

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Obermoser + Partner Steuerberatungs GmbH, St. Johanner Straße 49a, 6370 Kitzbühel, über die Beschwerde vom 26. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***FA*** vom 26. Juni 2018 betreffend Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens für das Jahr 2008 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer 2008, Steuernummer ***Bf1StNr1***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird **Folge** gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden **aufgehoben**.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Ein Prüforgan des Finanzamtes ***Prüfungs-Finanzamt*** führte ab April 2016 im Auftrag des zuständigen Finanzamtes ***FA*** eine Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Partei (bFP) zunächst hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 durch. Mit einem weiteren Prüfungsauftrag vom März 2018 wurde die Außenprüfung auf die Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2014 ausgedehnt. Die Prüfung wurde mit Prüfbericht vom 26.6.2018 abgeschlossen.

Ebenfalls am 26.6.2018 erließ das Finanzamt ***FA*** unter anderem die angefochtenen Bescheide, mit welchen es das Körperschaftsteuerverfahren der bFP des Jahres 2008 wieder aufnahm und die bFP zur Haftung für Kapitalertragsteuer desselben Jahres im Ausmaß von 68.750 € heranzog. Mit dem neuen Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 verringerte die Abgabenbehörde den Verlust der bFP und erhöhte sie die Körperschaftsteuer. Begründend verwies die Behörde dabei weitestgehend auf den Prüfbericht vom 26.6.2018.

Nach dem Prüfbericht habe die bFP mit Kaufvertrag vom 16.9.2008 eine Liegenschaft zum Kaufpreis von 2.200.000 € an die Gesellschafter-Geschäftsführerin ***Ges-GF*** veräußert, obwohl diese zum damaligen Zeitpunkt einen Verkehrswert von 2.475.000 € gehabt habe. Die Differenz stelle eine verdeckte Ausschüttung dar. Das im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Liegenschaftsbewertungsgutachten stelle ein neu hervorgekommenes Beweismittel dar und rechtfertige die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2008.

Gegen diese – und andere – Bescheide richtet sich die rechtzeitige Beschwerde der bFP vom 26.7.2018, in welcher sie zusammengefasst vorbringt, die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer des Jahres 2008 sei im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits verjährt gewesen und im Übrigen könne nicht allein aus dem Umstand, dass der Kaufpreis niedriger als der (nachträglich festgestellte) Verkehrswert gewesen sei, eine verdeckte Ausschüttung abgeleitet werden. Es seien nämlich zuvor bereits mehrere Versuche, die Liegenschaft zu höheren Preisen zu veräußern, gescheitert und die weitere Preisentwicklung sei im Zeitpunkt der Veräußerung nicht absehbar gewesen, weshalb sich die bFP zum Verkauf an die Geschäftsführerin entschlossen habe.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 7.1.2019 und 5.3.2019 wies die bescheiderlassende Behörde die Beschwerde hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Bescheide und den neuen Sachbescheid ab und gab ihr hinsichtlich der anderen bekämpften Bescheide statt. Begründend führte die Behörde im Wesentlichen aus, die bFP habe unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht den fremdüblichen Wert der Liegenschaft in der Körperschaftsteuererklärung für 2018 angegeben und damit eine Verkürzung der Körperschaftsteuer für dieses Jahr bewirkt. Sie sei seit Jahren gewerblich tätig und steuerlich vertreten; in subjektiver Hinsicht müsse ihr bekannt sein, dass Einkünfte unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in voller Höhe zu erklären und zu versteuern sei. Somit habe die bFP die objektive und subjektive Tatseite der Abgabenhinterziehung erfüllt, weshalb sich die Verjährungsfrist auf 10 Jahre verlängere. Auf die Wiederaufnahmegründe ging die Behörde nicht näher ein, da diese in der Beschwerde nicht ausdrücklich bestritten wurden.

Am 11.2.2019 und 18.3.2019 brachte die bFP jeweils rechtzeitig Vorlageanträge ein, in welchen sie begründend ergänzend ausführte, die Begründung der angefochtenen Bescheide sowie Beschwerdeverentscheidungen sei aus näher bezeichneten Gründen unzureichend; insbesondere sei die Behörde ohne jegliche Beweiswürdigung oder Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen davon ausgegangen, dass der nachträglich festgestellte Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräußerung tatsächlich erzielbar gewesen wäre. Mangels Vorliegen eines Vorsatzes auf Abgabenhinterziehung sei im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits die Verjährung eingetreten, weshalb die angefochtenen Bescheide aufzuheben seien.

