschwerde gegen Wiederaufnahme

Die Beschwerdeschrift erschöpft sich in Ausführungen darüber, dass die in der Niederschrift gem. § 149 BAO und dem Prüfbericht gem. § 150 BAO dargestellten Feststellungen keine tauglichen Wiederaufnahmegründe wären, es handle sich lediglich um unrichtige und unzureichende Tatsachenfeststellungen. Die Beschwerdeschrift lässt substantiierte Vorbringen vermissen.

2.2. Neu hervorgekommene Tatsachen

Im Zuge der Prüfung sind folgenden Beweismittel und damit einhergehend Tatsachen neu hervorgekommen, die bei Kenntnis der Abgabenbehörde zu einem anderslautenden Spruch des Körperschaftsteuerbescheides 2008 geführt hätten:

- Kaufvertrag vom 28.07.2008 über den Erwerb von Anlage- und Umlaufvermögen, sowie einem Firmenwert iHv EUR 1.300.000*
- Schreiben des Steuerberaters an das FA Hollabrunn/Korneuburg/Tulln vom 31.5.2010 über die Ermittlung des Firmenwertes iHv EUR 1.300.000 (Barwert der künftigen finanziellen Überschüsse)*
- Unternehmensbewertung zum 31.12.2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien***, bestehend aus 2 Seiten (Excel)*
- Schätzungsgutachten über den Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH*** zum 31.12.2007 vom 25.3.2011 (Gutachter ***KL***), bzw. Ermittlung des Firmenwertes samt Berechnungsunterlage*
- Unternehmensbewertung zum 31.Dezember 2007 vom 21.05.2012 samt abgeänderter Variante zur Unternehmensbewertung (Gutachter ***KL***)*
- Berechnungsparameter dieser „Unternehmenswertermittlung“: unschlüssiger Ansatz der Plandaten, des Kapitalisierungszinssatzes, Berücksichtigung des unverzinslichen Darlehens an Fa. ***CD_a*** als Abzugsposition vom Unternehmenswert*

*Durch das Beweismittel „Kaufvertrag vom 28.7.2008...../.....“ ist die Tatsache neu hervorgekommen, dass ein Unternehmenskauf und Kauf eines „Firmenwertes“ zwischen nahen Angehörigen um € 1,3 Mio abgeschlossen wurde. Durch das Beweismittel ‚Unternehmensbewertung zum 31.12.2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien***, bestehend aus 2 Seiten (Excel)‘ ist die Tatsache hervorgekommen, dass diese Wertermittlung keinen Beweis über die fremdübliche Höhe des Kaufpreises iHv € 1,3 Mio abzugeben vermag. Es sind somit iZmd Kaufvertrag vom 28.7.2008 mehrere Tatsachen neu*

hervorgekommen, die in einer Gesamtschau einen Geschehenskomplex darstellen, der wiederum eine neue Tatsache darstellt (vgl. Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, Einführung Tz 69), nämlich die durch Beweiswürdigung gewonnene Tatsache des überpreisigen Ankaufs unter nahen Angehörigen, dem es der betrieblichen Veranlassung der Höhe nach mangelt.

Auf die umfassenden Ausführungen hinsichtlich der unplausiblen Wertermittlung des Kaufpreises der im Kaufvertrag vom 28.7.2008 angesetzt wurde, wird auf die Ausführungen in der Niederschrift gem. § 149 BAO und im Bericht gem. § 150 BAO, verwiesen.

3. Rechtliche Würdigung

Gem. § 303 Abs 4 BAO idF BGBl I 74/2002 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind.

Es ist grundsätzlich zulässig, in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf den Prüfbericht gem. § 150 BAO bzw die Niederschrift gem. § 149 BAO zu verweisen (vgl VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; 22.11.2012, 2012/15/0172). Genau diese Vorgaben erfüllt der Bericht gem. § 150 BAO, denn Textziffer 1 enthält nicht nur die Berechnung der Gewinnauswirkung, sondern auch die Verweise auf die Textziffern 1 und 2 der Niederschrift gem. § 149 BAO. In dieser werden mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände dargelegt. Diese Sachverhaltsumstände sind neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 BAO und begründen die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs 4 BAO idF BGBl I 74/2002.

Dass sich die Behörde auf diese Umstände stützt, ist durch den Verweis in Tz 1 im Bericht gem. § 150 hinreichend klar dargelegt. Ein Wiederaufnahmebescheid gilt auch dann schon als ausreichend begründet, wenn sich am Ende einer Verweiskette die entsprechenden Wiederaufnahmegründe finden (vgl VwGH 22.4.2022, Ra 2020/13/0025).

Nach der Rechtsprechung sind Wiederaufnahmegründe nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (vgl zB VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; 26.6.2000, 96/14/0176). Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (vgl zB Stoll, BAO, 2917). Diese Voraussetzung ist durch die getroffene Feststellung einer verdeckten Ausschüttung iHv € 1,3 Mio im Jahr 2008 sowie der oben ausgeführten Folgewirkung (Neutralisierung der Abschreibung iSd § 8 Abs 3 EStG) ausreichend erfüllt.“

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 23.1.2023 richtete die Beschwerdeführerin folgenden Vorlageantrag an die belangte Behörde:

*„Mit Bescheid vom 21.12.2022 zu Steuernummer: ***BF1StNr1***, der Beschwerdeführerin*

(direkt) zugestellt am 28.12.2022, hat das Finanzamt für Großbetriebe die Beschwerde vom 31.5.2012 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes Hollabrunn/Korneuburg/Tulln (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung erfolgte im Wege einer Beschwerdeverentscheidung gemäß §§ 262,263 BAO.

Innerhalb offener Frist stellt die Beschwerdeführerin den

antrag gemäß § 264 abs. 1 BAO,

über die verfahrensgegenständliche Bescheidbeschwerde möge das Bundesfinanzgericht entscheiden (Vorlageantrag).

Die Einschreiterin ist als Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens gemäß § 264 Abs. 2 lit. a BAO zur Einbringung des gegenständlichen Vorlageantrages unzweifelhaft berechtigt. Entsprechend der Zustellung der Beschwerdeverentscheidung endet die Frist zur Erhebung des Vorlageantrags gemäß § 264 Abs. 1 Satz 1 BAO am 28.1.2023. Der Vorlageantrag ist damit rechtzeitig erhoben.

In Ergänzung des gesamten bisherigen Vorbringens der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin weist die Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin noch auf folgendes hin:

1. Die Beschwerdeführerin hat gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer, 2008 vom 12.3.2012 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde (damals noch zutreffend als „Berufung“ bezeichnet) erhoben. Diese Beschwerde hat die Abgabenbehörde I. Instanz verpflichtet, ohne unnötigen Verzug eine Beschwerdeverentscheidung über die Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens zu erlassen. Die Abgabenbehörde I. Instanz hat allerdings diese Beschwerdeverentscheidung über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren, bis zur Erlassung der nunmehr bekämpften Bescheides vom 21.12.2022, nicht getroffen.

