

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Heidemarie Winkler über die Beschwerde der ***Bf1***, ***4***, 1010 Wien, vertreten durch Steuerberater Mag. Robert Charvát, Liechtensteinstraße 12/2/6, 1090 Wien, vom 05.05.2020 gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 9/18/ 19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich), über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

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

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 13 3 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.) reichte am **15.02.2016** ihre **Körperschaftsteuererklärung für 2014** ein. Das Finanzamt erließ am 19.02.2016, ohne nähere Überprüfung, den Körperschaftsteuerbescheid.

Am **15.09.2016** übermittelte die Bf. eine **berichtigte Körperschaftsteuererklärung**.

In weiterer Folge fand bei der Bf. eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage und Kapitalertragsteuer der Jahre 2014 bis 2016 statt. Die Außenprüfung wurde am **10.12.2019** im Rahmen einer **Schlussbesprechung** abgeschlossen, über die eine **Niederschrift** erstellt wurde. Die Ergebnisse der Prüfung sind im Bericht vom **29.02.2020** dokumentiert.

Mit dem **angefochtenen Bescheid** vom **27.02.2020** wurde das Verfahren hinsichtlich **Körperschaftsteuer 2014** gemäß **§ 303 BAO wieder aufgenommen**. Dies mit folgender Begründung:

„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.“

Zugleich wurde seitens des Finanzamts ein neuer Körperschaftsteuerbescheid 2014 erlassen, welcher jedoch nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens ist.

Gegen den verfahrensgegenständlichen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie über den neuen Körperschaftsteuerbescheid 2014 wurde seitens der Bf. in einem gemeinsamen Schriftsatz **Beschwerde** erhoben. Als Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ist darin folgendes ausgeführt:

„Zum Wiederaufnahmebescheid: Es ist weder aus der Niederschrift noch aus dem Betriebsprüfungsbericht erkennbar, wann welcher Sachverhalt für die belangte Behörde erstmalig hervorgekommen sein soll. Der Wiederaufnahmebescheid ist daher ebenfalls mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behaftet.“

Es wurde in der Beschwerde die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheids, die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Zur hier nicht verfahrensgegenständlichen Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 hat die Bf. lediglich die Feststellungen zu einem Themenkomplex (Tz 10 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) bekämpft und beantragt, die Festsetzung der Körperschaftsteuer ohne Berücksichtigung der Feststellungen zu Tz 10 des Betriebsprüfungsberichts vorzunehmen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **24.01.2022** wurde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid als unbegründet abgewiesen, dies zusammengefasst mit der Begründung, dass im Betriebsprüfungsbericht vom 29.02.2020 auf jene Textziffern verwiesen wurde, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2014 erforderlich machen würden. Weiters seien die neu hervorgekommenen Tatsachen explizit angeführt, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2014 erforderlich machen würden, nämlich

- die erfolgte Abwertung im Objekt Wien, ***1***;
- dass der Gewinn in der Körperschaftsteuerklärung 2014 von der Bilanz abweiche;
- dass die Rückführung der zu hoch an den Treuhänder überwiesenen Nebenkosten betreffend das Objekt ***2***, ***7***, an den Gesellschafter-GF erfolgt sei
- dass Geldbeschaffungskosten nicht aktiviert worden seien;

- dass Provisionen in Höhe von 500.000,- an ***3*** Ltd. geflossen seien.

Mit Schreiben vom **16.02.2022** stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**) und verwies darin auf das bisherige Vorbringen.

Mit **Vorlagebericht** vom **07.03.2022** legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor, verwies darin auf die Beschwerdevorentscheidung und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdesache wurde in weiterer Folge der Gerichtsabteilung 3004 des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschuss mit **01.07.2025** neu zugeteilt.