Am 19.2.2020 legte das Finanzamt ***FA*** die Beschwerde samt Akt und Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Zuge der Finanzorganisationsreform trat

mit 1.1.2021 das Finanzamt für Großbetriebe an die Stelle der bescheiderlassenden Behörde. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 22.12.2022 wurde die gegenständliche Rechtssache der mit 1.1.2023 neu besetzten Senatsgerichtsabteilung 4013-1 zugewiesen.

Am 18.3.2024 informierte das Gericht die bFP sowie die belangte Behörde über seine Absicht, der Beschwerde wegen unzureichender Wiederaufnahmebegründung stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben, sowie darüber, dass eine mündliche Verhandlung unterbleiben werde, wenn die bFP ihren diesbezüglichen Antrag zurücknehme. Die belangte Behörde verzichtete am 19.3.2024 ausdrücklich auf eine Stellungnahme. Mit Schreiben vom 27.3.2024 nahm die bFP ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat zurück, wodurch der Berichterstatter als Einzelrichter für die gegenständliche Rechtssache zuständig wurde.

2. Sachverhalt

Die angefochtenen Bescheide nennen selbst keine Wiederaufnahmegründe, sondern verweisen diesbezüglich auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. den Betriebsprüfungsbericht.

Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides bzgl. Körperschaftsteuer 2008 lautet: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“*

Die Begründung des Haftungsbescheides bzgl. Kapitalertragsteuer 2008 lautet auszugsweise: *„Auf die Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung wird verwiesen. [...] Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO liegen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, sind dem oben angeführten Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen.“*

Sowohl die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.3.2018 als auch der Prüfbericht vom 26.6.2018 enthalten allein den folgenden Wiederaufnahmegrund:

„Die Vorlage des Liegenschaftsbewertungsgutachtens im Rahmen der Außenprüfung stellt ein neu hervorgekommenes Beweismittel dar und rechtfertigt somit die Wiederaufnahme des KöSt-Verfahrens 2008.“

Die Niederschrift und der Prüfungsbericht enthalten keinerlei Feststellungen oder rechtliche Ausführungen zur Verlängerung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre oder zur objektiven und subjektiven Tatseite der Abgabenhinterziehung. An den Stellen des Prüfungsberichtes, an welchen Ausführungen zur verlängerten Verjährungsfrist zu erwarten gewesen wären, befinden sich stattdessen lediglich Auslassungszeichen („...“); es gelangte offensichtlich ein unvollständiger Berichtsentwurf zum Versand.

Beim erwähnten Gutachten handelt es sich um ein Verkehrswertgutachten vom 30.8.2017 des gerichtlich beeideten Sachverständigen *****SV*****, welches im Zuge der Außenprüfung vom steuerlichen Vertreter der bP in Auftrag gegeben wurde. Auftragsgegenstand war die nachträgliche („*ex tunc*“) Wertermittlung zum Stichtag 18.7.2008. Für die Befundaufnahme nahm der Sachverständige Einsicht in den Flächenwidmungsplan, den Katasterplan und Luftbilder aus dem Tiroler Rauminformationssystem (TIRIS), beim Gemeindeamt erhobene Baubescheide und -pläne, die Verträge und von der Geschäftsführerin zur Verfügung gestellte Fotos der gegenständlichen Liegenschaft. Eine Besichtigung der Liegenschaft war ihm nicht möglich, da sie zum Zeitpunkt der Befundaufnahme im Fremdeigentum stand. Soweit ihm die Befundaufnahme nicht möglich war, stützte er sich daher auf Annahmen. Insbesondere zur Ausführung, Ausstattung und Zustand des Gebäudes ist das Gutachten überwiegend auf Annahmen des Sachverständigen gestützt (besonders auf den Seiten 8 und 9 des Gutachtens).

3. Beweismwürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich unmittelbar und widerspruchsfrei aus den vorgelegten Aktenteilen, insbesondere den angeführten Bescheiden, der Niederschrift über die Schlussbesprechung, dem Prüfbericht sowie dem Verkehrswertgutachten. Entgegenstehende Beweismittel liegen dem Gericht nicht vor, weshalb es diese Feststellungen seiner Entscheidung ohne Bedenken zugrunde legen konnte.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Abgabenbehörde hat in der Begründung der angefochtenen Bescheide auf die Niederschrift bzw. den Prüfbericht verwiesen. Aufgrund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs besteht für das Gericht trotz fehlender Datumsangaben kein Zweifel daran, dass damit auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.3.2018 bzw. den Prüfbericht vom 26.6.2018 verwiesen wird. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist. Allerdings muss dabei aus der verwiesenen Niederschrift bzw. dem verwiesenen Bericht schlüssig und nachvollziehbar hervorgehen, auf welche Wiederaufnahmegründe sich die Abgabenbehörde stützt (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030 mit Verweis auf VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; 10.3.2016, 2013/15/0280).