Mit diesem Verfahrensmangel hat sich das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung zu Geschäftszahl: RV7100866/2014 vom 17.11.2022 ausführlich befasst und unter anderem folgende Feststellung getroffen:

Die Feststellung, dass keine Beschwerdeverentscheidung hinsichtlich des bekämpften Wiederaufnahmebescheides erlassen wurde, ist grundsätzlich unstrittig. Der Vertreter der Beschwerdeführerin hat dies auch in der mündlichen Verhandlung nochmals bestätigt und auch die belangte Behörde hat in der mündlichen Verhandlung angegeben, das Gegenteil nicht beweisen zu können. Darüber hinaus findet sich auch in den vom Finanzamt vorgelegten Akten kein Hinweis auf eine solche Beschwerdeverentscheidung (...). Schließlich hat die belangte Behörde in ihrer Beantwortung vom 27.6.2022 angegeben, dass sie weder im elektronischen Akt unter diversen hochgeladenen Dateien, noch im elektronischen Archiv noch ich zuvor

zuständigen Finanzamt (...) eine Beschwerde vorentscheidung hinsichtlich der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid finden konnte.

Vor diesem Hintergrund hat das Bundesfinanzgericht -rechtlich uneingeschränkt zutreffend - seine Entscheidung über die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 gemäß § 271 BAO bis zur Erledigung der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid ausgesetzt.

Wiederaufnahmebescheid und neuer Sachbescheid sind zwei (unterschiedliche) Bescheide, die jeder für sich einer Beschwerde (vormals: Berufung) zugänglich sind. Werden beide Bescheide mit Berufung/Beschwerde angefochten, so ist zunächst über die Berufung/Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (u.a. VwGH 2009/15/0170; zitiert auch im Erkenntnis des BFG zu RV/7100866/2014, Seite 79). Für den Fall, dass der Wiederaufnahmebescheid aufzuheben ist, scheidet ex lege der Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 2006/15/0102); vor diesem Hintergrund ist es - so das BFG in der vorzitierten Entscheidung - erforderlich, zunächst Klarheit darüber zu haben, ob die Wiederaufnahme überhaupt zu Recht erfolgt ist.

Die Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin geht davon aus, dass die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen unzulässig bzw. gesetzwidrig ist und der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 auch die Verjährung entgegensteht; dazu im Einzelnen:

2. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Diese absolute Verjährungsfrist ist weder verlängerbar noch hemmbar. Die absolute Verjährung beschränkt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe absolut.

Eine (auch im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung ergangene) Entscheidung über die Wiederaufnahme ist nur vor Eintritt der Bemessungsverjährung zulässig. Die (vermeintliche) Anhängigkeit des Rechtsmittelverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht hat den Eintritt der Verjährung weder gehemmt noch unterbrochen, weil das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung über die Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 nie zuständig war und durch Vorlage des Aktes an das BFG auch nicht zuständig gemacht werden konnte. Das BFG hat deshalb rechtsrichtig mit Erkenntnis vom 17.11.2022 das Beschwerdeverfahren bezüglich des Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008 eingestellt (Spruchpunkt B.I.a. des Erkenntnisses zu GZ RV/7100866/2014).

Vor diesem Hintergrund muss der vor mehr als 10 Jahren überreichten Beschwerde vom 31.5.2012 gegen die Wiederaufnahme der KÖSt 2008 Folge gegeben werden, zumal jeder Neufestsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 die Verjährung entgegensteht.

3. Die gegenständlich angefochtene Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 erfolgte von Amts wegen. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über die das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache in diesem Zusammenhang ist die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde I. Instanz gebildet hat (zuletzt VwGH Ro 2022/15/0016 vom 13.10.2022 unter Hinweis auf VwGH 2012/15/0030).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, nur zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden darf, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angeführte Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat das Finanzamt, die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen, tauglichen Wiederaufnahmegrund gestützt dann muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH Ro 2022/15/0016, Ra 2021/15/0050, Ro 2016/15/0012).

4. Jede Wiederaufnahme eines Verfahrens begründet stets eine Durchbrechung eines bereits, rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens und ist stets nur bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zulässig. Und: Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern es ist vielmehr Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihr verfügte Wiederaufnahme unmissverständlich zu begründen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt zwar stets im Ermessen der Abgabenbehörde, der vielfach betonte (angebliche) Vorrang der Rechtsrichtigkeit rechtfertigt aber jedenfalls keine nur dieses (eine) Kriterium berücksichtigende Ermessensübung (Christoph Ritz, BAO, Kommentar, 6. Auflage, RZ 63 zu § 303).

5. Jede Ermessensübung ist stets entsprechend zu begründen. Insbesondere bei einer sich (potenziell) zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der Ermessensentscheidung explizit darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Fiskalinteressen der Vorzug eingeräumt wurde.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verpflichtet die Abgabenbehörde darüber hinaus, auch Überlegungen der Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO in die Ermessensüberlegungen miteinzubeziehen: Wäre nach Lage des Falles die Einhebung der aus einer Wiederaufnahme sich ergebenden Nachforderung unbillig iSd § 236 BAO, so ist eine Wiederaufnahme unzulässig. Eine Unbilligkeit kann auch bei einem Verstoß gegen die Grundsätze von Treu und Glauben vorliegen (Ritz, BAO, Rz 80 zu § 303).

Zu den weiteren ermessensrelevanten Umständen zählt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schließlich noch ein allfälliges Versäumnis oder Verschulden der Abgabenbehörde; ist die Abgabenbehörde säumig oder hat sie schuldhaft gehandelt, so muss das nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 87/13/0096; 99/17/0261; 2006/15/0016) bei der Ermessungsübung jedenfalls mitberücksichtigt werden.

6- Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 vom 12.3.2012 enthält nicht eine einzige Tatsache, die eine Wiederaufnahme zulässig machen würde. Angeführt sind nur die Standardfloskeln, dass die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden sei, im vorliegenden Fall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit, das das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegen würde und die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden können. In der vorliegenden - mehr als 10 Jahre später ergangenen - Beschwerdeentscheidung wird auf Seite 2 im zweiten Absatz der Sachverhaltsschilderung diese (Schein-)Begründung bloß wiederholt, eine gesetzeskonforme und auf bestimmte Tatsachen gestützte Ermessensübung findet aber (neuerlich) nicht statt. Erwägungen der Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe werden ebenso wenig thematisiert, wie weitere (naheliegende) ermessensrelevante Umstände (Versäumnisse der Abgabenbehörde erster Instanz, Verfahrensverzögerung über mehr als 10 Jahre, gänzlich verfehlte rechtliche Einschätzung der(selben) Betriebsprüfung im parallelen KEST Verfahren 2008 und der damit verbundene und aus dem Blickwinkel der Beschwerdeführerin frustrierte Verfahrensaufwand, etc.). Es fehlt daher nach Ansicht der Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin an jenen wesentlichen Sachverhaltsannahmen, die für die Begründung einer Wiederaufnahmeentscheidung und eine gesetzeskonforme Ermessensübung erforderlich gewesen wären. Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 ist schon aus diesem Grund ersatzlos aufzuheben.

7. Schon im parallelen Verfahren betreffend Kapitalertragsteuer 2008 – wo das Bundesfinanzgericht den Argumenten der steuerlichen und der rechtlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vollinhaltlich Folge gegeben und den Kapitalsteuerbescheid 2008 zur Gänze behoben hat- wurde ausführlich dargetan, dass die Wertermittlung des Kaufpreises, der im Kaufvertrag vom 28.7.2008 angesetzt wurde, gerade nicht unplausibel ist, sondern durch einen ständig gerichtlich beeideten Sachverständigen mit ausführlicher Begründung bestätigt wurde. Die Abweisung der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens KÖSt-2008 kann gegenwärtig (im Jahr-2023) unmöglich alleine auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Niederschrift über die abgabenbehördliche Prüfung aus dem Jahr 2012 gestützt werden - die damit im Zusammenhang stehenden, exzessiv einseitigen Erwägungen des Finanzamtes für Großbetriebe in der Begründung der BVE indizieren geradezu einen Ermessensmissbrauch!

