

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Daniela Regina Denk über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dkfm. Anton Lammer Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft m.b.H., Oskar-Kokoschka-Straße 8, 3380 Pöchlarn, vom 8. März 2012 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. Februar 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Oktober 2023 im Beisein der Schriftführerin Petra Rauherz zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Körperschaftsteuerbescheid 2009 der beschwerdeführenden Partei wurde am 31.01.2011 erlassen und erwuchs in Rechtskraft.

Im Rahmen einer die Jahre 2008 und 2009 betreffenden Außenprüfung (Nachschauzeitraum 2010, 2011) stellte die belangte Behörde im Betriebsprüfungs-Bericht (BP-Bericht) vom 08.02.2012 verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Verrechnungskonten von ***Gesellschafter 1*** und ***Gesellschafter 2*** für die Jahre 2009 bis 2011 fest. Die als Ertrag verbuchten Zinsen der Verrechnungskonten wurden für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 in Höhe von EUR 1.370,45 für ***Gesellschafter 1***, sowie EUR 459,61 für ***Gesellschafter 2***, gesamt sohin EUR 1.830,06, berichtet.

Die belangte Behörde erließ am 10.02.2012 den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009.

Die Wiederaufnahme erfolge gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem

Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen würden auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden können.

Im Betriebsprüfungs-Bericht vom 08.02.2012 findet sich unter Prüfungsabschluss neben der gesetzlichen Grundlage die Abgabenart (Körperschaftsteuer), Zeitraum (2009) sowie die Feststellung, wobei hier auf die Tz. 4 verwiesen wird, zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO.

Unter Tz.4 der Feststellungen wird weiters wie folgt begründet:

Die Kapitalertragsteuer werde als Forderung an die Gesellschafter eingestellt und mit 25% berechnet. Die Gesellschafter seien verpflichtet die KEST an die GmbH zurückzuzahlen. Es wird weiters auf die Beilage „Prüfungsfeststellungen“ verwiesen. Sodann wird vermerkt, dass „diese Tatsachen“ im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen seien. Steuerliche Auswirkungen für die Körperschaftsteuer 2009 würden für Zinsen am Verrechnungskonto ein Minus von EUR 1.830,06 darstellen.

Im BP-Bericht wird pauschal auf die „Prüfungsfeststellungen“ verwiesen, ein Verweis auf eine bestimmte Textzahl unterbleibt. Die Prüfungsfeststellungen gliedern sich in 4 Textzahlen, wobei die Aufgliederung ident mit dem BP-Bericht ist. Die Prüfungsfeststellungen die Wiederaufnahme betreffend befinden sich auch hier unter Tz 4.

Mit 08.03.2012 erhebt die steuerliche Vertretung rechtzeitig Berufung gegen die Haftungsbescheide für die Zeiträume 2009 bis 2011 vom 10.02.2012 (zugestellt am 13.02.2012), sowie gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2009 vom 10.02.2012 (zugestellt am 14.02.2012). Verbunden damit wird der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Die Berufung richte sich gegen die Prüfungsfeststellungen laut dem Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 08.02.2012 betreffend Rz. 4 Verdeckte Ausschüttung für die Jahre 2009 – 2011.

Am 30.04.2012 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 13.07.2023 wurde der beschwerdeführenden Partei aufgetragen eine Erklärung, in welchen Punkten der Wiederaufnahme-Bescheid angefochten wird, sowie eine diesbezügliche Begründung, nachzureichen.

Die steuerliche Vertretung übermittelt mit Schreiben vom 20.07.2023 (Eingang 26.07.2023) die Stellungnahme zu den aufgetragenen Punkten laut Beschluss.

Die steuerliche Vertretung bringt vor, dass sich die Beschwerde gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften richte, weil der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens mangelhaft begründet sei.

Begründend wird ausgeführt, dass der Bescheid auf den Bericht vom 08.02.2012 verweise, in welchem wiederum auf die Feststellung zu Tz. 4 des Prüfungsberichtes verwiesen würde. Nach den dort getroffenen Feststellungen würden die Zinsen für das Verrechnungskonto der Gesellschaft gegen die Gesellschafter durch die Betriebsprüfung storniert und das steuerliche Ergebnis der *** GmbH um diesen Betrag von EUR 1.830,06 vermindert, wodurch eine geringfügige Steuergutschrift für die Gesellschaft in Höhe von EUR 457,52 erwirkt würde.