Am **04.03.2026** erging folgender **Vorhalt** durch das BFG:

„In Ihrer Beschwerdesache werden Ihnen in Wahrung des Parteiengehörs folgende Unterlagen zur Kenntnis gebracht:

- *Verfahrensleitender Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 26.02.2026*
- *Beantwortung des Finanzamts vom 02.03.2026 samt Anhang*

Weiters werden Sie aufgefordert anzugeben, aus welchen Gründen Sie davon ausgehen, dass dem Finanzamt auf Basis der vorliegenden Steuererklärung vom 15.02.2016 der maßgebliche Sachverhalt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 19.02.2016 in jenen Elementen bekannt gewesen ist, die als Wiederaufnahmegründe für das Jahr 2014 herangezogen wurden, nämlich

- Punkt 2 (Abwertung Objekt ***1***),*
- Punkt 3 (verdeckte Ausschüttung iZm. Objekt ***2***),*
- Punkt 4 (Abweichung zwischen Steuererklärung und der am 15.09.2016 nachträglich übermittelten Bilanz)*
- Punkt 8 (Geldbeschaffungskosten) und*
- Punkt 10 (***3*** Limited) des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung“.*

Am **19.03.2026** erklärte der Richter der Gerichtsabteilung 3004 seine Unzuständigkeit und wurde der Fall der nunmehr zuständigen Abteilung 1078 zugeteilt.

Am **10.04.2026** erstattete die Bf. folgendes Vorbringen: *Es ist aus meiner Sicht irrelevant, ob das Finanzamt zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine Kenntnis der von Ihnen angeführten Wiederaufnahmegründe hatte. Es ist nämlich so, dass die Behörde erster Instanz im Rahmen der Erlassung des Wiederaufnahmebescheids genau darlegen muss, wann und wodurch diese von den einzelnen Wiederaufnahmegründen erfahren hat, was im vorliegenden Bescheid nicht*

der Fall ist. Die bekämpften Wiederaufnahmebescheide sind daher aus diesem Grund mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behaftet“.

Am **18. und 19.05.2026** zog die Bf. ihren Antrag auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat betreffend den Wiederaufnahmebescheid zur KÖSt 2014 zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. reichte am **15.02.2016** die **Körperschaftsteuererklärung 2014** samt **Beilage K1a** elektronisch ein.

Am **19.02.2016** erfolgte die bescheidmäßige antragsgemäße Veranlagung.

Am **15.09.2016** übermittelte die Bf. eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung, den Jahresabschluss, die Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2014.

Am **04.10.2019** führte die belangte Behörde eine **Betriebsprüfung** betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage und Kapitalertragsteuer der Jahre 2014 bis 2016 durch.

Den am **27.02.2020** ergangenen **Wiederaufnahmebescheid** hat das Finanzamt wie folgt begründet:

„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.“

In der im Rahmen der Außenprüfung aufgenommenen **Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom **10.12.2019** sind betreffend die Körperschaftsteuer des Jahres 2014 folgende Prüfungsfeststellungen angeführt:

*„2.) Objekt Wien. ***1****

*Das Objekt wurde mit Kaufvertrag vom 6.6.2014 um 552.153,14 inkl. Nebenkosten (KP: 520.000,--) erworben. Im Jahr 2014 erfolgte eine Abwertung von insgesamt 183.153,14. Diese Abwertung beruht auf einem Gutachten von Dipl.Ing. ***5*** vom 30.5.2014, welcher einen Verkehrswert von 469.000,-- ermittelte. Zusätzlich wurde im Jahr 2014 eine weitere Abwertung von 100.000,-- für Mängel an Fassade geltend gemacht - hierfür existiert ein Gutachten über*

*Schäden an den Fassaden von Dipl.Ing. ***6*** vom 1.9.2014 - jedoch ohne Feststellung der Höhe der Schäden.*

Nach Ansicht der Bp ist im Jahr 2014 keine Abwertung gerechtfertigt, da zwischen Gutachten vom 30.5.2014 bzw. 1.9.2014 und Kaufvertrag vom 6.6.2014 keinerlei Ereignisse eingetreten sind, welche eine Abwertung rechtfertigen würden. Vielmehr stellt der im Jahr 2014 bezahlte Kaufpreis zuzüglich der Nebenkosten den für die Bilanzierung der Immobilie maßgeblichen Verkehrswert dar.

Die Abwertung 2014 in Höhe von 183.153,14 ist daher nicht anzuerkennen - jedoch ist im Jahr 2016 infolge der erfolgten Verkäufe von B2+3, W5 und W9+10 von insgesamt 62,19% der Buchwertabgang um 113.883,13 zu erhöhen.

Gewinnerhöhung 2014: +183.153,14

Gewinnminderung 2016: -113.883,13

*3.) Objekt ***2***. ***7****

a) [...]

