

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Beatrix Ruth Hackl, Farchat 7, 6432 Sautens, gegen den von der belangten Behörde Finanzamt Landeck Reutte, nunmehr Finanzamt Österreich, am 24. August 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** ausgefertigten Bescheid mit der Bezeichnung „*Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013 Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 16.06.2015*“ zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid die Körperschaftsteuer den am 16. Juni 2015 ausgefertigten „*Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013*“ gemäß § 295 BAO geändert und die Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 mit € 611.302,00 festgesetzt. In der Begründung zum angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Änderung gemäß § 295 BAO sei aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Landeck Reutte zu Steuernummer ***1*** vom 27.03.2020 erfolgt.

2. Mit Anbringen vom 26. August 2020 hat die Beschwerdeführerin über FinanzOnline das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erhoben und Verjährung eingewendet. Die Möglichkeit zur Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 habe am 31. Dezember 2019 geendet. Maßnahmen im Sinne des § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO seien im Kalenderjahr 2019 nicht gesetzt worden.

3. Die belangte Behörde hat mit der am 23. August 2021 ausgefertigten Beschwerde vorentscheidung die Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen. Im Jahr

2012 habe die Beschwerdeführerin den Anteil an einer Kommanditgesellschaft (Steuernummer ***2***) veräußert. Der Veräußerungsvorgang sei mit „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2012“ vom 13. März 2014 festgestellt worden. Der Gewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils sei (mit dem angefochtenen, am 24. August 2020 ausgefertigten Bescheid) im Verfahren des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2013 berücksichtigt worden, da die Beschwerdeführerin ein abweichendes Wirtschaftsjahr habe, welches am 1. Jänner ende. Bei der Beschwerdeführerin sei in den Jahren 2019 und 2020 eine Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung für die Jahre 2015 bis 2017 betreffende die Abgabenarten Umsatzsteuer, Kammerumlage, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Immobilienertragsteuer durchgeführt worden. Wenngleich das Jahr 2013 nicht vom Prüfungszeitraum umfasst gewesen sei, seien bereits im Jahr 2019 Handlungen gesetzt worden, die geeignet wären, die drohende Verjährung des strittigen Körperschaftsteuerbescheides 2013 zu unterbrechen. So sei der steuerliche Vertreter im Zuge der Betriebsprüfung mit Mail vom 19.08.2019 aufgefordert worden, auch diverse Positionen der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen (z.B. die Erlöse aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen der „PAG“ als auch nachträgliche Betriebsausgaben aus der Veräußerung von „G&P“) zu erläutern (die belangte Behörde verweist auf das Mail des Prüfers vom 19.08.2019 samt angeschlossenem Fragenkatalog an den steuerlichen Vertreter). Es habe sich nämlich im Laufe der Prüfung herausgestellt, dass die Positionen in der Mehr-Weniger-Rechnung ihren Ursprung in der Veräußerung des Mitunternehmeranteiles (Kundenstock) an der ***KG1*** im Jahr 2012 gehabt hätten. Laut Aussage von Herrn ***P1*** sei im Kaufpreis auch eine zukünftige Entwicklung berücksichtigt worden. Das wesentliche Wertelement des veräußerten Mitunternehmeranteiles sei der Kundenstock der Steuerberatungsgesellschaft gewesen. Durch den Kundenstock veranlasste Umsatzänderungen seien in den folgenden fünf Jahren ab Kaufvertragsunterzeichnung im Kaufpreis nachträglich berücksichtigt und entsprechend in den steuerlichen Mehr-Weniger Rechnungen bis 2018 erfasst worden. In Beantwortung des Vorhaltes mit Mail vom 18.09.2019 nehme der steuerliche Vertreter Bezug auf den Verkauf des Kundenstockes, in dem er mitteile: „Beachten Sie dabei, dass 2012 die „nachträglichen Betriebsausgaben“ verfahrensrechtlich noch im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung geltend zu machen waren, die im Rahmen einer Betriebsprüfung bei ***3*** in Wien für offenbar für ok befunden wurden“. In einem weiteren Mail vom 19.11.2019 habe der steuerliche Vertreter dem Prüfer mitgeteilt, dass er ihm (dem Prüfer) die Besteuerung der Veräußerung des Kundenstockes sehr gerne nochmals persönlich erläutern werde. Das beweise wohl unzweifelhaft, dass die Veräußerung des Kundenstockes jedenfalls im Jahr 2019 zur Diskussion gestanden sei. Eine allfällige Berichtigung des Feststellungsbescheides 2012 bei der ***KG1*** (Steuernummer ***2***) hätte aufgrund unterschiedlicher Bilanzstichtage bei der Beschwerdeführerin zwangsläufig zu einer Berichtigung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 geführt und sei daher geeignet, als

