

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Marion Katharina Böck LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Mag. Sabine Puntigam in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Steuer & Service Steuerberatungs GmbH, Wipplingerstraße 24, 1010 Wien, und LBG Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH, Boerhaavegasse 6, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 24. Juli 2017 gegen die Bescheide des ehemaligen Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. Juni 2017 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 2010, sowie betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 2010, und gegen den Bescheid des ehemaligen Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 27. Juni 2017 betreffend die Festsetzung einer Abgabenerhöhung 2009 bis 2015, Steuernummer ***BfStNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Moravec

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 und 2010 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 2010 sowie der Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abgabenerhöhung 2009 bis 2015 werden als gegenstandslos erklärt.

Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Prüfungsauftrag vom 05.12.2016:

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 05.12.2016 wurde bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer GmbH, eine Außenprüfung betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 2012 bis 2015 angeordnet. Der Prüfungsauftrag wurde der Bf. am 23.01.2017 zur Kenntnis gebracht.

Selbstanzeige vom 23.01.2017:

Die Bf. erstattete vor Beginn der Betriebsprüfung (BP) Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG.

Im Eigentum der Bf. stünden mehrere Zinshäuser in Wien, die zum Großteil zu Wohnzwecken, einzelne Einheiten auch als Geschäftsräumlichkeiten vermietet werden.

Zur Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit und zur besseren Vermietbarkeit seien anlassbezogen, insbesondere nach Freiwerden von einzelnen Wohneinheiten, punktuelle Sanierungsarbeiten in den Zinshäusern durchgeführt worden.

In den von dieser Selbstanzeige umfassten Körperschaftsteuererklärungen 2009 bis 2015 seien sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit den jeweiligen Sanierungsarbeiten zur Gänze als Betriebsausgaben in Form von Instandhaltungsaufwendungen steuerlich abgesetzt worden. Eine Aufteilung in Instandhaltungsaufwand einerseits und Herstellungskosten andererseits, die über die Jahre verteilt abzusetzen sind, sei nicht erfolgt. Im Rahmen dieser Selbstanzeige werde diese nicht durchgeführte Trennung zwischen Instandhaltungs- und Herstellungsaufwand nachgeholt und saniert.

Betreffend die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 sei bereits Verjährung eingetreten. Es habe eine BP in den Jahren 2006 bis 2008 gegeben, die Sanierungs- und insbesondere die zu aktivierenden Herstellungskosten der Jahre 2009 und 2010 seien im Vergleich zur geprüften Sanierung des Hauses ***Haus*** der Jahre 2006 bis 2008 nur untergeordnet gewesen. Weiters seien in den Jahren 2006 bis 2008 drei Geschoße des Hauses ***Haus*** komplett saniert worden, während es in den Jahren 2009 bis 2010 nur vereinzelte Maßnahmen in einzelnen Wohnungen verschiedener Gebäude gegeben habe. Es würden nicht miteinander vergleichbare Sachverhalte vorliegen. Das Ergebnis und die Feststellungen der BP 2006 bis 2008 seien nicht als Maßstab für die finanzstrafrechtliche Beurteilung der in den nachfolgenden Jahren nicht aktivierten Herstellungskosten heranzuziehen.

Es liege kein vorsätzlich begangenes Finanzvergehen vor, sondern allenfalls eine fahrlässige Abgabenverkürzung. Daher sei abgabenrechtlich die Körperschaftsteuer nur für die Jahre ab inklusive 2011 festzusetzen.

Weiterer Prüfungsauftrag vom 27.03.2017:

Mit Bescheid über einen weiteren Prüfungsauftrag vom 27.03.2017 wurde auch eine Außenprüfung betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 2009 bis 2011 angeordnet.

Betriebsprüfung 2009 bis 2015:

Die BP stellte im BP-Bericht vom 22.06.2017 entsprechend der Selbstanzeige fest, dass von der Bf. zu aktivierende Herstellungskosten bisher als Betriebsausgaben erfasst worden seien, und setzte die in der Selbstanzeige offen gelegten Werte an.