*b) Das Objekt wurde im Jahr 2014 um einen Kaufpreis von 360.000,-- gekauft. Zusätzlich zum Kaufpreis wurden 10%, d.s. 36.000,-, an Mag. ***8***, als Anwalt und Treuhänder der ***Bf1***, überwiesen. Eine Mittelverwendung erfolgte für den Kaufpreis (360.000,-), der Grunderwerbsteuer und den Eintragungsgebühren (beides 16.560,-). Der Überhang der Nebenkosten von 19.440,-- wurde von RA Mag. ***8*** an Hrn. ***GF*** als Geschäftsführer der ***Bf1*** rückgeführt.*

In der Buchhaltung wurden die gesamten Nebenkosten von 36.000,- aktiviert, die Auszahlung des Überhanges an den Gesellschafter-GF nicht erfasst.

Rechtliche Würdigung:

Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind:

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu der Körperschaft*
- objektives Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers*
- subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung*

*Nach Ansicht der Bp sind alle drei Voraussetzungen gegeben. Herr ***GF*** ist Gesellschafter-GF der GmbH und somit ist eine Eigentumsbeziehung gegeben.*

*Durch die Zahlung an den Gesellschafter/GF wurde dieser eindeutig zu Lasten der Körperschaft bereichert (objektives Tatbild). Die Organe der Körperschaft (Herr ***GF*** als Gesellschafter-GF) hatten Kenntnis über die Barzahlung. Es wurden keine wirksamen Gegenmaßnahmen durchgeführt - somit wurde von den Organen der Gesellschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens durch den Anteilsinhaber akzeptiert (subjektives Tatbild).*

Seitens der Bp werden die Anschaffungskosten 2014 um einen Betrag von 19.440,-- vermindert (=Gewinnminderung), jedoch eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von 19.440,- - angesetzt.

4.) KÖSt-Erklärung 2014

Aufgrund des im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Jahresabschlusses für 2014 ergibt sich ein Gewinn von 148.062,18. Nach außerbilanzieller Hinzurechnung des KÖSt-Aufwandes von 49.354,-- ergibt sich ein Gewinn von 197.416,18. Vom steuerlichen Vertreter wurde eine KÖSt-Erklärung mit einem Gewinn von 222.281,32 - d.h. um einen Betrag von 24.865,14 zu hoch - eingereicht. Von der Bp erfolgt eine entsprechende Anpassung.

Gewinnminderung 2014: -24.865,14

[...]

8.) Geldbeschaffungskosten

Nachstehende Geldbeschaffungskosten sind zu aktivieren und auf die Kreditlaufzeit von 5 Jahren aufzuteilen:

Aktivierung 2014: 29.185,--

Absetzung 2014: 5.837,--

Gewinnerhöhung 2014: +23.348,--

[...]

10.) ***9***

*Mit Kaufvertrag vom 23.6.2014 verkaufte die ***Bf1*** (im folgenden C-GmbH) eine Liegenschaft in der KG Wiener Neustadt im Gesamtausmaß von 5772 m² um € 2.100.000,- an die ***10*** GmbH.*

Im Jahresabschluss der C-GmbH wurden aus diesem Liegenschaftsverkauf jedoch nur € 1.600.000,- erfasst.

*Laut Angaben der C-GmbH mussten € 500.000,- auf Grund eines Optionsvertrages mit der ***11***, an diese gezahlt werden.*

[...]

*Die C-GmbH wurde daher am 23.10.2019 schriftlich aufgefordert bekannt zu geben, wer beim Abschluss des Optionsvertrages iZm dem Verkauf der Liegenschaft ***19*** als tatsächlich handelnde Personen aufgetreten sind. Gem. § 162 BAO wurde die C- GmbH aufgefordert den Empfänger der Zahlung iHv € 500.000 bzw. dessen wirtschaftlich Berechtigten, bekannt zu geben, widrigenfalls die Absetzung der € 500.000 nicht anerkannt werde. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass mit der Nennung einer Briefkastenfirma als Empfänger ohne Bekanntgabe der an dem Unternehmen tatsächlich Beteiligten der Aufforderung gem. § 162 BAO nicht entsprochen werde.*