8. Eine wesentliche Tatsache, die bei der Ermessensübung ebenfalls Berücksichtigung hätte finden müssen, ist der zwischenzeitig erfolgte Zeitablauf von mehr als 10 Jahren. Nach Ansicht

der Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin liegt darin wohl unzweifelhaft ein Verschulden der Abgabenbehörde, jedenfalls aber ein grobes Versäumnis, welches zu massiven Verfahrensverzögerungen geführt hat. Dieses Verschulden bzw. dieses Versäumnis hätte zwingend in die Ermessensübung miteinbezogen werden müssen, wurde aus dieser aber - rechtswidrig - gänzlich ausgeblendet.

Nach dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zu GZ RV/7100866/2014 vom 17.11.2022 hätten sich Ermessenserwägungen im Hinblick auf § 236 BAO (Unbilligkeit) geradezu aufgedrängt, zumal das Bundesfinanzgericht zur Frage der „Kapitalertragsteuer-Resthaftung“ wörtlich folgendes ausführte:

Unter Berücksichtigung dieser subjektiven Umstände, des Verstreichens eines mehrjährigen Zeitraumes zwischen Entstehen des Abgabenanspruchs und der Geltendmachung der Haftung, des Wegfalls von mindestens 99 % des haftungsgegenständlichen Abgabenbetrages und des Umstandes, dass eine Direktvorschreibung der KEST an den steuerlich erfassten Empfänger der Einkünfte nach der hier anzuwendenden Rechtslage des EStG nicht als unzumutbar gesehen werden kann, ist im Rahmen der Ermessensübung durch das Bundesfinanzgericht gänzlich von einer Resthaftung abzusehen.

Unter anderem deshalb würde der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid in vollem Umfang Folge gegeben.

Vor diesem Hintergrund war das Finanzamt Österreich verpflichtet, die genannten wesentlichen Sachverhaltsmomente im Sinne der Wiederaufnahmejudikatur, die bereits vom Bundesfinanzgericht vorgezeichnet wurden, in die eigene Ermessensentscheidung zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 mit einfließen zu lassen und diesem auch die entsprechende Bedeutung im Rahmen der Ermessensentscheidung zuzuerkennen. All das wurde mit der vorliegenden Berufungsvorentscheidung unterlassen und kann nach Ansicht der Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin im Rechtsmittelverfahren durch das Bundesfinanzgericht nicht nachgeholt werden, weil dem Bundesfinanzgericht eine eigene Ermessensentscheidung verwehrt ist (zuletzt VwGH Ro 2022/15/0016, Ra 2021/15/0050).

Insgesamt stellt die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche und ihre rechtliche Vertretung den

antrag

gemäß § 264 Abs. 1 BAO, die gegenständliche Beschwerde (vormals: Berufung) vom 31.5.2012 dem Bundesfinanzgericht als dem zuständigen Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorzulegen; dies mit dem

antrag,

den bekämpften Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 zur Gänze und ersatzlos zu beheben.“

Mündliche Verhandlung

Zum Vorbringen im Vorlageantrag, dass die Beschwerdeentscheidung vom 21.12.2022 nicht an den anwaltlichen Vertreter der Beschwerdeführerin, sondern der Beschwerdeführerin direkt zugestellt wurde, gab der anwaltliche Vertreter bekannt, dass er seine Zustellvollmacht mit Schriftsatz vom 18.10.2022 gegenüber dem Bundesfinanzgericht angezeigt habe und von der Beschwerdeführerin nur für das Beschwerdeverfahren hinsichtlich KEST, KÖSt und Wiederaufnahme 2008 beigezogen wurde; eine Bevollmächtigung für andere abgabenrechtliche Belange bestehe jedoch nicht. Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzte, dass grundsätzlich die Zustellung von behördlichen Schriftstücken an die Beschwerdeführerin direkt erfolge. Die Vertreterin des Finanzamtes gab noch zu Bedenken, dass es technisch nicht möglich wäre, einen Zustellbevollmächtigten nur hinsichtlich einer Sache anzumerken.

Zum Wiederaufnahmebescheid führte ein Vertreter der belangten Behörde aus, dass ihm der BP-Bericht vom 28.2.2012 vorliege, in dem darauf eingegangen wird, dass die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Unterlage kein Gutachten darstelle. Hingegen wandte der anwaltliche Vertreter der Beschwerdeführerin ein, dass im Wiederaufnahmebescheid nur allgemeine Floskeln angeführt wären. Zur Frage des beisitzenden Richters, wo im BP-Bericht vermerkt ist, mit welchen Textziffern die Wiederaufnahme begründet wird, stellten die Vertreter der belangten Behörde fest, dass offenbar die letzte Seite des BP-Berichts, auf der sich die Unterschrift des Prüfers und der Verweis auf die Textziffern für die Wiederaufnahmegründe finden sollte, fehle. Die entsprechende Datei im EDV-System der Finanzverwaltung lässt sich auch nicht mehr öffnen.

Erörtert wird, dass sich der Finanzamt-Veranlagungsakt im BFG befinde und sich darin ein ausgedruckter BP-Bericht befinde: allerdings liegen von diesem BP-Bericht nur die Seiten 1, 3 und 5 vor; die Seiten 2, 4 und möglicherweise 6 fehlen. Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzte, dass er seine Unterlagen von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt bekommen habe und sich dabei auch keine letzte Seite mit Verweisen auf Textziffern für Wiederaufnahmegründe befindet.

Zur Unternehmenswertermittlung erläuterten die Vertreter der Beschwerdeführerin, dass selbst in einer Berechnung, die von der belangten Behörde vorgelegt wurde, der Marktwert des unverschuldeten Unternehmens mit einem weit positiven Wert ermittelt wurde und davon ein Abzugsposten in Ansatz gebracht wurde, der nicht mit dem Kaufvertrag in Einklang stehe.

Die Vertreter der Beschwerdeführerin erläutern, dass es üblich wäre, dass auch ein Firmenwert abgegolten wird; hingegen gehen die Vertreter der belangten Behörde davon aus, dass es fremdunüblich wäre, einen Firmenwert als Kaufpreis zu bepreisen.

Erörtert wird noch, dass im Finanzamtsakt für einen anderen, nicht beschwerdegegenständlichen Zeitraum, sich eine Rechnung einer anderen Firma der Unternehmensgruppe an die Beschwerdeführerin befinde, mit der ebenfalls ein Baumarkt verkauft wurde und dabei kein Firmenwert berücksichtigt wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, die im Jahr 2008 unter dem Namen „***Bf1***“ (nachfolgend „***Bf1_Abk***“ genannt) im Firmenbuch eingetragen war, betrieb mehrere Baumärkte. Gesellschafter der ***Bf1_Abk*** waren **CD*** zu 1 % und die ***AB*** (nachfolgend „***AB_Abk***“) zu 99 %; Gesellschafter der ***AB_Abk*** waren **CD*** zu 85 % und ***EF*** zu 15 %. Die ***GH*** (nachfolgend „***GH_Abk***“ genannt) betrieb je einen Baumarkt in ***Wien*** und ***Ort4***. Gesellschafter der ***GH_Abk*** waren **CD*** zu 85 % und ***EF*** zu 15 %.

Die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen sahen wie folgt aus:

[...]