Abgaben seien hinterzogen worden und daher die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 noch nicht verjährt. Es liege bedingter Vorsatz vor. Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei davon auszugehen, dass derjenige, der über mehrere Zinshäuser verfüge auch Kenntnis über die Aufteilung von Instandhaltungs- und Herstellungskosten habe. Das treffe auch auf die Buchhaltung führende Hausverwaltung zu. Insbesondere sei bereits bei der Vorprüfung dieselbe Rechtsfrage behandelt worden.

Angefochtene Bescheide vom 23.06.2017 und 27.06.2017:

Die belangte Behörde erließ entsprechend den Feststellungen der BP die Bescheide vom 23.06.2017 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 2010, Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 2010 vom gleichen Tag, sowie den Bescheid vom 27.06.2017 betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG.

Beschwerde vom 24.07.2017:

Die Bf. erhob gegen die oa. Bescheide rechtzeitig Beschwerde. Sie beantragte die Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie der Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 2010, da für die relevanten Zeiträume 2009 und 2010 im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits Verjährung eingetreten sei.

Grobe Fahrlässigkeit (jedoch kein Vorsatz) sei nach Ansicht des VwGH etwa dann anzunehmen, wenn trotz entsprechender Feststellungen einer vorangegangenen BP die Bilanzierung halbfertiger Erzeugnisse und fertiger noch nicht verrechneter Erzeugnisse weiterhin unterlassen wird (VwGH 20.09.1983, 82/14/0159). Insoweit könne für den gegenständlichen

Fall, in dem im Rahmen einer vorangegangenen BP festgestellt wurde, dass zumindest Teile einer umfassenden Gebäudesanierung als Herstellungsaufwand zu aktivieren waren und in den Folgejahren im Zuge einzelner Sanierungsmaßnahmen in Mietwohnhäusern eine Aktivierung von Herstellungskosten unterlassen wurde, davon ausgegangen werden, dass allenfalls eine grob fahrlässige Abgabeverkürzung vorliege.

Die gegenständlichen Aufwendungen seien vergleichbar mit den Sanierungsmaßnahmen der Jahre 2006 bis 2008 im 1. Stock des Hauses ***Haus***. Wie in den darauffolgenden Jahren 2009 bis 2015 seien auch damals in bereits nutzbaren Räumlichkeiten einzelne notwendige Sanierungsmaßnahmen vorgenommen worden. Die Sanierungskosten des 1. Stockes hätten sich auf ca. 25% der gesamten Baukosten dieses Projektes belaufen. Diese 25% seien auch im Rahmen der damaligen BP zur Gänze als nicht aktivierungspflichtiger Erhaltungsaufwand anerkannt worden. Daraus lasse sich schließen, dass die Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Feststellungen einer früheren BP weiterhin davon ausgegangen sei, dass einzelne Sanierungsmaßnahmen in einzelnen grundsätzlich nutzbaren Wohnungen als nicht aktivierungspflichtiger Erhaltungsaufwand zu behandeln seien.

In eventu wurde das Vorliegen eines Irrtums nach § 9 FinStrG vorgebracht.

Weiters wurde die Abänderung des Bescheides vom 27.06.2017 betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG der Höhe nach beantragt und begründet.

Beschwerdevorentscheidung vom 06.02.2018:

Die belangte Behörde wies die Beschwerde als unbegründet ab.

Die Bf. sei im Bereich Realitätenwesen und Vermögensverwaltung tätig. Es entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Bf., die im Bereich des Realitätenwesen und Vermögensverwaltung und damit einhergehend Sanierungen durchführt, keine Kenntnis bezüglich der Trennung in aktivierungspflichtige Herstellungs- bzw. sofort abzugsfähige Instandhaltungsaufwendungen im Allgemeinen habe. Im Zuge der BP 2006 bis 2008 sei eine Aktivierung und Abschreibung auf die Nutzungsdauer von Herstellungsaufwendungen erfolgt. Der Bf. sei somit die Aktivierungspflicht von Herstellungsaufwendungen bereits aufgrund dieser BP bekannt gewesen.