*In Beantwortung dieser Aufforderung gem. § 162 BAO verwies die C-GmbH mit Schriftsatz vom 8.11.2019 auf die bisherigen Schriftsätze. Mit Eingabe vom 16.10.2019 wurde etwa bekannt gegeben, dass ein Herr ***12*** stets für die ***13*** aufgetreten sei. Beim Optionsvertrag*

sei RA Dr. ***14*** für Herrn ***15*** tätig geworden. Herr ***16***, der Geschäftsführer der C-GmbH, hätte sich von der Existenz der ***13*** durch einen entsprechenden Handelsregisterauszug und einer Reisepasskopie der Geschäftsführerin der ***13*** überzeugt. Eine Verpflichtung zur Benennung der Empfänger des Empfängern bestehe aber nicht. Da die C-GmbH keine berechtigten Zweifel an der Empfängereigenschaft der ***13*** haben musste, wäre eine Versagung des Betriebsausgabenabzuges nach § 162 BAO rechtswidrig.

Im Schriftsatz vom 8.11.2019 wurde weiters darauf verwiesen, dass die Geschäftsführerin der ***13*** nachweislich mit Herrn ***15*** per E-Mail Kontakt hatte. Die Ausübung der Option sei mündlich bzw. konkludent erfolgt. Es sei unter fremden Dritten auch nicht üblich, sich eine schriftliche Bevollmächtigung des Rechtsvertreters der Gegenseite vorlegen zu lassen. Eine ausdrückliche schriftliche Bekanntgabe des Vollmachtsverhältnisses mit ***13*** sei durch Dr. ***14*** nicht erfolgt. Aus den Gesprächen mit Mag. ***8*** und der Korrespondenz hätte Dr. ***14*** aber den Anschein vermittelt, dass er ***13*** vertrete. Dr. ***14*** hätte jedenfalls die Liegenschaftskäuferin, die ***17***, vertreten.

Der Empfängerkreis sei aus der ersten Beantwortung der Empfängerbenennung vom 16.10.2019 zu entnehmen. Die Behörde müsse entsprechende Ermittlungen bei folgenden Personen vornehmen:

[...]

Bezüglich des Vorwurfes der C-GmbH die Anwendung des § 162 BAO sei im vorliegenden Fall unverhältnismäßig, ist diesbezüglich folgendes festzuhalten: Nach Ansicht des Finanzamtes wurde die Option von der ***13*** - egal in welcher der beiden Versionen - nicht geltend gemacht. In beiden Versionen (Pkt. 3.1) ist ausdrücklich normiert, dass die Annahme der Option durch den Optionsnehmer nur schriftlich erfolgen kann. Wenn daher seitens der C-GmbH behauptet wird, die Option sei mündlich wirksam gezogen worden, so irrt sie, denn im Gegensatz zu den Fällen der dazu zitierten BFG-Rechtsprechung wurde eben von den Parteien des Optionsvertrages selbst ausdrücklich die Schriftlichkeit der Optionsausübung vorgegeben. Dass es keine schriftliche Erklärung über die Annahme der Option gibt, wurde auch von der C-GmbH bestätigt. Daher erübrigt sich auch ein Eingehen auf den Passus in Pkt. 2.3, dass (nur) im Falle der Optionsausübung durch einen namhaft gemachten Dritten der „Überhang“ ausschließlich dem Optionsnehmer, der ***13*** zustehe.

Trotz Nichtwirksamwerden der Option zahlte somit die C-GmbH € 500.000,- auf ein Konto einer Zypriotischen Limited, die sich auf Grund der Ermittlungen des Finanzamtes als Briefkastenfirma herausstellte. Auch entspricht es nicht den Erfahrungen des wirtschaftlichen Lebens, dass jemand 10 Tage vor Unterfertigung eines Vertrages übereinen Liegenschaftsverkauf mit einer Kaufsumme von € 2.100.000,- einen Optionsvertrag für diesen Liegenschaftsverkauf abschließt, der ihm nur einen Erlös aus dem Liegenschaftsverkauf von € 1.600.000,- zusichert. Und dies bereits im Bewusstsein, dass ein Erlös von € 2.100.000,- erzielbar ist!

