

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 06.06.2012

I. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2003 (Sachbescheid) wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den VwGH ist nach Art. 133 Abs. 9 iVm. Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

II. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2003 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2. Den Beschwerden hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004, 2005, 2006 und 2007 wird insofern Folge gegeben als die

Körperschaftsteuer 2004 mit 34.401,11 €

Körperschaftsteuer 2005 mit 38.729,67 €

Körperschaftsteuer 2006 mit 26.798,18 €

Körperschaftsteuer 2007 mit 17.993,16 €

festgesetzt wird.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

3. Den Beschwerden gegen die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2003 und 2004 wird Folge gegeben: Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

4. Den Beschwerden gegen die Festsetzung der Säumniszuschläge für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2003 und 2004 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Beschwerdeführerin einer GmbH (Bf.) fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, anlässlich der entsprechend dem Bericht und Schlussbesprechungsprotokoll folgende im Beschwerdeverfahren noch strittigen Prüfungsfeststellungen getroffen wurden:

Tz. (Textziffer) 5: AMA-Prämien:

Die Prämien von der AMA wurden teilweise nicht als betriebliche Einnahmen erfasst, wobei auf die eingebrachte Selbstanzeige verwiesen werde. Die Ermittlung der nicht erfassten Beträge erfolgte von der Außenprüfung auf Basis der von der AMA übermittelten Aufstellungen, woraus die entsprechenden Prämien und Überweisungen ersichtlich seien. Aus diesen Unterlagen gehe hervor, dass bereits für das Jahr 2003 Prämien zuerkannt und auf das Privatkonto des Gesellschafters und Geschäftsführers überwiesen worden seien.

Steuerliche Auswirkungen

| Körperschaftsteuer | 2003 | 2004 |
|--------------------|-----------|-----------|
| AMA-Prämien | 47.238,05 | 53.926,72 |

Tz. 9 Rückstellung „Sonstige“:

Im Jahr 2005 sei unter Hinweis auf die geänderte Tierhaltungsverordnung eine Rückstellung für Umbauarbeiten (Trennwände, Absperrflächen, Liegeflächen aus Holz) im Stall in Höhe von 45.000 € gebildet worden, die jedoch nie durchgeführt wurden. Nach Angaben des Geschäftsführers sei dieser Stall stillgelegt worden. Daher werde auf die Rechtsprechung des VwGH hingewiesen, dass eine Verbindlichkeitsrückstellung nicht gebildet werden dürfe, wenn sich die ungewisse Verpflichtung auf aktivierungspflichtige Aufwendungen beziehe, um künftige Abschreibungen nicht im Wege einer Rückstellung vorweg zu nehmen. Daher sei nach Ansicht der Außenprüfung die Rückstellung nicht zulässig.

Tz. 13 Schätzung gemäß § 184 BAO:

Auf Grund der nicht erklärten Betriebseinnahmen (Tz. 5) und der nicht vorgelegten Buchhaltungsunterlagen für das Jahr 2004 sieht sich die Außenprüfung veranlasst, die Betriebseinnahmen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO um nachstehend angeführte Beträge zu erhöhen.

| Körperschaftsteuer | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
|--------------------|--------|-------|-------|-------|
| Gewinnerhöhung | 10.000 | 8.000 | 8.000 | 8.000 |

Tz. 14 Verdeckte Ausschüttungen:

Die in der Beilage dargestellten Beträge seien als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter zu qualifizieren und unterliegen der Kapitalertragsteuer.

| AMA-Prämien | 2003 | 2004 |
|-----------------|-----------|-----------|
| Schlachtprämien | 55.863,00 | 37.400,00 |
| Schlachtprämien | 3.994,97 | 13.832,22 |
| Zwischensumme | 59.857,97 | 51.233,02 |
| KEST | 19.952,66 | 17.077,67 |
| | 79.810,63 | 68.310,69 |

In ihrer - innerhalb verlängerter Frist überreichten - Berufung führte die Bf. aus, die AMA-Prämien seien ab Beginn der Prämienentwertung (anspruchsgrundendes Jahr 2002 – Auszahlung der Prämie und Förderbescheiddatum 2003) auf das Konto BKS lautend auf Bf. GmbH gebucht worden. Mit Beginn des Jahres 2005 wurde dieses Konto, auf dem es sonst keine Bewegungen gab, auf den Geschäftsführergesellschafter umbenannt und irrtümlich in der GmbH nicht mehr gebucht. Auf Grund des kaufmännischen Vorsichtsprinzips seien die Prämienansprüche immer erst im Jahr der **Bescheidausstellung = Auszahlungsjahr** eingebucht worden.