Aus Restrukturierungsgründen sollte der operative Bereich vom Immobilienvermögen der Unternehmensgruppe getrennt werden. Daher sollten die beiden Baumärkte in ***Wien*** und ***Ort4*** auf die ***Bf1_Abk*** übergehen. Eine beabsichtigte Verschmelzung der ***GH_Abk*** als übertragende Gesellschaft mit der ***AB_Abk*** als übernehmende Gesellschaft scheiterte am fehlenden Einverständnis von ***EF***.

Mit Kaufvertrag vom 28.7.2008 verkaufte die ***GH_Abk*** der ***Bf1_Abk*** gewisses Anlagevermögen laut Anlageverzeichnis um einen Kaufpreis in Höhe von € 141.980, einen Firmenwert in Höhe von € 1.300.000,- und Umlaufvermögen in jenem Ausmaß, das am 31.7.2008 zu Inventurbeginn vorhanden war; als Kaufpreis für das Umlaufvermögen wurde der Warenwert vereinbart, der nach dem von ***MN*** vorgegebenen Bewertungsschema zu ermitteln ist; die Warenvorräte wurden schließlich mit € 2.535.431,97 bewertet. Insgesamt betrug der Kaufpreis € 3.977.411,97 (netto). Der Kaufpreis wurde durch Übernahme von Verbindlichkeiten der ***GH_Abk*** durch die ***Bf1_Abk*** getilgt. Das kaufgegenständliche Anlage- und Umlaufvermögen stellte jenes Betriebsvermögen dar, das zum Betrieb der beiden Baumärkte gehörte.

Bei der Verkäuferin blieb ein Restvermögen vorhanden.

Aus den Jahresabschlüssen der ***GH_Abk*** der Jahre 2004 bis 2007 sind folgende Jahresgewinne/Jahresverluste ersichtlich:

2004:	-198.739,47
2005:	-198.113,78
2006:	- 28.467,26
2007:	- 14.806,--

Der Bilanzverlust zum 31.12.2007 betrug -909.265,33

Ein Sachverständiger ermittelte im Auftrag der Beschwerdeführerin zum Stichtag 31.12.2007 einen Unternehmenswert von zunächst € 1.543.000 (Gutachten vom 25.3.2011) und änderte diesen Wert im Rahmen einer Ergänzung vom 21.5.2012 auf € 2.200.000 ab. Der Sachverständige hat zur Bewertung des Unternehmens ein Discounted-Cashflow-Verfahren verwendet.

In der Körperschaftsteuererklärung 2008 vom 5.10.2009 wurden in der Kennziffer 9230 insgesamt € 808.194,62 geltend gemacht. Darin enthalten ist auch die Halbjahres-AfA für einen derivativ erworbenen Firmenwert in Höhe von € 1.300.000. Im wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerverfahren wurde von der belangten Behörde die Ganzjahres-AfA aberkannt. Im Zuge der Außenprüfung für das Jahr 2008, die in den Jahren 2010 und 2011 durchgeführt und mit Bericht vom 28.2.2012 abgeschlossen wurde, wurde unter Verweis auf die Niederschrift vom 6.6.2011 festgehalten, dass mit Kaufvertrag vom 28.7.2008 die beiden Baumärkte der ***GH_Abk*** inklusive eines Firmenwertes in Höhe von € 1.300.000 an ein anderes Unternehmen der ***Bf1***-Unternehmensgruppe, nämlich an die Beschwerdeführerin, verkauft wurde.

Zusammensetzung und Höhe des Kaufpreises waren der Abgabenbehörde bereits vor Einreichung der Körperschaftsteuererklärung bekannt. Der vom Finanzamt angenommene negative Firmenwert liegt nicht vor.

Der Wiederaufnahmebescheid vom 12.3.2012 verweist in seiner Begründung auf Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Der Bericht über die Außenprüfung besteht aus einem Deckblatt (Seite 1), einem Blatt mit der Überschrift „Steuerliche Feststellungen“ (Seite 3), einer Niederschrift über die Schlussbesprechung (bestehend aus dem Umschlagbogen und 11 Einlageblättern) und dem Abkürzungsverzeichnis (Seite 5). Die Seiten zwei und vier fehlen. Es konnte nicht festgestellt werden, dass der Beschwerdeführerin ein Bericht zugestellt wurde, der diese Seiten enthält. Ein Verweis, an welcher Stelle im Bericht oder in der Niederschrift die Wiederaufnahmegründe angeführt sind, ist weder im angefochtenen Bescheid noch dem Bericht über die Außenprüfung enthalten. Es ist nicht ersichtlich, welche Tatsachen oder Beweismittel für die Abgabenbehörde neu

hervorgekommen sind und/oder welche Tatsachen oder Beweismittel die Abgabenbehörde als Wiederaufnahmegrund heranziehen wollte.

Der anwaltliche Vertreter der Beschwerdeführerin ist erstmals mit Schriftsatz vom 18.10.2022 gegenüber dem Bundesfinanzgericht eingeschritten. In diesem Schriftsatz wird auf das Bestehen einer allgemeinen Vollmacht samt Zustellvollmacht verwiesen. Gegenüber der belangten Behörde erfolgte keine Bekanntgabe dieser Vollmacht oder Zustellvollmacht. Die Vollmacht der für die Beschwerdeführerin einschreitenden Rechtsanwaltskanzlei ist auf das Rechtsmittelverfahren beschränkt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich der ***Bf1_Abk***, ***GH_Abk*** und ***AB_Abk*** gründen sich auf die jeweiligen Firmenbuchauszüge; sofern sich die Gesellschafterstruktur in der Zwischenzeit geändert hat (bei der ***GH_Abk*** und der ***AB_Abk***) gründen sich die Feststellungen auf die jeweiligen Firmenbuchauszüge zum 28.7.2008, in die Einsicht genommen wurde.

Die Feststellungen zum Kaufvertrag vom 28.7.2008 gründen sich auf eine Einsichtnahme in den Kaufvertrag vom 28.7.2008. Aus den Jahresabschlüssen der Jahre 2005 und 2007 der ***GH_Abk***, die der Beschwerde beigelegt wurden, sowie aus der Beschwerde selbst geht hervor, dass die ***GH_Abk*** in ***Ort4*** und ***Wien*** einen Baumarkt betrieb und dass diese beiden Baumärkte mit dem Kaufvertrag vom 28.7.2008 an die ***Bf1_Abk*** verkauft wurden.

Die Feststellung zur beabsichtigten Umgründung gründet sich auf den mit der Beschwerde vorgelegte Entwurf eines Verschmelzungsvertrages, der die Verschmelzung der ***GH_Abk*** auf die ***AB_Abk***, wobei idente Beteiligungsverhältnisse bestanden, vorsah. Aus dem Generalversammlungsprotokoll der ***GH_Abk*** vom 3.9.2007 ist ersichtlich, dass der Vertreter von ***EF*** gegen die Verschmelzung Widerspruch erhoben hatte. Die Eheleute ***EF*** und ***CD*** befanden sich seit längerer Zeit in einem Scheidungsverfahren.

Im Kaufvertrag vom 28.7.2008 ist festgehalten, dass die Verkäuferin in ***Ort4*** und ***Wien*** jeweils einen Baumarkt betreibt, wobei die Liegenschaft in ***Ort4*** im Eigentum von ***CD*** steht, der diese Liegenschaft an eine Immobilienfirma vermietet hatte, damit diese Immobilienfirma ein ***MN*** (den Baumarkt) errichten und an der Verkäuferin vermieten kann. Hinsichtlich des Baumarktes in ***Wien*** ist im Kaufvertrag festgehalten, dass ***CD*** die Liegenschaft angemietet und an die Verkäuferin zum Betrieb eines Baumarktes weitervermietet hat.