Überdies erscheint der behauptete Abschluss eines Optionsvertrages vor allem aber auf Grund folgender Tatsache völlig als unglaublich: Die letztendliche Käuferin der gegenständlichen Liegenschaft, die ***10*** GmbH, legte der C-GmbH am 7.5.2014 ein verbindliches Kaufanbot mit einem Kaufpreis von € 2.100.000,- für Kauf dieser Liegenschaft, dieses Kaufanbot wurde von der C-GmbH durch Unterschrift des Geschäftsführers ***GF*** auch angenommen. Dieses unterfertigte und damit angenommene Kaufanbot wurde dem Geschäftsführer der ***10*** GmbH, ***18***, per E-Mail am 21.5.2014 von ***12*** übermittelt.

Da aber somit keineswegs ausgeschlossen werden kann v.a. auch iHa die Gesellschafterstruktur der ***13*** - dass der tatsächliche Empfänger der Zahlung der € 500.000,- in Österreich zur Besteuerung heranzuziehen ist, kann in der Aufforderung gem. § 162 BAO keine Ermessensüberschreitung gesehen werden. Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses (VwGH vom 13.11.1985, 84/13/0127). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH vom 28.5.2009, 2008/15/0046; VwGH vom 31.5.2006, 2002/13/0145, 0146; VwGH vom 22.3.1995, 93/13/0076; VwGH vom 18.10.2017, RA 2015/13/0054; VwGH vom 12.6.2019, RA 2019/13/0054) kann eine Person nicht als Empfänger iSd § 162 BAO angesehen werden, wenn diese namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht hat, sei es dass es sich dabei um eine Briefkastenfirma, das heißt um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen.

Die Versicherung der C-GmbH bzw. des Herrn ***16***, dass diese nicht zivilrechtliche und/oder wirtschaftliche Eigentümer der ***13*** seien, reicht nicht aus, um ausschließen zu können, dass ein endgültiger Abfluss der € 500.000,- ins Ausland verifiziert wäre. Somit kann aber auch ein Rückfluss nach Österreich und eine Steuerpflicht in Österreich nicht ausgeschlossen werden. Auch mit der in der Eingabe vom 9.12.2019 von der C-GmbH getätigten Vermutung, dass ***12*** möglicherweise „Empfänger des Empfängers“ gewesen sein könnte, ist die C-GmbH ihrer Verpflichtung gem. § 162 BAO zur Benennung des tatsächlichen Empfängers nicht nachgekommen (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0216). Im Übrigen ist es völlig unüblich, dass jemand trotz eines nicht wirksam gewordenen Optionsvertrages € 500.000,- an eine in einer Steueroase situierte Off-Shore-Firma zahlt. Darüber hinaus hätte die C-GmbH in Anbetracht des Auslandssachverhaltes der damit verbundenen Beweisvorsorgepflicht durch entsprechende Maßnahmen dafür Vorsorgen müssen, dass sie im Bedarfsfall den wahren wirtschaftlichen Empfänger der abgesetzten Zahlung benennen kann (VwGH vom 28.5.2009, 2008/15/0046).

Zusammenfassend ist daher unter Anwendung der ständigen Rechtsprechung des VwGH festzuhalten, dass durch die Benennung der „Briefkastengesellschaft“ ***13*** angenommen werden muss, dass es sich bei der Gesellschaft nicht um den tatsächlichen Empfänger der abgesetzten € 500.000,- handelt. Es wird daher der Abzug dieses Betrages gem. § 162 Abs. 2 BAO die Anerkennung versagt.

Gewinnerhöhung 2014: + 500.000,--

Als weitere Rechtsfolge bei einer fehlenden Empfängerernennung neben der Nichtabsetzbarkeit gem. § 162 Abs. 2 BAO ist ein Zuschlag gem. § 22 Abs. 3 KStG in Höhe von 25%.

Zuschlag gem. § 22 Abs. 3 KStG im Jahr 2014: 25% von 500.000,- = 125.000,--"

Der **Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung** vom 29.02.2020 weist unter dem Punkt „Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO“ betreffend die Körperschaftsteuer 2014 folgenden Inhalt auf:

[...]

Weiters lautet der Bericht auszugsweise:

[...]

Tz. 8 Geldbeschaffungskosten

siehe Pkt. 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung!

Steuerliche Auswirkungen			
<u>Zeitraum</u>	<u>2014</u> Euro	<u>2015</u> Euro	<u>2016</u> Euro
<u>Körperschaftsteuer</u>			
K1A			
[9220] Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	-23.348,00	-19.031,00	12.054,00

[...]