Unterbrechungshandlung die drohende Verjährung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 zu unterbrechen.

4. Mit Anbringen vom 23. September 2021 hat die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, die Entscheidung durch den Senat (§ 272 BAO) und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 BAO) beantragt.

5. Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Bericht vom 5. November 2021 zur Entscheidung vorgelegt.

6. Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 4. September 2024 auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 BAO) und die auf die Entscheidung durch den Senat (§ 272 BAO) verzichtet.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Am 13. März 2014 fertigte die belangte Behörde zu Steuernummer ***2*** einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2012 für die ***KG1*** aus. Dabei wurde der Anteil der Beschwerdeführerin an den Einkünften im Kalenderjahr 2012 mit € 2,429.817,24 festgesetzt und festgestellt, dass in den Einkünften ein „*Veräußerungsgewinn Anteilsveräußerung*“ von € 1,540.0867,17 enthalten ist.

2. Mit dem am 12. Juni 2015 ausgefertigten „*Feststellungsbescheid Gruppenträger 2013*“ hat die belangte Behörde festgestellt, dass das Einkommen der Beschwerdeführerin gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2013 € 2,38.300,00 beträgt.

3. Mit dem am 16. Juni 2015 ausgefertigten „*Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013*“ setzte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuer mit € 570.730,00 fest. Der Berechnung der Körperschaftsteuer geht von einem Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe von € 2,379.904,69 aus.

4. Am 6. Oktober 2017 fertigte die belangte Behörde nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu Steuernummer ***2*** einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2012 für die ***KG1*** aus. Dabei wurde der Anteil der Beschwerdeführerin an den Einkünften im Kalenderjahr 2012 mit € 2,578.267,68 festgesetzt und festgestellt, dass in den Einkünften ein „*Veräußerungsgewinn Anteilsveräußerung*“ von € 1,689.317,61 enthalten ist. Die Bescheidbegründung führt aus, dass die Wiederaufnahme „*anhand der vorgelegten Unterlagen*“ erfolgte.

5. Mit dem am 27. März 2020 ausgefertigten „*Feststellungsbescheid Gruppenträger 2013*“ hat die belangte Behörde festgestellt, dass das Einkommen der Beschwerdeführerin gemäß § 9

Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2013 € 2,2,533.751,37 beträgt. Die Bescheidbegründung führt an, *„die Änderung gemäß § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Landeck Reutte zu Steuernummer ***2*** vom 06.10.2017“*.

6. Mit dem am 24. August 2020 ausgefertigten, nunmehr angefochtenen *„Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013“* setzte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuer mit € 611.302,00 fest. Die Berechnung der Körperschaftsteuer geht von einem Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe von € 2,528.355,13 aus.

7. Beginnend mit dem Jahr 2019 wurde bei der Beschwerdeführerin bis in das Jahr 2020 von der Großbetriebsprüfung für die belangte Behörde eine Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfungsauftrag umfasste hinsichtlich der Körperschaftsteuer die Jahre 2015 bis 2017.