Die Prüferin der Jahre 2009 bis 2015 habe explizit dargestellt, dass „....Im Zuge der Bilanzerstellung und Erstellung der Steuererklärungen durch den steuerlichen Vertreter die Instandhaltungen zwar immer angesprochen, seitens der Beschwerdeführerin die Auskunft erteilt wurde, dass Wohnungen saniert werden. Eine genauere Betrachtung erfolgte nicht“.

Es sei davon auszugehen, dass die Bf. intellektuell erkannt habe, dass ihr Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen könne, und sie diesen Erfolg billigend in Kauf genommen habe.

Das angeführte VwGH-Erkenntnis sei für die vorliegende Verschuldensfrage nicht relevant.

Im Zuge der BP 2006 bis 2008 sei eine exakte Trennung in Instandhaltung und Herstellung vorgenommen worden und sei somit der Bf. bekannt gewesen. Die frühere BP habe die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen sehr wohl dahingehend untersucht, inwieweit Erhaltungs- bzw. Herstellungsaufwand vorliege.

Der Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vom 27.06.2017 ist im Spruch der BVE nicht genannt, nur in der Begründung wird auf diesen Bezug genommen.

Vorlageantrag vom 05.04.2018

Im nach Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In der Sache brachte die Bf. ergänzend vor:

Ein Zitat der Betriebsprüferin sei missverständlich, weil suggeriert werde, es liege eine Aussage eines Vertreters der Bf. vor, was jedoch nicht den Tatsachen entspreche. Die Aussage „... Eine genauere Betrachtung erfolgte nicht.“ sei eine Interpretation der Betriebsprüferin.

Nur eine natürliche Person könne ein Finanzvergehen begehen. Der Vorwurf der belangten Behörde zum (bedingten) Vorsatz gehe daher ins Leere, weil es sich auf die Bf. beziehe. Es fehle an eindeutigen, ausdrücklichen und nachprüfbaren Feststellungen, wer die Verkürzung mit Vorsatz begangen haben soll.

Im Rahmen der BP 2006 bis 2008 sei keine exakte Trennung der jeweiligen, im 1. Stock des Hauses vorgenommenen Sanierungsarbeiten in Instandhaltung und Herstellung erfolgt. Vielmehr sei hinsichtlich der punktuellen Sanierungsarbeiten im 1. Stock des Hauses, die pauschal in Höhe von ca. 25 % der Gesamtkosten angenommen wurden, zur Gänze von Instandhaltungsaufwendungen ausgegangen worden, ohne auch nur im Geringsten auf eine exakte Abgrenzung einzugehen.

Beschwerdevorlage vom 18.06.2018

Es erfolgte die Beschwerdevorlage an das BFG. Die belangte Behörde beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Bf. habe es durch die Abgabe unrichtiger Erklärungen für möglich gehalten, eine Abgabenhinterziehung zu bewirken und dies bewusst in Kauf genommen.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung am 01.02.2024 zugeteilt.

Stellungnahme des Finanzamtes vom 27.05.2025

Nach Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes bestätigte das Finanzamt, dass nur die im Akt aufliegende Beschwerde vorentscheidung erlassen wurde. Diese beziehe sich im Spruch nicht auf den Bescheid vom 27.06.2017 betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG.

Mündliche Verhandlung vom 10.06.2025

Auf Antrag der Bf. fand eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt, an der der Geschäftsführer ***Gf 3***, eine Vertreterin der LBG Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH sowie zwei Vertreter der belangten Behörde teilnahmen.

Die steuerliche Vertreterin verwies insbesondere auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung 2006 bis 2008 und die dort vorgenommene Schätzung des Instandhaltungsaufwandes. Auch die in diesen Jahren angefallenen Kosten hätten das Herstellen von Zwischenwänden und Bädern im 1. Stock beinhaltet, was aber zu keinen Ausscheidungen geführt habe. Der Vertreter des FA verwies auf die Ausführungen des BP-Berichtes 2006 bis 2008 und erklärte, dass die von der steuerlichen Vertreterin dargestellte Auslegung nicht nachvollziehbar sei.