In weiterer Folge ist im Kaufvertrag angeführt, dass der Kaufvertrag drei Punkte zum Gegenstand hat: erstens ein „Anlagevermögen“, zweitens ein „Umlaufvermögen“ und drittens die „Übernahme der Dienstnehmer“.

Die Feststellungen zu den Jahresfehlbeträgen der ***GH_Abk*** gründen sich auf eine Einsichtnahme in die jeweiligen Jahresabschlüsse, die der Beschwerde beigelegt waren.

In der Berufung vom 31.5.2012 weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass der Wert von Unternehmen bzw. Anteilen an Unternehmen nach der ständigen Rechtsprechung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln ist. Es spricht nichts dagegen, die in den Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhand dargestellten Methoden der Unternehmensbewertung als wissenschaftlich anerkannte Methoden anzusehen (VwGH 23.3.2000, 97/15/0112).

Die im Gutachten vom 25.3.2011 verwendete Methode der Unternehmensbewertung ist das „Discounted-Cashflow-Verfahren“ (DCF) nach dem Konzept des angepassten Barwertes (APV-Verfahren). Dieses Bewertungsmethode wird im Gutachten (Seite 12) ausdrücklich genannt und im Gutachten auch angewendet. DCF-Verfahren bestimmen den Unternehmenswert durch Diskontierung von je nach Verfahren unterschiedlich definierten Cashflows. Beim APV-Verfahren wird der Unternehmenswert in zwei Schritten ermittelt: zuerst wird unter der Annahme einer vollständigen Eigenfinanzierung der Marktwert des fiktiven unverschuldeten Unternehmens berechnet. Der Marktwert des (fiktiv) unverschuldeten Unternehmens zeigt den Wert der operativen Tätigkeit unter Beachtung der vom Management geplanten Ausschüttungen (vgl. *Enzinger/Kofler in Königsmaier/Rabel* (Hrsg), Unternehmensbewertung (2010), 188 mwN). Die Gesamtbewertungsverfahren, zu denen auch das Discounted-Cashflow-Verfahren gehört, betrachten das Unternehmen als Ganzes und der Unternehmenswert leitet sich aus der künftigen Ertragskraft ab (*Mandl/Rabel*, Unternehmensbewertung: Eine praxisorientierte Einführung, 31). Die wirtschaftliche Einheit im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt, deren Wert gefunden werden muss, ist der Handel mit Baustoffen und Baumarktwaren an zwei Standorten. Im Gutachten vom 25.3.2011 (und der Adaptierung vom 21.5.2012) sollte der „objektivierte Wert des gegenständlichen Betriebs“ (siehe Seite 4 des Gutachtens) ermittelt werden. Der Gutachtensauftrag bestand in der Erstellung eines Gutachtens über den Unternehmenswert des operativen Betriebes der ***GH***.

In der Stellungnahme vom 29.7.2022 hat die Beschwerdeführerin ausdrücklich bestätigt, dass das vorgelegte Gutachten zur Unternehmensbewertung den gesamten operativen Bereich der ***GH*** umfasst.

Aus den Buchungen am Abgabenkonto der Beschwerdeführerin ist ersichtlich, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 4/2009 eine Gutschrift in Höhe von € 643.640,78 aufweist und der Tagessaldo zum Buchungstag (20.7.2009) ein Guthaben in Höhe von € 795.482,39 aufweist. Aus dem Abgabenkonto der Beschwerdeführerin, in das Einsicht

genommen wurde, geht ebenfalls hervor, dass am 23.7.2009 eine Übertragung eines Betrages in Höhe von € 795.482,39 auf die Steuernummer ***Str.Nr.Verkäuferin*** erfolgte. Diese Steuernummer war der Verkäufers der Baumärkte, der ***GH***. zugeordnet. In der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 29.7.2022, mit der die Beschwerdeführerin diverse Fragen des Bundesfinanzgerichts beantwortet hatte, wird ausgeführt, dass die Rechnung über den Verkauf der Vermögensgegenstände zwar nicht mehr vorgelegt werden könne; der Leiter des Rechnungswesen der Beschwerdeführerin sich jedoch erinnern könne, dass die Rechnung im Zuge des Überrechnungsantrages dem Finanzamt übermittelt wurde. Diese Angaben der Beschwerdeführerin sind insofern glaubhaft, als die Umsatzsteuer aus dem Verkauf der beiden Baumärkte tatsächlich € 795.482,39 betrug, was aus der später von der Beschwerdeführerin noch aufgefundenen und vorgelegten Rechnung hervorgeht. Für das Bundesfinanzgericht ist auch glaubhaft, dass im Zuge von Umsatzsteuervoranmeldungen, die ein Guthaben aufweisen bzw. im Zuge von Verrechnungen vom Finanzamt noch weitere Unterlagen abverlangt werden. Insofern muss das Finanzamt die Rechnung, in der auch der Firmenwert mit € 1.300.000 ausgewiesen war, bereits vor Erstellung des Erstbescheides im Oktober 2009 gekannt haben. Für das Vorliegen dieses Sachverhaltes spricht auch, dass im Jahr 2009 erneut ein Baumarkt von einem verbundenen Unternehmen an die Beschwerdeführerin verkauft wurde und im Anschluss an die Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldung, die wieder ein Guthaben aufwies, am Abgabekonto der Beschwerdeführerin erneut eine Überrechnung ersichtlich ist. Dies ergibt sich aus dem in Papierform dem Bundesfinanzgericht vorliegenden „Ersatzakt“ des Finanzamtes, in dem die Rechnung aus dem zweiten – nicht beschwerdegegenständlichen – Kauf (asset deal) abgelegt ist. Dieser Ersatzakt enthält neben einem Daueraktenteil (Firmenbuchangelegenheiten ab Dezember 2010 und BP-Bericht samt Anschreiben an das Finanzamt) Jahresfahnen von 2008 bis 2012, wobei die Zweitschriften der angefochtenen Bescheide den wesentlichen Akteninhalt für 2008 bilden. Aus der am Aktendeckel händisch angebrachten Bezeichnung „Ersatzakt“ ist zu schließen, dass es auch einen Originalakt gegeben haben muss.

Die Tatsache, dass ein Kaufpreisbestandteil als „Firmenwert“ bezeichnet wurde sowie dessen Höhe waren der damals zuständigen Abgabenbehörde bereits vor Erstellung des Erstbescheides bekannt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung betonten die Vertreter der belangten Behörde, dass die Werte und Parameter, die von der Beschwerdeführerin bzw. von dem von ihr beauftragten Gutachter zur Wertfindung herangezogen wurden, einen Wiederaufnahmegrund darstellen. Die belangte Behörde bezweifelt, dass dem Gutachten, das die Beschwerdeführerin vorgelegt hatte (in der Fassung des Ergänzungsgutachtens) eine zutreffende Planrechnung zu Grunde gelegt wurde. Daher hat die belangte Behörde in ihrer Berechnung das Jahresergebnis nach Steuern im Planjahr 2009 von 109.694 € auf 50.000 € herabgesetzt und gelangte im Rahmen ihrer Unternehmensbewertung zu einem negativen Unternehmenswert.