8. Mit Schreiben der Großbetriebsprüfung vom 19. August 2019 wurde die Beschwerdeführerin im Rahmen eines Fragenkatalogs um Darstellung und Erläuterung von Position in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2015 bis 2017 ersucht. Für die steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung zur Körperschaftsteuer 2015 wurde sie konkret zur Erläuterung der Position *„nachträgliche Betriebsausgaben aus der Veräußerung von „GAP“: -72.239,76“* aufgefordert.

9. Mit Antwortschreiben vom 18. September 2019 hat der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin dazu erläutert:

*„[...] Ich übermittle Ihnen eine Entwicklung der nachträglichen Betriebsausgaben, wie sie jeweils geltend gemacht wurden und am Ende in einer Gesamtverprobung endet. Beachten Sie, dass 2012 die „nachträglichen Betriebsausgaben“ verfahrensrechtlich noch im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung geltend zu machen waren, die im Rahmen einer Betriebsprüfung bei ***3*** in Wien für offenbar für ok befunden wurden. [...]“*

10. Mit Schreiben vom 24. Oktober 2019 hält der Prüfer der Großbetriebsprüfung fest:

„[...] Ich habe noch Fragen im Zusammenhang mit den nachträglichen Betriebsausgaben m Zusammenhang mit dem Verkauf Ihres Kundenstockes bzw Fragen im Zusammenhang mit Sachausschüttungen. [...]“

11. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers hält im Schreiben vom 13. November 2019 fest:

„[...] Mehr-Weniger-Rechnung BOL – 2018: Wie besprochen darf ich Ihnen die Mehr-Weniger-Rechnung BOL für 2018 übermitteln. Wie bereits ausgeführt, ergibt sich die nachträgliche

*Zurechnung von € 91.540,66 aus einem Abrechnungsdissens zwischen ***3*** und mir, der erst mit der Abrechnung der letzten Kaufpreisrate einvernehmlich aufgelöst werden konnte.*

12. Mit Schreiben vom 18. November 2019 hält der Prüfer der Großbetriebsprüfung fest:

„[...] Bei den nachträglichen Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben aus der Veräußerung des Kundenstocks kenne ich mich noch nicht wirklich aus. [...]“

III. Beweiswürdigung

Der unter Punkt II. dargestellte Sachverhalt ist nach der Aktenlage erwiesen und unbestritten.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.
2. Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind gemäß § 302 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig.
3. Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO bei der Körperschaftsteuer grundsätzlich fünf Jahre.
4. Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.
5. Die Verjährung des Bemessungsrechtes wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches vorgenommene, nach außen erkennbare Handlung verlängert, auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat oder diese behördlichen Schritte der tatsächlich abgabepflichtigen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind (VwGH 25.05.2022, Ra 2022/15/0001). Die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen stellen beispielsweise abgabenbehördliche Prüfungen (VwGH 24.04.2013, 2010/17/0242), eine Schlussbesprechung (VwGH 02.08.2000, 97/13/0196), ein Prüfungsbericht (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076) oder an

den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen und Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen und Beweismitteln (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111; VwGH 27.8.2020, Ra 2020/13/0055). Für die Wirksamkeit einer die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlung ist die Geltendmachung eines bestimmten Abgabeananspruches Voraussetzung (VwGH 27.04.1987, 85/15/0323; VwGH 23.05.1991, 89/17/0183; VwGH 19.02.1998, 97/16/0353; VwGH 25.05.2000, 99/16/0379; VwGH 17.05.2001, 2000/16/0602; VwGH 29.11.2001, 2001/16/0364; VwGH 23.01.2003, 2002/16/0027). Die Amtshandlung zur Geltendmachung des konkreten Abgabeanpruchs muss sich auch auf einen bestimmten Abgabenzeitraum beziehen (VwGH 23.05.1991, 89/17/0183).