Nach Darlegung durch die Vorsitzende, dass bezüglich der Abgabenerhöhung 2009 bis 2015 über die Beschwerde noch keine Beschwerde vorentscheidung ergangen ist, zog die Bf. den Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung für den Zeitraum 2009 bis 2015 zurück.

Das Erkenntnis und der Beschluss wurden nach Beratung durch den Senat verkündet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine GmbH mit dem Geschäftszweig Verwaltung von Liegenschaften und hatte im Beschwerdezeitraum folgende handelsrechtliche Geschäftsführer:

- ***Gf1***, geb. ***Geb 1***, vertritt seit ***Dat 1*** selbständig, gest. ***Dat 5***
- ***Gf 2***, geb. ***Geb 2***, vertritt seit ***Dat 2*** gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Prokuristen, als Gesellschafter-Geschäftsführer
- ***Gf 3***, geb. ***Geb 3***, vertritt seit ***Dat 2*** gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Prokuristen, als Gesellschafter-Geschäftsführer

- ***Gf 4***, geb. ***Geb 4***, vertritt seit ***Dat 4*** gemeinsam mit einem zweiten Geschäftsführer oder gemeinsam mit einem Prokuristen, als Fremdgeschäftsführer.

Im Eigentum der Bf. stehen mehrere Zinshäuser in Wien, die zum Großteil zu Wohnzwecken, einzelne Einheiten auch als Geschäftsräumlichkeiten vermietet werden.

Die Hausverwaltung und laufende Buchhaltung wurden von der ***GmbH*** durchgeführt, wobei ***Gf1***, ***Gf 2*** und ***Gf 3*** im Beschwerdezeitraum auch in dieser Gesellschaft handelsrechtliche Geschäftsführer waren. Der Mitarbeiter ***Mit*** war in diese Aufgaben der Hausverwaltung und laufenden Buchhaltung für die Bf. eingebunden.

Für die Erstellung des Jahresabschlusses (Saldenübernahme und Rohbilanz bis Jahresabschluss) und der Steuererklärungen bedienten sich die Organe der Bf. bzw. der Hausverwaltung einer Steuerberatungskanzlei, ***Kanzlei***. Die zuständige Sachbearbeiterin betreute die Bf. seit vielen Jahren.

Bei der Bf. fand eine BP betreffend Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 statt.

Mit übermittelte im Zuge dieser BP eine Aufstellung der in den verschiedenen Stockwerken des Hauses ***Haus*** durchgeführten Sanierungsmaßnahmen. In dieser Liste sind für den 1. Stock folgende Maßnahmen angeführt:

„Sanierung/Brauchbarmachung Büro Top 4 169,98 m2

- *Sanierung Böden*
- *Sanierung Elektrik*
- *Sanierung Installationen*
- *Sanierung Heizung*
- *Einbau Küche*
- *Sanierung Fenster/Türen*
- *Sanierung Malerei“*

Es wurden auch Zwischenwände für Sanitäreinrichtungen aufgestellt.

Zur Aktivierung von Umbaukosten im Haus ***Haus*** wurde im Bericht vom 31.08.2010 festgestellt:

„Tz. 2 Aktivierung Umbaukosten

Die Kellerräumlichkeiten sowie das Erdgeschoß des Gebäudes wurden umgebaut und hergerichtet, um eine gewerbliche Nutzung zu ermöglichen. Unter anderem wurden statisch notwendige Änderungen und Instandsetzungen vorgenommen, Wände wurden versetzt oder eingezogen bzw. entfernt. Stiegenabgänge in die Kellerräume wurden umgebaut sowie Heizungsanlagen und Klimaanlage neu installiert.

Im ersten Stock des Gebäudes wurden in Büroräumlichkeiten notwendige Sanierungsmaßnahmen durchgeführt, um auch diesen Teil des Gebäudes wieder vermieten zu können. Die Sanierungskosten des ersten Stockes belaufen sich auf ca. 25 % der gesamten Baukosten dieses Projektes.

Die restlichen 75 % stellen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand dar, und werden in den jeweiligen Jahren aktiviert. Die Nutzungsdauer wird betriebsbedingt mit 20 Jahren festgesetzt.“

Der aktivierungspflichtige Herstellungsaufwand für Keller und Erdgeschoss des Hauses ***Haus*** betrug 568.066,82 €.