Die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung dargestellten Tatsachen waren dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheids nicht bekannt. Diese Tatsachen gelangten dem Finanzamt erst nach der ursprünglichen Bescheiderlassung zur Kenntnis, nämlich Punkt 4 durch das Schreiben vom 15.09.2016, die übrigen Punkte im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den jeweils angeführten Unterlagen, welche unbedenklich erscheinen und sind überdies unstrittig.

Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich, weswegen das Bundesfinanzgericht den festgestellten Sachverhalt gem. § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen darf.

Hinweise darauf, dass die im Außenprüfungsbericht des Finanzamtes genannten Tatsachen dem Finanzamt schon zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen wären, sind den vorliegenden Akten nicht zu entnehmen und wurde seitens der Bf. auch nicht behauptet.

Im vorliegenden Verfahren geht es um die Prüfung der Rechtsfrage, ob die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO rechtmäßig durchgeführt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 303 BAO

(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.

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO tritt das Finanzamt Österreich für seinen Zuständigkeitsbereich an die Stelle des am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen u.a. dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren 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.

Im Falle einer gleichzeitigen Anfechtung sowohl des Wiederaufnahme - als auch des Sachbescheids durch eine Bescheidbeschwerde gilt die Regel, dass zuerst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid und anschließend über den Sachbescheid zu entscheiden ist (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170, 10.3.2016, 2013/15/0280).

Das BFG hat gemäß § 279 Abs. 1 BAO außer in hier nicht relevanten Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das BFG 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. Aufgabe ist es daher, 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 (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063).

Das BFG hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen. Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0012, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102).

Wiederholt hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass aus einem im Betriebsprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern gefolgert werden kann, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, und VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005, mwN).

Das Finanzamt verwies in der Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides u.a. auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sowie auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030, mwN). Es ist somit nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen (vgl. *Ritz*, BAO⁸, § 93 Tz 15). Soin ist auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl. VwGH vom 27.05.1998, 95/13/0282).

Wenn die Bf. in der Beschwerde sowie im Schreiben vom 14.04.2026 vermeint, dass es irrelevant sei, ob das Finanzamt zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung Kenntnis der angeführten Wiederaufnahmegründe hatte, dann liegt sie damit falsch. Maßgebend ist, ob 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 wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte

können (im vorliegenden Verfahren geht es um die Prüfung der Rechtsfrage, ob die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO rechtmäßig durchgeführt wurde; zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; 13.10.2021, Ra 2021/13/0127; 20.5.2022, Ra 2022/15/0034; 22.2.2024, Ro 2022/13/0009; BFG 29.12.2023, RV/3100488/2023; 7.8.2023, RV/7100262/2023). Die Kenntnis der Abgabenbehörde ist somit zentrales Beweisthema im Wiederaufnahme-Beschwerdeverfahren.

Wo hingegen der Bf. beizupflichten ist, ist der Umstand, dass es nicht Sache des Abgabepflichtigen ist, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes 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 sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006; BFG 22.6.2023, RV/7100040/2022; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 35). Zur Frage, ob eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO dem Gesetz gemäß verfügt worden ist, hat die Behörde die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel zu erheben und kontrollierbar darzustellen (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Die vom Finanzamt im Außenprüfungsbericht sowie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführten Tatsachenkomplexe waren, wie oben festgestellt, dem Finanzamt im abgeschlossenen Erstverfahren nicht bekannt. Die entsprechenden Unterlagen und Tatsachen sind dem Finanzamt erst im Anschluss, nämlich hinsichtlich Punkt 4 durch Einreichung der berichtigten KÖSt-Erklärung und der Rest im Laufe des Außenprüfungsverfahrens bekannt geworden, was auch im Betriebsprüfungsbericht auf Seite 4 ff angeführt ist. Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer des Jahres 2014 demnach erkennbar auf die festgestellten Tatsachen gestützt, dass aufgrund der im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen, für die Abgabenbehörde folgendes neu hervorgekommen ist:

- Punkt 2 (Abwertung Objekt ***1***),
- Punkt 3 (verdeckte Ausschüttung iZm. Objekt ***2***),
- Punkt 4 (Abweichung zwischen Steuererklärung und der am 15.09.2016 nachträglich übermittelten Bilanz)
- Punkt 8 (Geldbeschaffungskosten) sowie
- Punkt 10 (***9***).