Bis Ende 2004 wurde das Konto, das dahin auf die GmbH (Bf.) lautete, in der GmbH gebucht. Der Stand laut Jahresabschluss 31.12.2004 entspreche dem Kontoauszug, der beigelegt wurde. Daher seien die AMA-Prämien 2002 und 2003, Zuflüsse und Bescheide 2003 und 2004, in den Jahren 2003 und 2004 bei der GmbH gebucht worden. Die Behauptung der Außenprüfung, die Überweisungen seien auf ein Privatkonto (BKS) des Gesellschafters erfolgt, sei falsch. Außerdem sei das genannte Bankkonto erst Anfang 2005 auf den Gesellschafter umbenannt und daher ab dem Kalenderjahr 2005 nicht mehr

in der Buchhaltung der GmbH verbucht worden. Daher wurden die Prämien 2004, 2005 und 2006, Zuflüsse und Prämienbescheide 2005, 2006 und 2007 in der Folge nicht mehr in der GmbH gebucht.

Aus diesen Gründen sei hinsichtlich des Jahres 2003 kein hinreichender Wiederaufnahmegrund für die Änderung des Körperschaftsteuerbescheides gegeben. Für 2003 sei die AMA-Prämie die einzige Prüfungsfeststellung.

In der Sache sei auszuführen, dass die AMA-Prämie 2003 im Jahr 2004 bei der GmbH verbucht wurde.

Abgesehen davon sei für das Jahr 2003 im Zeitpunkt des Prüfungsbeginnes 2011 die abgabenrechtliche Bemessungsverjährungsfrist gemäß § 207 BAO bereits eingetreten und hinsichtlich der verlängerten Verjährungsfrist wegen hinterzogener Abgaben, enthalte der angefochtene Bescheid keine ausdrücklichen Feststellungen. Außerdem sei darauf hinzuweisen, dass die AMA-Prämie 2003 im Jahr 2004 in der GmbH verbucht wurde.

Sinngemäße Einwendungen wurden hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004 und der Kapitalertragsteuer 2003 und 2004 erhoben.

Weitere Einwendungen betreffen die grundsätzliche Infragestellung der Steuerpflicht von AMA-Prämien. Mit der Auszahlung dieser Prämien sei eine Reihe von Verpflichtungen im Bereich des Tier-, Gewässer- und Landschaftsschutzes verbunden. Waren diese Zahlungen steuerpflichtig, so würde dies bedeuten, dass Förderungen der EU besteuert würden und zumindest teilweise nicht den geförderten Personen, sondern dem Staat in Form der Steuerleistung zu Gute kämen, was nicht der Sinn einer entsprechenden Förderung der EU sein könne. Weiters sei festzuhalten, dass bekanntlich ein großer Teil der Landwirte als „pauschalierte Landwirte“ eine kaum nennenswerte Steuerleistung zu erbringen haben und im Ergebnis in den Genuss der Förderungen „brutto für netto“ kämen. Dieser Sachverhalt stelle sich grob gleichheitswidrig dar und die entsprechende Pauschalierung der Landwirte wäre grob unsachlich.

Zur Versagung der Rückstellungsbildung führte die Bf. u.a. aus, die geänderte Tierhalteverordnung stelle eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung dar, denen sie sich nicht entziehen könne, weil die Verletzung dieser Verpflichtung mit Sanktionen verbunden sei. Bei den zu erwartenden Kosten der Anpassung handle es sich aber keineswegs um aktivierungspflichtige Kosten, sodass die Ausführungen des angefochtenen Bescheides nicht zuträfen, denn für das Unternehmen existierte vor und nach der Anpassung ein funktionsfähiger Stall. Es müssten Teile hiervon demontiert (Holzspaltenboden) und durch einen Holzboden (ohne Spalten) ersetzt werden, weshalb sich für sie daher nur Kosten, ohne vermögenserhöhende Wirkung ergeben.