6. Im Beschwerdefall ist strittig, ob die belangte Behörde im Jahr 2019 nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geldendmachung des Abgabeanpruchs hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2013 unternommen hat. Solche Handlungen sind für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar. Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, dass die im Rahmen der im Jahr 2019 begonnene Außenprüfung Handlungen gesetzt wurden, die eine Verlängerung der Verjährungsfrist für das Jahr 2013 bewirken. Tatsache ist, dass der Prüfungsauftrag hinsichtlich der Körperschaftsteuer nur die Jahre 2015 bis 2017 umfasste. Das am 19. August 2019 von der Großbetriebsprüfung erstellte Ersuchen um Übermittlung von Unterlagen und Beantwortung von Fragen hat sich ausdrücklich auf diese Jahre bezogen. Die konkrete Aufforderung der Großbetriebsprüfung, für das Jahr 2015, „*nachträgliche Betriebsausgaben aus der Veräußerung von „GAP“ -€ 72.394,76*“ darzustellen und zu erläutern, ist keine auf die Geltendmachung des Abgabeanpruchs betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 gerichtete Amtshandlung. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die nachträglichen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Veräußerung des Anteils an einer Steuerberatungskanzlei (Mitunternehmeranteil) im Jahr 2012 stehen und dabei der Kaufpreis variabel (abhängig vom künftigen Umsatz, Gewinn, Delkredererisiko etc.) vereinbart wurde. Der dem Bundesfinanzgericht vorliegende Schriftverkehr aus dem Jahr 2019 zwischen dem Prüfer der Großbetriebsprüfung und dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin zeigt deutlich, dass die Amtshandlungen auf Überprüfung der nachträglichen Betriebsausgaben im Prüfungszeitraum 2015 bis 2017 und auch jene im Jahr 2018 (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 13. November 2019) ausgerichtet waren: „*Ich habe noch Fragen im Zusammenhang mit den nachträglichen Betriebsausgaben m Zusammenhang mit dem Verkauf Ihres Kundenstockes*“ (Schreiben vom 24. Oktober 2019 des Prüfers an den steuerlichen Vertreter), „*Bei den nachträglichen Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben aus der Veräußerung des Kundenstocks kenne ich mich noch nicht wirklich aus*“ (Schreiben vom 18. November 2019 des Prüfers an den steuerlichen Vertreter). Daraus ist nicht zu erkennen, dass im Jahr 2019 konkrete Schritte zur Geldendmachung des Steueranspruchs auf die Körperschaftsteuer 2013 gesetzt wurden. Wären die Prüfungsmaßnahmen auf das Geltendmachen der Körperschaftsteuer 2013 ausgerichtet gewesen, hätte der Prüfer vom Beginn der Außenprüfung am 21. März 2019 bis zum 31.12.2019 ausreichend Zeit gehabt, den

Prüfungsauftrag dahingehend zu erweitern. Gerade die drohende Verjährung hätte das geboten. Außerdem ist davon auszugehen, dass konkreten Prüfungshandlungen für ein bestimmtes Jahr auch ein Aktenstudium vorangeht. Hätte der Prüfer der Großbetriebsprüfung den Abgabenanspruch für das Jahr 2013 konkret geprüft, wäre ihm das Augenscheinliche aufgefallen, dass sich nämlich im Akt jener Bescheid vom 6. Oktober 2017 befindet, mit dem nach Wiederaufnahme des Verfahrens der Gewinn aus der Anteilsveräußerung festgestellt wurde, diese Feststellung aber bei der Körperschaftsteuer 2013 noch nicht berücksichtigt worden ist. Zur Umsetzung dieser Feststellung und Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 wäre bis zum Ablauf der Verjährungsfrist mit Ende des Jahres 2019 jedenfalls ausreichend Zeit zur Verfügung gestanden. Die diesbezügliche Untätigkeit des Prüfers belegt, dass seine Prüfungsmaßnahmen nicht auf Geltendmachen des Abgabenanspruchs für die Körperschaftsteuer 2013 gerichtet waren. Da von der belangten Behörde im Jahr 2019 keine nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches bezüglich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 gesetzt wurden, war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid wegen Verjährung aufzuheben.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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. Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung stellen sich im Beschwerdefall nicht, die Entscheidung stützt sich auf die zitierte höchstgerichtliche Judikatur. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 12. September 2024