Dass im konkreten Fall sachverhaltsbezogene tatsächliche Umstände angeführt wurden, die Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO darstellen und diese im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommen sind, kann aus Sicht des erkennenden Senates nicht in Zweifel gezogen werden, ergibt sich doch aus der Aktenlage nicht der

geringste Hinweis, dass diese dem Finanzamt bereits bei der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide bekannt gewesen wären. Derartiges hat schließlich auch die Bf. bzw. die steuerliche Vertretung nicht behauptet.

Die bloße Einreichung der Körperschaftsteuererklärung samt Beilage K1a stellt für sich genommen keine vollständige Offenlegung des maßgeblichen Sachverhaltes dar. Bei den darin enthaltenen Angaben handelt es sich im Wesentlichen um ein bloßes Zahlenwerk, dem es an einer näheren inhaltlichen Konkretisierung der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle fehlt. Eine ordnungsgemäße Offenlegung im Sinne des § 119 BAO erfordert jedoch die vollständige und wahrheitsgemäße Darlegung jener Umstände, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind. Dazu genügt es nicht, lediglich zusammengefasste Beträge oder Kennzahlen bekannt zu geben, wenn sich daraus weder Art, Herkunft noch rechtliche Qualifikation der zugrunde liegenden Sachverhalte erschließen lassen.

Erst durch die berichtigte Steuererklärung sowie der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen wurden die entscheidungsrelevanten Tatsachen in einer Weise konkretisiert, die eine rechtliche Beurteilung ermöglicht haben. Diese Umstände waren der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides mangels ausreichender Offenlegung nicht bekannt und stellen daher neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO dar.

Seitens der Bf. wurden im Übrigen die Feststellungen der Außenprüfung bis auf Punkt 10. (Provisionen an ***3*** Ltd.) ausdrücklich anerkannt und nur hinsichtlich dieses Punktes eine Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 erhoben.

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (vgl zB VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.9.2007, 2003/13/0115; 21.2.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (vgl VwGH 14.11.1990, 86/13/0059). Die im Rahmen der freien Beweiswürdigung im beschwerdegegenständlichen Fall als erwiesen angenommenen Tatsachen stellen daher taugliche Wiederaufnahmegründe dar.

Nicht schon das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, sondern erst der Zusammenhang mit einem anderslautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme. Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist daher die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid zu berücksichtigen (vgl. etwa VwGH 02.03.2006, 2002/15/0017). Hiezu ist zu bemerken, dass bei der amtswegigen Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden ist. 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 und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159, mwN).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "*Billigkeit*" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "*Zweckmäßigkeit*" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257, mwN).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. etwa VfGH 06.12.1990, B 783/89; siehe auch VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. VwGH 30.01.2001, 99/14/0067).

Das Bundesfinanzgericht hat das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 20 Rz 11; siehe etwa auch BFG 4.2.2022, RV/7102983/2021).

Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen. Bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (vgl. VwGH 21.03.1996, 94/15/0085, mwN).

Eine derartige Interessenabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen - insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl. VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Im vorliegenden Fall ist die steuerliche Auswirkung, die auf die neu hervorgekommenen Tatsachen zurückzuführen ist, auch ohne Berücksichtigung von Punkt 10 des Berichts bzw. der Niederschrift, nicht als geringfügig anzusehen, zumal sich aus den einzelnen Feststellungen die folgenden Änderungen ergeben:

- Gewinnauswirkung Punkt 2: - 183.153,14 Euro
- Gewinnauswirkung Punkt 3: + 19.440,00 Euro
- Gewinnauswirkung Punkt 4: + 24.865,14 Euro
- Gewinnauswirkung Punkt 8: - 23.348,00 Euro

Eine nähere Untersuchung bzw. Einbeziehung des strittigen Punktes 10 (Gewinnauswirkung: EUR 500.000,-) konnte daher unterbleiben, da bereits die übrigen, von der Bf. nicht bekämpften Feststellungen eine Änderung der Bemessungsgrundlage des angefochtenen Bescheides in sechsstelliger Höhe bewirken. Vor diesem Hintergrund wurde das Ermessen vom Finanzamt zu Recht dahingehend geübt, dass die Wiederaufnahme verfügt wurde und es war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Wien, am 26. Mai 2026