Die Abgabenbehörde hat die Wiederaufnahme nach Ansicht des Gerichts zweifellos nicht auf neu hervorgekommene Tatsachen, sondern auf ein „*neu hervorgekommenes*“ Beweismittel – das Verkehrswertgutachten vom 30.8.2017 – gestützt.

Das gegenständliche Gutachten wurde nachweislich am 30.8.2017 und somit lange nach Erlassung des KöSt-Erstbescheides (21.5.2010) erstellt. Es handelt sich daher nicht um ein „*neu hervorgekommenes*“, sondern um ein „*neues*“ bzw. „*neu entstandenes*“ Beweismittel. Stützt sich ein solches Gutachten auf Tatsachen, die „*neu hervorgekommen*“ sind, so kommen allenfalls diese Tatsachen als Wiederaufnahmegründe in Betracht (Ritz/Koran, BAO⁷, § 303 Tz 27, vgl. VwGH 24.2.2000, 96/15/0149).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist allerdings die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründen. Es ist dem erkennenden Gericht deshalb verwehrt, den von der Behörde herangezogenen Wiederaufnahmegrund des „*neu hervorgekommenen*“ **Beweismittels** durch neu hervorgekommene **Tatsachen** zu ersetzen, selbst wenn diese dem Gutachten zu entnehmen sind.

Darüber hinaus vermögen die (wenigen) dem Gutachten zu entnehmenden neu hervorgekommenen Tatsachen die Wiederaufnahme nicht zu tragen, weil sie nicht entscheidungswesentlich sind. Der vom Sachverständigen ermittelte Verkehrswert gründet schließlich in nicht unerheblichem Ausmaß auf den Annahmen des Sachverständigen und ist folglich nicht unmittelbar aus den im Gutachten angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen ableitbar. Genauso wenig ist aus dem Gutachten ableitbar, dass der von der Behörde herangezogene materiell-rechtliche Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erfüllt war:

Nach der herrschenden Ansicht sind verdeckte Ausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; Raab/Renner in Lachmayr/Strimitzer/Vock, KStG

§ 8 Rz 555 f mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, die – im Rahmen der Beweiswürdigung – aus den Umständen erschließbar sein kann (vgl. VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; 26.4.2017, Ra 2015/13/0049; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059).

Aus dem gegenständlichen Gutachten kann allenfalls eine Diskrepanz zwischen dem Verkaufspreis und dem tatsächlichen Verkehrswert abgeleitet werden, wobei aber selbst diese nach Ansicht des Gerichts nicht zuletzt aufgrund der zahlreichen vom Sachverständigen getroffenen Annahmen mit einer gewissen Unsicherheit belastet ist. Zur Feststellung des ebenfalls entscheidungserheblichen Kriteriums der Vorteilszuwendungsabsicht trägt das gegenständliche Gutachten hingegen nach Ansicht des Gerichts nichts bei, da daraus nicht geschlossen werden kann, dass die Geschäftsführerin der bFP schon zum Zeitpunkt der Veräußerung davon wusste, dass die Veräußerung unter dem Verkehrswert erfolgt ist. Der Umstand, dass ein Gutachten offenbar erstmals im Zuge des Beschwerdeverfahrens erstellt wurde, spricht sogar eher dagegen, dass die Geschäftsführerin den damaligen Verkehrswert bereits im Zeitpunkt der Veräußerung kannte. Somit kann aus dem Gutachten auch kein – aufgrund der ansonsten eingetretenen Verjährung entscheidungswesentlicher – Vorsatz auf Abgabenhinterziehung abgeleitet werden. Zusammengefasst fehlt dem Gutachten nach Ansicht des Gerichts somit die für eine Heranziehung als Wiederaufnahmegrund erforderliche Entscheidungswesentlichkeit.

Aufgrund des Fehlens eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes entbehrt nicht nur der angefochtene Wiederaufnahmebescheid bzgl. Körperschaftsteuer 2008 jeglicher Grundlage, sondern auch der angefochtene Haftungsbescheid bzgl. Kapitalertragsteuer, weil dieser mit der sinngemäßen Anwendung der Wiederaufnahmebestimmungen begründet wurde.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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 das vorliegende Erkenntnis der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, war die Revision mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 28. März 2024