Des Weiteren wandte sich die Bf. gegen die im angefochtenen Bescheid vorgenommenen Zuschätzungen (2004-2007) und führte aus, die Behörde habe in den Prüfungsjahren

2003-2009 außer den nicht erklärten und selbstangezeigten AMA-Prämien keinen Anhaltspunkt für nicht versteuerte Betriebseinnahmen, die in den Jahren 2005 bis 2007 zugeflossen seien, in den Büchern gefunden und diesbezüglich auch die vorgelegten Unterlagen nicht beanstandet. Es sei auch eine Stichprobe gezogen worden, bei der einzelne Kälber von der Schlachtung bis zum Verkauf von der Außenprüfung nachverfolgt werden konnten und keine Unregelmäßigkeiten bei den Betriebseinnahmen festgestellt worden seien.

Die bisher nicht erklärten Betriebseinnahmen aus zugeflossenen AMA-Prämien entsprechend der abgegebenen Selbstanzeige bildeten einen eigenen Rechnungskreis, der mit dieser vollständig saniert worden sei. Dieser Umstand ließe keine Verflechtung mit anderen Betriebseinnahmen bzw. systematische Einnahmenverkürzungen erkennen bzw. auch nur ansatzweise begründen.

Was die Hinzuschätzung 2004 anlange, konnten infolge einer Archivüberschwemmung im Keller die Buchhaltungsunterlagen nicht mehr vorgelegt werden, weil sie nass und unbrauchbar geworden seien und letztendlich entsorgt werden mussten. Eine entsprechende Versicherungsmeldung liege vor.

Die vom Finanzamt erlassene Berufungsvereinstscheidung wies die überreichten Berufungen/Beschwerden in allen Punkten als unbegründet ab und führte zu den einzelnen Punkten Folgendes aus:

AMA-Prämien (Tz. 5):

Wie im Betriebsprüfbericht ausgeführt, sei im Rahmen der Betriebsprüfung 2007-2009 festgestellt worden, dass betriebliche Zahlungen teilweise über ein Privatkonto (BKS) abgewickelt wurden. Die Einsicht in dieses Konto sei der Betriebsprüfung mit der Begründung, es handle sich dabei um ein Privatkonto, verweigert worden. Erst nach Androhung einer behördlichen Kontoöffnung wurden Kontoauszüge für die Jahre 2005 bis 2007 vorgelegt. Außerdem sei betreffend die Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG hinsichtlich der auf dieses Konto einbezahlten AMA-Prämien eingebracht worden. Aufgrund dieser erfolgte eine Erweiterung der Außenprüfung auf die Zeiträume 2003 bis 2006 aufgrund der Rechtsgrundlagen der BAO und des § 99 Abs. 2 FinStrG. Hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 wurden der Betriebsprüfung unter Hinweis auf einen Wasserschaden keine Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung gestellt. Damit waren die Ermittlungsmöglichkeiten der Betriebsprüfung im Wesentlichen auf die im Steuerakt vorliegenden Jahresabschlüsse, insbesondere auf die in der Gewinn- und Verlustrechnung angeführten Erlöskonten und die Aufstellungen über die Prämien und deren Überweisung, die von der AMA übermittelt wurden, beschränkt.

Laut der AMA-Aufstellung erfolgte die Auszahlung der AMA-Prämie 2003 am 28. Jänner 2004 in der Höhe von EUR 37.400,80 und am 29. Juni 2004 in der Höhe von EUR 13.832,22. In der Gewinn- und Verlustrechnung 2003 der Berufungswerberin wird die Schlachterlösprämie 2003 unter dem Konto Schlachtprämienerlöse 0% mit lediglich EUR 3.994,97 ausgewiesen.

Dieser Betrag deckt sich mit dem zweiten Teil der AMA-Prämie 2002. In der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 2004 besteht kein Konto betreffend Schlachtprämien bzw. ist dieses Konto mit EUR 0,00 ausgewiesen. Insofern sei davon auszugehen, dass die AMA-Prämie 2003 nicht, wie von der Berufungswerberin behauptet, im Jahr 2004 verbucht wurde, obwohl das Konto BKS im Jahr 2004 noch als betriebliches Konto fungierte. Daher sei es als erwiesen anzusehen, dass die Prämien für das Jahr 2003 nicht erklärt wurden und der Tatbestand der Abgabenhinterziehung im Sinn des § 33 FinStrG erfüllt sei.

Nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO verjähre das Recht eine hinterzogene Abgabe festzusetzen nach zehn Jahren. Die Verjährung beginne gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Zur Verbuchung der AMA-Prämie im Jahr des Zuflusses:

Wie aus der Aufstellung zu Punkt 4 der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Jänner 2012 ersichtlich, werde die AMA-Prämie jeweils in jenen Jahren zum Ansatz gebracht, zu denen sie wirtschaftlich gehören. Dementsprechend wurde die AMA-Prämie 2003 im Jahr 2003 zum Ansatz gebracht, die AMA-Prämie 2004 im Jahr 2004, usw. Im Zuge des Ansatzes der AMA-Prämien in jenem Jahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören, wurden die nach dem Zufluss erklärten Erlöse aus den AMA-Prämien in den jeweiligen Jahren des Zuflusses in Abzug gebracht. Insofern sei es zu keiner doppelten Berücksichtigung der AMA-Prämien im Zuge der Abgabenfestsetzung gekommen.

Zur Frage der Steuerpflicht der AMA-Prämien werde auf die in Österreich geltende Gesetzeslage hingewiesen, woraus eine Steuerbefreiung für diese Prämien nicht ableitbar ist.

Verdeckte Ausschüttungen (Tz. 14):

Der überwiegende Teil der verdeckten Ausschüttungen stamme aus den von der AMA getätigten Überweisungen auf das Bankkonto BKS. Die Ermittlung der verdeckten Ausschüttung erfolge nach dem Zuflussprinzip und wurde in Beilage E1 zum Prüfbericht dargestellt. Zum Vorbringen der Berufungswerberin, die Einzahlungen auf das Konto BKS seien nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren, da es sich dabei um betriebsnotwendiges Vermögen handle, sei auszuführen, dass im Jahr 2005 keine Rechnung für die GmbH von diesem Konto verbucht wurde.

Die in den Jahren 2006 und 2007 bezahlten „betrieblichen“ Rechnungen für die GmbH seien als Aufwand bzw. Anschaffungskosten geltend gemacht und die Zahlungen dieser Rechnungen jedoch am Jahresende über Verrechnungskonten der Gesellschafter und somit für die GmbH als vermögensmindernd gebucht worden. Da die GmbH dadurch eine Vermögensminderung erlitten habe, liege insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor.

Sonstige Rückstellungen (Tz. 9):

Bei dem Stall, für dessen Umbauarbeiten die Rückstellungen gebildet wurden, handle es sich um einen vom Gesellschafter angemieteten Stall. Wie die Bf. selbst angibt, seien die Anpassungsarbeiten in diesem Mietstall nie durchgeführt worden. Da keine Nutzungsverpflichtung für den Stall gegeben war, könne auch keine rechtliche Verpflichtung zur Durchführung der Anpassungsarbeiten erkannt werden. Mit der Auflösung des Mietverhältnisses habe die Berufungswerberin auf die Nutzung des Stalles und somit auch auf die Durchführung der Anpassungsarbeiten verzichtet.

Schätzung gemäß § 184 BAO (Tz. 13):

Die Festsetzung der Sicherheitszuschläge erfolgte unter anderem zur Abgeltung der auch in der pauschalierten Landwirtschaft der Gesellschafter genutzten Wirtschaftsgüter der Bf. Zur Buchhaltung sei anzuführen, dass die über die Verrechnungskonten der Gesellschafter per Jahresende nachgebuchten Zahlungen nicht mit den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung, insbesondere in Bezug auf die Zeitgerechtigkeit und Richtigkeit, konform gehen. Nach § 184 Abs. 3 BAO habe eine Schätzung zu erfolgen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Zuschätzung im Jahr 2004 sei aufgrund der nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO geltenden Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn Jahren nicht verspätet.

In der weiteren Folge beantragte die Bf. die Entscheidungsfindung durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Die Berufung wurde ohne weitere inhaltliche Ausführungen unter Hinweis auf die Streitpunkte dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur weiteren Bearbeitung vorgelegt.