Ein Vergleich der im Gutachten enthaltenen und im Zuge der Zeugeneinvernahme des Sachverständigen erneut vorgelegten Planrechnung zeigt für die Jahre 2008 und 2009 folgendes Bild:

	2008	%	Abwg zu Vj. Betrag	%	2009	%
70						
71						
72						
73	Umsatzerlöse	9.300.000	100,7	75.408	0,8	9.579.000
74	Erlösschmälerungen und Skonti	-65.000	-0,7	-168	-0,3	-66.950
75	BETRIEBSLEISTUNG	9.235.000	100,0	75.240	0,8	9.512.050
77	Übrige betriebliche Erträge	10.000	0,1	-99.431	-90,9	10.300
78	SONST. BETRIEBL. ERTRÄGE	10.000	0,1	-99.431	-90,9	10.300
79	BETRIEBLICHE ERTRÄGE	9.245.000	100,1	-24.191	-0,3	9.522.350
80	Materialverbrauch	6.231.000	67,5	-92.388	-1,5	6.417.930
82	Bezogene Leistungen					
83	GESAMTEINSATZ	6.231.000	67,5	92.388	1,5	6.417.930
84	Geschäftsführerbezüge / kalk. Unternehmerlohn					
85	Personalaufwand	1.650.000	17,9	37.008	2,2	1.600.000
86	Abschreibungen auf Sachanlagen	40.990				40.441
87	Verwaltung	175.000	1,9	-4.907	-2,9	160.000
88	Versicherungen					
89	Reiseaufwand und Frachten	35.000	0,4	5.908	14,4	36.050
90	Werbeaufwand	275.000	3,0	-38.107	-16,1	283.250
91	Instandhaltung	30.000	0,3	-324	-1,1	30.900
92	Miete, Pacht, Leasing	370.000	4,0	26.118	6,6	381.100
93	Energie und Entsorgung	170.000	1,8	12.644	6,9	175.100
94	Aufwand für Kfz	120.000	1,3	10.791	8,3	123.600
95	Übriger betrieblicher Aufwand	110.000	1,2	12.861	10,5	113.300
96	BETRIEBL. AUFWENDUNGEN	2.975.990	32,2	107.984	3,5	2.943.741
97	BETRIEBSERFOLG	38.010	0,4	-8.595	-18,4	160.679
98	Zinsen und ähnliche Erträge	10.000	0,1	1.333	15,4	10.300
99	Skontoerträge					
100	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-24.000	-0,3	44.328	64,9	-24.720
101	FINANZERFOLG	-14.000	-0,2	45.661	76,5	-14.420
102	EGT	24.010	0,3	37.066	-283,9	146.259
103	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	-6.003	-0,1	-4.253		-36.565
110	JAHERSERGEBNIS NACH STEUERN	18.008	0,2	32.813	-221,6	109.694
111						

Die Umsatzerlöse wurden von € 9.300.000 im Jahr 2008 auf € 9.579.000 im Jahr 2009 erhöht; die Steigerung von 279.000 € beträgt damit 3 %. Auch in den weiteren Planjahren ist der Sachverständige von einer Umsatzsteigerung von 3 % ausgegangen. Dem wurde von der belangten Behörde nichts entgegnet.

Im selben Ausmaß (in Höhe von 3 %) wurden in der Planrechnung die Aufwendungen erhöht – abgesehen vom Personalaufwand 2009, der um € 50.000 geringer als im Jahr 2008 prognostiziert wurde und von Verwaltungskosten, die im Jahr 2009 um € 15.000 niedriger geplant waren.

Bedenkt man nun, dass die ***GH_Abk*** in der Vergangenheit stets Verluste erzielt hatte, ist es nicht als unplausibel anzusehen, wenn versucht wird, die Kosten zu senken. Gerade Personal- und Verwaltungskosten können zu beträchtlichen Einsparungen führen, ohne das Produktsortiment zu verringern und somit für die Kunden nach wie vor ein ansprechendes Angebot bereit halten zu können.

Die Vertreter der Beschwerdeführerin verwiesen im Zuge der mündlichen Verhandlung auf eine Berechnung, die durch das Finanzamt bzw. die Betriebsprüfung anlässlich der Betriebsprüfung erstellt wurde und brachten vor, dass in dieser Berechnung ein Abzugsposten angeführt ist, der im Kaufvertrag so nicht vereinbart wurde. Schließlich hat die belangte Behörde im Zuge der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass – entgegen ihrer zuvor vertretenen Ansicht – wohl doch kein negativer Wert jenes Vermögens, das verkauft wurde, vorliegt.

Unstrittig ist, dass im wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerverfahren die Ganzjahres-AfA aberkannt wurde, obwohl nur eine Halbjahres-AfA geltend gemacht wurde.

Zum Vorbringen der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung, dass der Beschwerdeführerin auch die letzte Seite des BP-Berichts (mit dem Verweis auf jene Textziffer(n), in denen Wiederaufnahmsgründe angeführt sind) zugegangen sein muss, ist anzumerken:

Aus dem im Ersatzakt des Finanzamt einliegenden Anschreiben der (damaligen) Großbetriebsprüfung an das (damalig) zuständige Finanzamt ist ersichtlich, dass nach Prüfungsabschluss unter anderem „1 Bp-Bericht 1fach“ dem Finanzamt übermittelt wurde. Die Empfängerin dieses Anschreibens im Finanzamt hat handschriftlich eine Verfügung am Anschreiben angebracht, wonach der „Bericht 1 x f Akt“ zu kopieren und das Original zu versenden ist.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung hat sich herausgestellt, dass der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin seine Unterlagen (dazu gehört auch der BP-Bericht) von der Beschwerdeführerin erhalten hatte. Dies ist für das Bundesfinanzgericht jedenfalls glaubhaft, weil dieser steuerliche Vertreter dem Finanzamt gegenüber nie eine Zustellvollmacht bekannt gegeben hatte (die er nach eigenen Angaben auch gar nicht hat) und somit alle Unterlagen grundsätzlich direkt der Beschwerdeführerin zugestellt wurden. Dazu passt auch, dass sich im Ersatzakt nach der Jahresfahne für 2008 ein Zustellnachweis befindet, dem zu entnehmen ist, dass die Beschwerdeführerin am 22.3.2012 „Bescheide/Bericht“ übernommen hat. Wenn der steuerliche Vertreter nun über dieselben Unterlagen verfügt bzw. in dem ihm zur Verfügung gestellte BP-Bericht dieselben Seiten fehlen wie auch in der vom Finanzamt angefertigten Kopie, die im Ersatzakt einliegt, diese Ausfertigung mit jener Unterlage übereinstimmt, die auch dem Bundesfinanzgericht im Zuge der Beschwerdevorlage übermittelt wurde und die belangte Behörde selbst einräumt, dass sie etwa auf Grund von EDV-Unzulänglichkeiten auch selbst über keinen vollständigen BP-Bericht verfügt, muss davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführerin auch nur ein lückenhafter BP-Bericht zugestellt wurde. Ein gesonderter Hinweis auf Wiederaufnahmegründe ist diesem Bericht nicht zu entnehmen, zumal das Wort „Wiederaufnahme“ darin gar nicht enthalten ist.