Nachdem es sich nur um geringfügige Auswirkungen zu Gunsten der Abgabepflichtigen handle, auf welche nach Ansicht der Abgabepflichtigen darüber hinaus kein Anspruch bestünde (Rechtsmittel gegen die Haftungsbescheide) und dies auch nicht zu Lasten der Finanzbehörde führe, liege dem Grunde nach kein Wiederaufnahmegrund vor. Die Abgabenbehörde bliebe es zudem auch schuldig, entsprechende Ausführungen zur Geringfügigkeit im Wiederaufnahmebescheid darzulegen und aus welchen Gründen trotzdem die Wiederaufnahme verfügt wurde. Darüber hinaus habe die Abgabenbehörde floskelhaft auf § 303 Abs. 4 BAO verwiesen, ohne überhaupt einen konkreten Wiederaufnahmegrund zu benennen.

Mit Ladung vom 29.08.2023 wurde die mündliche Verhandlung für 12.10.2023, 10.00 Uhr anberaumt. In der mündlichen Verhandlung am 12.10.2023 wurde von der beschwerdeführenden Partei kein neuerliches Vorbringen erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die belangte Behörde erließ am 10.02.2012 den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 (Sachbescheid wurde erlassen am 31.01.2011).

Im Rahmen einer die Jahre 2008 und 2009 betreffenden Außenprüfung (Nachschauzeitraum 2010, 2011) stellte die belangte Behörde im Betriebsprüfungs-Bericht vom 08.02.2012 verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Verrechnungskonten von ***Gesellschafter 1*** und ***Gesellschafter 2*** für die Jahre 2009 bis 2011 fest. Für die als Ertrag verbuchten Zinsen der Verrechnungskonten wurden für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 in Höhe von EUR 1.370,45 für ***Gesellschafter 1***, sowie EUR 459,61 für ***Gesellschafter 2***, gesamt sohin EUR 1.830,06, berichtet.

Die belangte Behörde verfügte daraufhin mit Bescheid vom 10.02.2012 die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2009 und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid, in

dem die Zinserträge in Höhe von EUR 1.830,06 berichtigt wurden. Der neue Sachbescheid weist eine Abgabengutschrift in Höhe von EUR 457,52 aus.

Der Wiederaufnahmebescheid enthält sowohl einen Spruch als auch eine Begründung. In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides gibt das Finanzamt sowohl die gesetzliche Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO als auch jene des § 20 BAO wieder und verweist auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, sowie auf die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht.

Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2009 richtet sich die Beschwerde vom 08.03.2012. Der Sachbescheid (Körperschaftsteuer 2009) wurde nicht bekämpft.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen den von der belangten Behörde und von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Unterlagen, Urkunden und Angaben.

Strittig ist im konkreten Fall ob der Wiederaufnahmebescheid unter Anführung der gesetzlichen Bestimmungen des § 303 Abs. 4 und § 20 BAO sowie unter Verweis auf die Begründung im Betriebsprüfungs-Bericht, sowie dessen Niederschrift und Prüfungsfeststellungen geeignet waren, das Verfahren wiederaufzunehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 08.03.2012 gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis

dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Normzweck des § 303 Abs. 1 BAO ist, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des konkreten Bescheides zu beseitigen. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den im Gesetz taxativ angeführten Wiederaufnahmegründen zulässig und im Falle des Vorliegens solcher Rechtsgründe ins behördliche Ermessen gestellt (vgl. „... ist zulässig ...“).

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs.1 oder Abs. 3 BAO zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird, eine Begründung zu enthalten.