Teilnehmer der Schlussbesprechung vom 31.08.2010 waren: ***Fa 1***, ***Fa 2***, ***StB*** (von der Steuerberatungskanzlei), Herr ***Gf*** (ohne Vornamensnennung) und Herr ***Gf*** (ohne Vornamensnennung).

In den Jahren 2009 und 2010 wurden in den im Eigentum der Bf. stehenden Zinshäusern eine Substandardwohnung, zwei A-Standardwohnungen, zwei Büros und ein Geschäftslokal saniert. In den Räumlichkeiten wurden Instandhaltungs- und Herstellungsmaßnahmen gesetzt, teilweise wurden Klimageräte und Küchen eingebaut.

Mit der Körperschaftsteuererklärung 2009, eingereicht am 06.12.2010, Bescheid vom 07.12.2010, wurden Instandhaltungen für Gebäude (KZ 9150) in Höhe von 236.787,71 € und Abschreibungen auf das Anlagevermögen (KZ 9130) in Höhe von 182.082,17 € geltend gemacht. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen 477.349,70 €.

Mit der Körperschaftsteuererklärung 2010, eingereicht am 11.07.2011, Bescheid vom 25.07.2011, wurden Instandhaltungen für Gebäude (KZ 9150) in Höhe von 532.555,31 € und Abschreibungen auf das Anlagevermögen (KZ 9130) in Höhe von 183.220,81 € geltend gemacht. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen 201.682,04 €.

In den Körperschaftsteuererklärungen wurden sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit den Sanierungsarbeiten in den genannten Räumlichkeiten zur Gänze als Betriebsausgaben in Form von Instandhaltungsaufwendungen steuerlich abgesetzt. Eine Aufteilung in Instandhaltungsaufwand einerseits und Herstellungskosten bzw. selbständig bewertbaren Gebäudeinvestitionen andererseits, die über die Jahre verteilt abzusetzen sind, erfolgte nicht.

Die Organe der Bf. und die Vertreter der Hausverwaltung sahen die Sanierungsmaßnahmen der Jahre 2009 und 2010 als vergleichbar mit dem von der BP 2006 bis 2008 erfassten Fall des 1. Stockes des Hauses ***Haus*** an. Sie nahmen keine genauere Prüfung vor, ob es sich bei den Sanierungsmaßnahmen der Jahre 2009 und 2010 teilweise um aktivierungspflichtige Aufwendungen handeln könnte. Sie gaben der Steuerberatungskanzlei bekannt, dass Wohnungen saniert wurden.

Die Organe der Bf., die Vertreter der Hausverwaltung und die Vertreter der Steuerberatungskanzlei haben es im Zeitpunkt der Abgabe der Körperschaftsteuererklärungen 2009 und 2010 nicht ernstlich für möglich gehalten, eine Abgabenhinterziehung zu verwirklichen, und sich daher auch nicht mit dieser Verwirklichung abgefunden.

Im November 2016 übermittelte einer der Geschäftsführer der Steuerberatungskanzlei, ***StB 2***, eine Info betreffend Instandhaltung, Herstellung und Instandsetzung und deren Zuordnung an die Bf. und es erfolgte am 12.12.2016 eine Besprechung (telefonisch) mit ***Mit***. Ein förmlicher Bilanzbesprechungstermin hat nicht stattgefunden. Die Instandhaltungen wurden zwar angesprochen, von Seiten des Mandanten kam die Auskunft, dass Wohnungen saniert werden, was auch der Fall war.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 05.12.2016 wurde bei der Bf. eine Außenprüfung betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 2012 bis 2015 angeordnet. Der Prüfungsauftrag wurde der Bf. am 23.01.2017 zur Kenntnis gebracht.

Die Bf. erstattete vor Beginn der BP am 23.01.2017 Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2015. Im Rahmen dieser Selbstanzeige wurde die nicht durchgeführte Trennung zwischen Instandhaltungs- und Herstellungsaufwand bzw. selbständig bewertbaren Gebäudeinvestitionen nachgeholt und saniert. Weiters wurden die für die Festsetzung der Körperschaftsteuer geänderten Bemessungsgrundlagen offengelegt.