Letztlich ist noch zu erwähnen, dass nach den Erfahrungen des Bundesfinanzgerichts sich der „Prüfungsabschluss“ mit den Verweisen auf jene Textziffern, die Wiederaufnahmegründe

enthalten sollten, auf vorletzten Seite befindet; die letzte Seite bildet dann das Abkürzungsverzeichnis, das im beschwerdegegenständlichen BP-Bericht sogar vorhanden ist.

3. Rechtslage

§ 9 ZustG lautet:

Zustellungsbevollmächtigter

§ 9.(1) Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

(2) Einer natürlichen Person, die keinen Hauptwohnsitz im Inland hat, kann eine Zustellungsvollmacht nicht wirksam erteilt werden. Gleiches gilt für eine juristische Person oder eingetragene Personengesellschaft, wenn diese keinen zur Empfangnahme von Dokumenten befugten Vertreter mit Hauptwohnsitz im Inland hat. Das Erfordernis des Hauptwohnsitzes im Inland gilt nicht für Staatsangehörige von EWR-Vertragsstaaten, falls Zustellungen durch Staatsverträge mit dem Vertragsstaat des Wohnsitzes des Zustellungsbevollmächtigten oder auf andere Weise sichergestellt sind.

(3) Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

(4) Haben mehrere Parteien oder Beteiligte einen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten, so gilt mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung des Dokumentes an ihn die Zustellung an alle Parteien oder Beteiligte als bewirkt. Hat eine Partei oder hat ein Beteiligter mehrere Zustellungsbevollmächtigte, so gilt die Zustellung als bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist.

(5) Wird ein Anbringen von mehreren Parteien oder Beteiligten gemeinsam eingebracht und kein Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht, so gilt die an erster Stelle genannte Person als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter.

(6) § 8 ist auf den Zustellungsbevollmächtigten sinngemäß anzuwenden.

§ 98 BAO lautet:

G. Zustellungen.

§ 98. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, sind Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, vorzunehmen; das gilt nicht für den 3. Abschnitt des ZustG (Elektronische Zustellung).

(2) Elektronisch zugestellte Dokumente gelten als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt des Einlangens von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung gilt als nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

§ 103 BAO lautet:

§ 103.(1) Ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung sind Vorladungen (§ 91) dem Vorgeladenen zuzustellen. Im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen können aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.

(2) Eine Zustellungsbevollmächtigung ist Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichten gegenüber unwirksam, wenn sie

- a) ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder*
- b) ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebahrung gemäß § 213 zusammengefasst verbucht wird.*

(3) Ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung sind Vorabinformationen betreffend die Entrichtung von Abgaben im Wege der Einziehung (§ 211 Abs. 1 Z 2) dem Vollmachtgeber zuzustellen.

§ 303 BAO lautet:

2. Wiederaufnahme des Verfahrens.

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

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.*

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

4. Rechtliche Beurteilung

Wirksamkeit der Beschwerdeentscheidung vom 21.12.2022:

Gemäß § 97 Abs 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung. Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen grundsätzlich nach dem Zustellgesetz vorzunehmen.

Gemäß § 9 Abs 1 ZustG können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht). In diesem Fall hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, den Zustellungsbevollmächtigten als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist (§ 9 Abs 3 ZustG). Ein tatsächliches Zukommen setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass der vom Gesetz vorgesehene Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstücks kommt (VwGH 9.4.2020, Ro 2020/16/0004). Wenn der Zustellbevollmächtigte lediglich eine Kopie des Dokumentes erhält, wäre ein Zustellmangel nicht gemäß § 9 Abs. 3 ZustG geheilt worden (vgl. VwGH 18.11.2015, Ra 2015/17/0026).

Gemäß § 103 Abs 2 BAO ist eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichten gegenüber unwirksam, wenn sie ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen. Die Bestimmung dient verwaltungsökonomischen Gründen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 103 Rz 9). *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 103 Rz 8 weisen darauf hin, dass zB Zustellungsvollmachten, die sich ausdrücklich nur auf Bescheide, nicht aber auf Buchungsmittelungen (Lastschriftanzeigen) erstrecken, unwirksam sind. Bestehen konkrete Zweifel am Bestand oder Umfang einer Vollmacht, hat die Behörde entsprechende Ermittlungen zu tätigen (vgl. *Drapela/Knechtl*, Rechtsmittel und Rechtsbehelfe nach der BAO, 3).

Nachdem der Abgabenbehörde gegenüber keine Zustellvollmacht der ***Rechtsanwälte OG*** bekannt gegeben wurde und sich nach dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung die erteilte Vollmacht nur auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren, nicht aber auf alle Abgaben iSd § 103 Abs 2 BAO bezog, konnte sie die Beschwerdeentscheidung vom

21.12.2022 (genauso wie sämtliche Erledigungen zuvor) nur unmittelbar der Beschwerdeführerin (wirksam) zustellen. Aus dieser wirksamen Zustellung der Beschwerdeentscheidung folgt, dass dagegen ein Vorlageantrag eingebracht werden kann.

Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens:

Aufgabe der Rechtsmittelbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Rechtsmittelbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280). Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0031).

Eine Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Wiederaufnahmsbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundlagen stellt noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmsgründen dar (zB VwGH 22.7.2015, 2011/13/0067). Eine solche Ergänzung ist jedoch nur möglich, wenn Wiederaufnahmsgründe ansatzweise von der Abgabenbehörde benannt wurden, wobei eine Verweiskette als zulässig erachtet wird.

Die belangte Behörde hat in der Beschwerdeentscheidung vom 21.12.2022 Konkretisierungen vorgenommen. Dabei wurde einerseits der Kaufvertrag vom 28.7.2008 als neu hervorgekommenes Beweismittel dafür bezeichnet, dass „ein Unternehmenskauf und Kauf eines ‚Firmenwertes‘ zwischen nahen Angehörigen um € 1,3 Mio abgeschlossen wurde.“ Allerdings ist zu bedenken, dass das zuvor zuständige Finanzamt bereits im Jahr 2009 vor Erstellung des Körperschaftsteuerbescheides 2008 im Zuge des Überrechnungsantrages vom Abgabekonto der Beschwerdeführerin auf das Abgabekonto der Verkäuferin sowohl vom Unternehmenskauf, als auch von der Höhe des Kaufpreises und auf Grund der Vorlage der Rechnung auch von der Zusammensetzung des Kaufpreises Kenntnis erlangt hatte. Selbst wenn in der zugestellten Fassung des BP-Berichts Wiederaufnahmegründe genannt worden wären (siehe unten) liegt insofern gar keine neue Tatsache oder kein neues Beweismittel vor.

Schließlich verweist die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung noch auf „die umfassenden Ausführungen hinsichtlich der unplausiblen Wertermittlung des Kaufpreises“, wie sie in der Niederschrift vom 6.6.2011 enthalten sind.

Allerdings geht aus der von den Vertretern der Beschwerdeführerin angesprochenen Berechnung des Finanzamtes hervor, dass auch das Finanzamt von einem „Marktwert des Ges.Kap. Verschuld. Unternehmens“ von € 1.174.294 ausgeht. Dieses Vorbringen hat die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung letztlich als zutreffend erachtet.