Mit dem Vorbringen, dass dem Spruch (des angefochtenen Bescheides) der „Wiederaufnahmetatbestand“ nicht zu entnehmen sei, zeigt die beschwerdeführende Partei keine Rechtswidrigkeit auf, weil es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens darauf ankommt, ob die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet hat, indem sie jene (als Wiederaufnahmegründe tauglichen) Umstände, die als Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind (und die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren zu einem anderslautenden Bescheid veranlasst haben), dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben hat (vgl. zB VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Wenn die beschwerdeführende Partei bemängelt, dass der Bescheid mangelhaft begründet sei, und selbst eine nähere Ausführung der Begründungsmängel unterlässt, so ist ihr die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke (zB Betriebsprüfungsbericht) Bezug zu nehmen (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; vgl. auch VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Es reicht demnach eine Begründung für eine Wiederaufnahme von Amts wegen auch aus, wenn im Wiederaufnahmebescheid auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides, eines zuordenbaren Schreibens oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) verwiesen wird, sofern dem Bescheidadressaten des Wiederaufnahmebescheides der Inhalt der verwiesenen Dokumente bekannt ist, und daraus die Wiederaufnahmegründe auch tatsächlich hervorgehen (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108; VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.09.2003, 99/15/0262; VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.09.2002, 97/13/0123; VwGH 26.05.1998, 93/14/0233).

Das Finanzamt kann zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; 22.11.2012, 2012/15/0172).

Das Finanzamt hat, wie sich aus den Verwaltungsakten ergibt, in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Körperschaftsteuer 2009 auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Im Betriebsprüfungsbericht wird zur Begründung der Wiederaufnahme auf Prüfungsfeststellungen verwiesen, die eine Berechnung der Gewinnauswirkungen auf die Körperschaftsteuer beinhaltet. Durch diesen Verweis kommt mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, worauf sich das Finanzamt stützen wollte. Entscheidend ist im Revisionsfall somit, ob unter den genannten Tz 4 Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind.

In den Prüfungsfeststellungen wird in Tz 4 ausgeführt, dass die Darlehensvereinbarung für die im Jahr 2008 zurückbehaltenen Betriebsverbindlichkeiten nicht fremdüblich sei und auch wegen mangelnder Bonität daher als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln sein. Auch die Vereinbarungen über die Entnahmen der Gesellschafter-Verrechnungskonten seien nicht fremdüblich und somit als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen.

In den Tz 4 der Prüfungsfeststellungen zum Prüfungsbericht werden daher mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (fremdunübliche Darlehensgewährung, mangelnde Bonität der Gesellschafter) angesprochen, die Tatsachen im Sinne des § 303 BAO darstellen. Dass das Finanzamt die Wiederaufnahmebescheide nicht begründet habe, trifft somit nicht zu.

Schließlich führt die beschwerdeführende Partei aus, dass der angefochtene Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Ermessensübung keine konkretisierten Ausführungen enthielten, sondern einen bloß „formelhaften“ Verweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit, womit der ordnungsgemäßen Begründungspflicht hinsichtlich des Ermessens nicht Rechnung getragen worden sei.

Die Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Behörde. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG idF vor BGBl. I Nr. 51/2012, nunmehr Art. 133 Abs. 3) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und

Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren in Abgabensachen ist die Ermessensentscheidung durch das Bundesfinanzgericht zu treffen (vgl. Art. 130 Abs. 3 B-VG).

Im Beschwerdefall geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Wiederaufnahme der Abgabenverfahren aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Umständen zur Erhebung der betroffenen Körperschaftsteuer in der gesetzlichen (und nicht geringfügigen) Höhe in Erfüllung des gesetzlichen Auftrages zur Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen (§ 114 BAO) zweckmäßig war. Unbilligkeitsgründe sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zuständigkeitsänderung

Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.04.2022 wurde der gegenständliche Fall der unbesetzten Gerichtsabteilung 1090 abgenommen und zum Stichtag 03.06.2022 der Gerichtsabteilung 1069 neu zugeteilt.

Finanzamt Österreich

§ 323b Abs. 1 bis 3 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 99/2020 (2. FORG):

§ 323b. (1) Das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe treten für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes. Das Zollamt Österreich tritt am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

(2) Die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt oder Zollamt anhängigen Verfahren werden von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

(3) Eine vor dem 1. Jänner 2021 von der zuständigen Abgabenbehörde des Bundes genehmigte Erledigung, die erst nach dem 31. Dezember 2020 wirksam wird, gilt als Erledigung der im Zeitpunkt des Wirksamwerdens für die jeweilige Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde.

Die gegenständliche Entscheidung ergeht daher an das Finanzamt Österreich.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 28. Dezember 2023