Im Zuge des finanzgerichtlichen Vorhalteverfahrens führte die Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung u.a. hinsichtlich der Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerbescheides 2003 und Sachbescheides 2004 aus, die AMA-Prämien

seien von der Bf. im jeweiligen Jahr des Prämienbescheides (Auszahlung) erfasst und das BKS-Konto sei bis 31.12.2004 zweifelsfrei in der Buchhaltung der Bf. gebucht worden. Der jeweilige Saldo in der Bilanz könne nur richtig sein, wenn die Bewegungen auf dem Bankkonto auch in der Buchhaltung gebucht wurden. Im Unterschied dazu ging der angefochtene Bescheid von der erlösmäßigen Erfassung der AMA-Prämien nach dem Jahr der Anspruchsgrundierung aus, womit sich eine Verschiebung um ein Jahr ergab. Somit floss die AMA-Prämie 2003 im Jahr 2004 auf das Bankkonto der GmbH. Daher ziehe die Behörde den unrichtigen Schluss, dieser Betrag sei gar nicht verbucht worden, obwohl die gegenständlichen Prämien nach Aussage der Buchhalterin gegen Aufwand (Kälbereinsatz) verbucht wurden. Somit seien ihres Erachtens die AMA-Prämien nach Maßgabe des Zuflusses in den Büchern der GmbH erfasst worden und daher hinsichtlich des Jahres 2003 kein hinreichender Wiederaufnahmegrund gegeben. Abgesehen davon spreche die tatsächliche Erfassung gegen eine vorsätzliche Vorgehensweise.

Im Übrigen verwies die Bf. darauf, im Dezember 2011 habe eine Besprechung mit den Prüfungsorganen stattgefunden, anlässlich der eine von der Buchhalterin der Bf. unterfertigte Erklärung abgegeben wurde, aus der hervorgeht, dass die AMA-Prämie 2003, zugeflossen 2004 und darüber hinaus auch die AMA-Prämie 2002, zugeflossen 2003 bei der Bf. gegen Aufwand (Kälbereinkauf) verbucht worden sei.

Eine genauere Nachprüfung der Bücher sei infolge des bereits erwähnten Wasserschadens, anlässlich der die Buchhaltungsunterlagen zerstört worden seien, nicht mehr möglich gewesen.

Mit Schreiben vom 4. März 2015 wurden dem Finanzamt die Ergebnisse und Unterlagen des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens übermittelt und die Bedenken des Bundesfinanzgerichts gegen die Festsetzungen 2003 und 2004 aus verjährungsrechtlicher Sicht sowie gegen die mehr oder weniger pauschal vorgenommene Zuschätzung mitgeteilt.

In seiner Antwort vom 2. April 2015 führte das Finanzamt aus, den Ausführungen des BFG könne grundsätzlich gefolgt werden. In den Jahren 2003 und 2004 sei die Außenprüfung in Beweisnotstand, weil der Behauptung, die Unterlagen seien durch einen Wasserschaden vernichtet worden, nicht entgegen getreten werden könne. Die Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 sei auch im Hinblick auf den Beweisnotstand hinsichtlich des Rechnungswesens bezüglich der AMA-Prämie 2004 gerechtfertigt, weil die Bf. im Prüfungsverfahren und im Beschwerdeverfahren selbst angegeben habe, dass die in Rede stehende AMA-Prämie 2004 nach Zufluss-/Abflussprinzip, da 2005 real zugeflossen, auf dem 2005 bereits als Privatkonto benutzten Konto BKS eingegangen sei und daher nicht im Rechnungswesen 2005, aber auch nicht im Rechnungswesen 2004 erfasst wurde. Die AMA-Prämie 2004 sei, da die Beschwerdeführerin buchführend ist, der Rechnungsperiode 2004 zuzurechnen. Diese sei - wie von der Bf. selbst zugegeben -

steuerlich nicht erfasst und daher die entsprechende Körperschaftsteueränderung 2004 (s. Bericht Tz 5) vollkommen sachgerecht.