Ausgehend von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von € 1.300.000, die zu einer jährlichen 1/15 AfA in Höhe von € 86.666,66 führt (dieser Betrag wurde im wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerverfahren dem erklärten Verlust hinzugerechnet) beträgt die Differenz zwischen dem Firmenwert (und gleichzeitig der Höhe der von der belangten Behörde angenommenen verdeckten Ausschüttung) und dem von der belangten Behörde selbst ermittelten Marktwert des Unternehmens gerade einmal € 125.706 und somit weniger als 10 % der bezughabenden Bemessungsgrundlage. Gerade bei Unternehmensbewertungen ist eine gewisse Bandbreite richtiger Ergebnisse denkmöglich (vgl. *Wiesner*, RWZ 2006, 114; *Hager*, Unternehmenswert – Punktwert oder Bandbreite, BewertungsPraktiker Nr.4 1.12.2017). Auch dies spricht gegen das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes.

Im Ergebnis steht nach Durchführung der mündlichen Verhandlung nicht mehr fest, dass auch aus Sicht der belangten Behörde überhaupt (noch) ein Wiederaufnahmegrund hinsichtlich der Kaufpreisermittlung vorliegt. Insofern scheidet auch hinsichtlich der Werte und Parameter, die für die Wertfindung von der Beschwerdeführerin herangezogen sind, das Vorliegen einer neuen Tatsache oder eines neuen Beweismittels aus.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 27.2.2004, Ra 2017/15/0015).

Das Finanzamt kann zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (VwGH 22.4.2022, Ra 2020/13/0025). Ein Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht ist dann rechtlich zulässig, wenn aus diesem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Enthält ein Bericht über die Außenprüfung, auf den zur Begründung der erstinstanzlichen Wiederaufnahmebescheide verwiesen wurde, einen Hinweis auf einzelne Textziffern, darf die Rechtsmittelbehörde folgern, dass die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005).

Ein solcher Hinweis ist im beschwerdegegenständlichen Betriebsprüfungsbericht jedoch nicht

enthalten. Auf Seite drei des BP-Berichts vom 28.2.2012 finden sich zwei Textziffern – jeweils nach der Überschrift „Steuerliche Feststellungen“. Beide Textziffern enthalten lediglich folgenden allgemeinen Verweis „Siehe NS vom 6.6.2011 TZ 1+2.“

Die TZ1 der Niederschrift vom 6.6.2011 enthält Sachverhaltsschilderungen. Zunächst werden die Beteiligungsverhältnisse dargestellt; daran anschließend wird auf den Kaufvertrag vom 28.7.2008 Bezug genommen und aus einem Schreiben des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt zitiert.

Die Überschrift der TZ2 der Niederschrift lautet „2. Beweiswürdigung der Wertermittlung“. Daran schließen sich Überlegungen zum vorgelegten Gutachten, zum angesetzten Zinssatz und zu den Plandaten an.

Die TZ3 enthält noch die rechtliche Würdigung der belangten Behörde.

Die Schilderung von Sachverhaltselemente, die neben der Gesellschafterstruktur auch Feststellungen zum Inhalt eines Kaufvertrages aufweist, bezeichnet keinen Tatsachenkomplex, der als Wiederaufnahmegrund in Betracht kommt.

Wird in Wiederaufnahmebescheiden auf einen Außenprüfungsbericht oder auf eine Niederschrift verwiesen und enthält der Bericht einen Verweis auf eine Textziffer, welche eine Berechnung der Gewinnauswirkungen auf die Körperschaftsteuer beinhaltet und wird in dieser Textziffer auf weitere Textziffern weiterverwiesen, so kommt mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, worauf sich das Finanzamt stützen wollte, sofern unter den weiterverwiesenen Textziffern Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (VwGH 22.4.2022, Ra 2020/13/0025); auch die belangte Behörde verweist in der Beschwerdeverentscheidung vom 21.12.2022 auf diese höchstgerichtliche Rechtsprechung. Die Niederschrift, auf die verwiesen wird, enthält zwar eine Seite mit der Überschrift „Auswirkung Körperschaftsteuer“, in der eine „Erfolgsänderung 86.667,00“ angeführt ist. Allerdings wird nirgendwo auf diese Seite verwiesen und es finden sich auch keine Verweise auf andere Seiten. Eine abschließende Ermittlung der Bemessungsgrundlage oder des Gesamtbetrages der Einkünfte ist ebenfalls nicht dargestellt. Darüber hinaus ist nun auch zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens unstrittig, dass die in der Niederschrift ausgewiesene „Erfolgsänderung“ falsch ist.

Es ist nicht Sache der Beschwerdeführerin, 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). Diesen Vorgaben wird der beschwerdegegenständliche BP-Bericht vom 28.2.2012 samt der darin eingebundenen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6.6.2011 nicht gerecht. Es ist nicht unmissverständlich erkennbar, welche(n)

Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe die belangte Behörde heranziehen wollte. Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Zustellung:

§ 103 Abs 2 BAO enthält abgabenrechtliche Sonderregelungen für zivilrechtlich gültige Zustellbevollmächtigungen.

Zustellvollmachten von berufsmäßigen Parteienvertretern müssen deshalb auch dann alle Abgabenangelegenheiten umfassen, wenn der berufsmäßige Parteienvertreter ein Rechtsanwalt ist (BFG 31.8.2020, RV/7103371/2020).

Für die Zwecke der Abgabenerhebung sind die wiederkehrende Erhebung von Abgaben bzw. die Erhebung von Abgaben, deren Gebarung zusammengefasst verbucht wird, insofern als eine einheitliche Verwaltungssache konstituierend zu verstehen, als sich zustellrechtliche Dispositionen nicht bloß isoliert auf ein einzelnes Verfahren zur Vorschreibung einer Abgabe für einen bestimmten Zeitraum oder zur Vorschreibung einer bestimmten Abgabe erstrecken. Bei der Körperschaftsteuer handelt es sich um eine wiederkehrende Erhebung einer Abgabe.

Im Vorlageantrag vom 23.1.2023 erfolgte eine erneute Vollmachtsanzeige, in der ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass „(nur) bezogen auf das gegenständliche Verfahren betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2008“ die Beschwerdeführerin neben der Steuerberatungskanzlei ***Stb-Kanzlei*** auch durch die ***Rechtsanwälte OG*** vertreten wird und es wurde ersucht, Schriftstücke dieser Rechtsanwälte OG zuzustellen.

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung am 26.6.2023 wurde unter Bezugnahme auf die jeweiligen BFG-Geschäftszahlen ausdrücklich angeführt, dass die Verhandlung auf Grund der Beschwerden sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 durchgeführt wird. In der mündlichen Verhandlung wurde diesbezüglich ausgeführt, dass gegenüber der Rechtsanwalts OG keine Bevollmächtigung für andere abgabenrechtliche Belange der Beschwerdeführerin erfolgte und sie nur für das Beschwerdeverfahren beigezogen wurde. Insofern liegt keine allgemeine Vollmacht vor.

Sowohl die Erledigung des Rechtsmittels gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 kann dazu führen, dass auch Buchungsmitteilungen zu versenden und zuzustellen sein können (vgl nochmals *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 103 Rz 8).

Verstößt die Einschränkung einer Zustellvollmacht gegen § 103 Abs 2 BAO, dann wird die Zustellvollmacht als solche hinfällig und die Behörde hat daher so vorzugehen, als läge ihr gar keine ansonsten zivilrechtlich vollwirksame Zustellbevollmächtigung vor, was die ausschließlich unmittelbare Zustellung an den Vollmachtgeber nach sich zieht (vgl BFG 8.11.2018, RV/7101801/2013 mwN). Die Zustellung dieser Entscheidung hat daher unmittelbar an die Beschwerdeführerin zu erfolgen.

Revisionszulassung

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 Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab.

Wien, am 11. Juli 2023