Bereits in der Selbstanzeige wandte die Bf. hinsichtlich der Jahre 2009 und 2010 Verjährung ein.

Die Selbstanzeige wurde für die Bf., deren Geschäftsführer, die steuerliche Vertretung der Bf., deren Geschäftsführer sowie die Sachbearbeiterin abgegeben.

Im Rahmen der Selbstanzeige wurden für 2009 die KZ 9150 auf 184.099,92 € und die KZ 9130 auf 184.754,31 € korrigiert. Die errechneten Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen 527.365,35 €.

Im Rahmen der Selbstanzeige wurden für 2010 die KZ 9150 auf 450.994,57 € und die KZ 9130 auf 190.607,51 € korrigiert. Die errechneten Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen 275.856,09 €.

Der zu aktivierende Aufwand der Jahre 2009 und 2010 betrug insgesamt 134.248,53 € und betraf mehrere Gebäude.

Zu einem Finanzstrafverfahren kam es aufgrund der erfolgten Selbstanzeige nicht.

Die Bf. zog den Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung für den Zeitraum 2009 bis 2015 im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 10.06.2025 zurück.

2. Beweiswürdigung

Ob eine Abgabenhinterziehung im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO vorliegt und daher die längere Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung kommt, ist eine Vorfrage und nach abgabenrechtlichen Grundsätzen im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beantworten.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteilen, der Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem und in die Unterlagen der BP 2006 bis 2008 bzw. BP 2009 bis 2015, den Firmenbuchauszügen der angeführten Gesellschaften und folgender Beweiswürdigung:

Dass es im Beschwerdezeitraum 2009 und 2010 zu einer Abgabenverkürzung (objektive Tatseite) kam, ist nicht strittig.

Strittig ist allein, ob diese Abgabenverkürzung (bedingt) vorsätzlich begangen wurde (subjektive Tatseite) und damit hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO vorliegen.

Das Bundesfinanzgericht sieht die Argumentation der Bf., dass die für sie handelnden Personen im Vertrauen auf die Feststellungen einer früheren BP (BP-Bericht 2006 bis 2008, Tz 2) annahmen, einzelne Sanierungsmaßnahmen in einzelnen grundsätzlich nutzbaren Wohnungen seien als nicht aktivierungspflichtiger Erhaltungsaufwand zu behandeln, als glaubhaft an. Dies aus folgenden Gründen:

Im BP-Bericht 2006 bis 2008 wird auch nur eine schätzungsweise Aufteilung der Instandhaltungs- und Herstellungsaufwand vorgenommen. Eine exakte Trennung erfolgte nicht.

Es steht: „... Die Sanierungskosten des ersten Stockes belaufen sich auf ca. 25 % der gesamten Baukosten dieses Projektes.

Die restlichen 75 % stellen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand dar, ...“

Aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes kann der Text dahingehend verstanden werden, dass im 1. Stock Sanierungskosten angefallen sind, diese mit 25 % bewertet wurden und ohne Aufschlüsselung als nicht aktivierungspflichtig angesehen wurden.

Betrachtet man die von einem Mitarbeiter der Hausverwaltung der Bf. im Zuge der damaligen BP vorgelegte Aufstellung, zeigt sich jedoch, dass im 1. Stock neben sofort absetzbaren auch aktivierungspflichtige Kosten vorlagen. Auch eine Küche wurde eingebaut. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde von der Bf. ein Plan vorgelegt, in dem bauliche Änderungen in Form von Zwischenwänden für Sanitäreinrichtungen im 1. Stock des Hauses ***Haus*** eingezeichnet sind.

Die Schlussfolgerung im BP-Bericht 2009 bis 2015, dass eine genauere Betrachtung der Aufwendungen hinsichtlich Trennung in aktivierungspflichtige Herstellung und sofort absetzbare Instandhaltung somit schon damals stattgefunden haben muss, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht daher nicht.

Unklar ist überdies, welche Vertreter der Bf. an der Schlussbesprechung der Außenprüfung 2006 bis 2008 teilgenommen haben, weil im BP-Bericht teilweise die Namen nicht korrekt genannt sind.

Als ein weiteres Indiz wurde berücksichtigt, dass die Höhe des aktivierungspflichtigen Aufwandes in den Jahren 2009 und 2010 tatsächlich niedriger war als in den Jahren 2006 bis 2008, der nur ein Gebäude betraf.

Die schätzungsweise Aufteilung im BP-Bericht 2006 bis 2008 ist nicht geeignet, (bedingten) Vorsatz für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 festzustellen.

Korrekt ist, dass eine genauere Betrachtung der Sanierungsmaßnahmen unterblieb, wie auch im BP-Bericht 2009 bis 2015 schlussgefolgert wurde. Diese Schlussfolgerung der BP wurde, wie aus dem textlichen Zusammenhang zu lesen ist, aus einer Aussage des Geschäftsführers ***Kanzlei***, ***StB 2***, als Auskunftsperson gezogen (Niederschrift vom 14.06.2017). Dabei übersieht die BP, dass gemäß der Niederschrift erst im November 2016 eine Info betreffend Instandhaltung, Herstellung und Instandsetzung und deren Zuordnung an die Bf. übermittelt wurde und erst am 12.12.2016 eine Besprechung (telefonisch) mit ***Mit*** stattfand.

Aus diesen Aussagen kann ein (bedingter) Vorsatz für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 nicht abgeleitet werden, weil diese Vorgänge erst lange nach der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2009 und 2010 im Jahr 2016 stattfanden.

Der Senat geht davon aus, dass die unterlassenen Aktivierungen nicht vorsätzlich bzw. bedingt vorsätzlich vorgenommen wurden.

Ob die Organe der Bf., die Vertreter der Hausverwaltung und die Vertreter der Steuerberatungskanzlei fahrlässig handelten, ist für den vorliegenden Fall nicht relevant, weil nur eine vorsätzliche Abgabenverkürzung zur Verlängerung der Verjährungsfrist führen kann.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 2010

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 304 BAO idF vor BGBl. I Nr. 62/2018 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur vor Eintritt der Verjährung zulässig.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO (idF BGBl. I Nr. 105/2010) grundsätzlich fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Wenn eine Verurteilung wegen Hinterziehung einer bestimmten Abgabe vorliegt, dann ist die Abgabe im Abgabenverfahren als hinterzogen zu behandeln (vgl. VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159). Im Falle eines Freispruches besteht aber keine solche Bindung (vgl. VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0044), und zwar schon wegen der anders gearteten Beweisregeln (vgl. VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0007, mwN). Im Falle eines Freispruches im Strafverfahren sowie in jenen Fällen, in denen es kein Strafverfahren gibt, ist es damit Sache des Finanzamtes, die maßgebenden Hinterziehungskriterien nachzuweisen (VwGH 11.02.2025, Ra 2023/15/0103).

Nach § 1 Abs. 1 FinStrG sind Finanzvergehen die in den §§ 33 bis 52 FinStrG mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen. Eine GmbH kann nur durch natürliche Personen handeln. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die Organe alle abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der vertretenen abgaben- oder abfuhrpflichtigen juristischen Person obliegen.

Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird nach § 29 FinStrG insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige).

Es kam zu keinem Finanzstrafverfahren. Ob Abgaben hinterzogen wurden, war daher als Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO im gegenständlichen Verfahren zu beurteilen.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. etwa VwGH vom 30.10.2003, 99/15/0098, VwGH 22.01.2025, Ra 2023/13/0034).

Nach der Rechtsprechung des VwGH zu § 207 Abs. 2 BAO gilt für die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung und damit ein anderes Beweismaß als im Finanzstrafverfahren (vgl. VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038, VwGH 11.02.2025, Ra 2023/15/0103).

Es wurden die notwendigen Feststellungen zu den betrieblichen Abläufen, zur früheren BP 2006 bis 2008 sowie zur Informationsweitergabe durch die Steuerberatungskanzlei getroffen, welche für die Beurteilung des Handelns relevant waren.

Insbesondere sahen die Organe der Bf. und die Vertreter der Hausverwaltung die Sanierungsmaßnahmen der Jahre 2009 und 2010 als vergleichbar mit dem von der BP 2006 bis 2008 erfassten Fall des 1. Stockes des Hauses ***Haus*** an. Die Feststellungen zeigen, dass in der BP 2006 bis 2008 mit pauschalen Annahmen betreffend Sanierungskosten gearbeitet wurde. Der Steuerberatungskanzlei wurde bekannt gegeben, dass Wohnungen saniert wurden.

Die im Rahmen der freien Beweiswürdigung getroffenen Feststellungen zeigen im vorliegenden Fall, dass eben kein (bedingter) Vorsatz vorlag.

Strittig war im vorliegenden Fall ferner, ob die Entscheidung VwGH 20.09.1983, 82/14/0159 zum nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen § 34 Abs. 1 FinStrG einschlägig für die Beurteilung des vorliegenden Falles ist. Die Aussagen des VwGH betreffen die Abgrenzung leichter zu grober Fahrlässigkeit im Zusammenhang mit dem Handeln einer Steuerberaterin. Der VwGH führte aus *„Wenn sie sich über das Vorhandensein fertiger nicht abgerechneter sowie halbfertiger Erzeugnisse ihres Klienten zu den jeweiligen Bilanzstichtagen keine*

Gewißheit verschaffte und weiters Eigenleistungen des Abgabepflichtigen aktivierte, zu aktivierende Leistungen seiner Ehegattin (Dienstnehmerin) hingegen sofort als Aufwand in Abzug brachte, obwohl die Belege des Abgabepflichtigen über den Charakter der jeweiligen Leistungen keinen Zweifel ließen, so vernachlässigte die Beschwerdeführerin im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG jene Sorgfalt, zu der sie nach den Umständen verpflichtet und nach ihren geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt und die ihr auch zuzumuten war. Die Beschwerdeführerin trifft aber nicht in allen Punkten ein schweres Verschulden.“ ... „Grobe Fahrlässigkeit wäre der Beschwerdeführerin z.B. dann anzulasten gewesen, wenn sie trotz entsprechender Feststellungen der Betriebsprüfung weiterhin die Bilanzierung halbfertiger Erzeugnisse und fertiger noch nicht verrechneter Erzeugnisse unterlassen hätte. Ein solcher Vorwurf trifft die Beschwerdeführerin aber nicht.“

Demnach stellte der VwGH selbst bei Bezugnahmen zu einer vorangegangenen Betriebsprüfung nur grobe Fahrlässigkeit einer Steuerberaterin in den Raum. Die Feststellungen des gegenständlichen Falles zum Nichtvorliegen eines (bedingten) Vorsatzes lassen sich daher auch mit diesem Judikat in Einklang bringen.

Der Senat geht davon aus, dass die unterlassenen Aktivierungen nicht vorsätzlich bzw. bedingt vorsätzlich vorgenommen wurden. Die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO kommt daher nicht zur Anwendung. Der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 und 2010 im Jahr 2017 steht daher Verjährung entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens waren ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung)

Körperschaftsteuerbescheide 2009 und 2010

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) entsprochen, so ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Da der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 2010 stattgegeben wurde, war die Beschwerde gegen die

Körperschaftsteuerbescheide 2009 und 2010 gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung für den Zeitraum 2009 bis 2015

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird.

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. d BAO ist § 256 BAO (Zurücknahme) für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Da die Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 10.06.2025 den Vorlageantrag betreffend den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung für den Zeitraum 2009 bis 2015 zurückgezogen hat, war dieser gemäß § 264 Abs. 4 lit. d BAO iVm § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

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

Die Unzulässigkeit der Revision war im Hinblick darauf, dass ausschließlich Sachverhaltsfragen zu klären waren bzw. die Rechtsfolgen sich bereits aus dem Gesetz ergeben, auszusprechen.

Wien, am 30. Juni 2025