Was die Zuschätzung anlange, seien diese lediglich im Hinblick auf den Beweisnotstand 2004 nicht aufrechtzuerhalten. Im Übrigen sei sie dem Grunde nach gerechtfertigt, weil das Rechnungswesen der Beschwerdeführerin nachgewiesenermaßen unvollständig (Nichterfassung von bis zu 53.000 Euro Einnahmen pro Jahr) und daher formell und materiell nicht ordnungsmäßig war. Die gewählte Schätzmethode vom Umsatz sei sachgerecht und wurde als Ermessensentscheidung hinsichtlich der Methode auch nicht bekämpft. Zur Höhe der Zuschätzung sei der Ausführung der Bf. entgegenzuhalten, sie sei verpflichtet gewesen, eine Unsicherheit durch ein ordnungsmäßiges Rechnungswesen auszuschließen. Keinesfalls dürfe dem Fiskus ein von der Beschwerdeführerin verschuldetes Risiko aufgebürdet werden und die Behörde sei nicht verpflichtet, ewig zu prüfen, sondern zu schätzen. Die Schätzmethode (Sicherheitszuschlag) gehe davon aus, bei mangelhaften Aufzeichnungen sei es wahrscheinlich, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Dazu seien von der Außenprüfung in der Stellungnahme konkret festgestellte Mängel (Abgeltung der auch in der pauschalierten Landwirtschaft der Gesellschafter genutzten Wirtschaftsgüter wie Traktor, Vakuumfass etc.) gelistet, die die Wahrscheinlichkeit stützen, dass es weitere Risiken gebe. Die geschätzte Höhe von 8.000 Euro pro Jahr von 2005 bis 2007 sei im Hinblick auf eine bereits nachgewiesene und eingestandene Verkürzung von zum Teil über 50.000 Euro pro Jahr extrem unternehmensfreundlich und halte einer kritischen Betrachtung möglicherweise nicht stand. Es erscheine eine Festsetzung in einem Prozentsatz vom Umsatz, nach ständiger VwGH-Judikatur von 2 bis 10 % zielführender, weshalb das Finanzamt eine entsprechende Erhöhung (mindestens 80.000 Euro Zuschätzung pro Jahr) beantrage.

In ihrer ergänzenden Äußerung vom 21. April 2015 auf die Stellungnahme und die Anträge des Finanzamtes stellte die Bf. die grundsätzliche ertragssteuerliche Zurechnung der AMA-Prämie 2004 nicht in Frage, gab allerdings hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2003 und 2004 zu bedenken, dass die in der Buchhaltung erfassten Beträge (aus den Jahren 2002 und 2003) keine verdeckten Ausschüttungen darstellen könnten.

Was die Zuschätzung anlange, handle es sich bei den nichterfassten AMA-Prämien um einen klar abgegrenzten Bereich, und im restlichen Rechnungswesen habe es überhaupt keinen Hinweis auf nicht erfasste Einnahmen gegeben. Im Übrigen sei der Bereich der Prämien über Kontrollmaterial der Förderstelle aufgeklärt und geprüft worden. Aus ihrer Sicht sei auf Grund der gegenständlichen Fallkonstellation keine Zuschätzung gerechtfertigt.

Mit Schreiben vom 18.5.2015 wurden die überreichten Beschwerden insoweit eingeschränkt als der Streitpunkt AMA-Prämien bis auf die Verjährungseinrede hinsichtlich 2003 und 2004 außer Streit gestellt wurde. Ebenso wurde der Einwand

gegen die Versagung der Rückstellung nicht weiter aufrechterhalten. Der Antrag auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidungsfindung durch den gesamten Senat wurde zurückgenommen.

Über die eingereichte Beschwerde wurde erwogen:

I. Körperschaftsteuer 2003:

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

Damit wird der Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 6.6.2012 wieder wirksam.

II.

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2003 und Körperschaftsteuerbescheid 2004:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Entsprechend den Prüfungsfeststellungen und des im Beschwerdeverfahren ausgeführten Vorbringens ist hinsichtlich beider Jahre davon auszugehen, dass nach der bereits im Prüfungsverfahren abgegebenen Erklärung der Buchhalterin der Bf. die vereinnahmten AMA-Beträge gegen Kälbereinsatz verbucht wurden. Eine genaue Nachverfolgung war auf Grund der Zerstörung der Buchhaltungsunterlagen durch einen Wasserschaden nicht mehr möglich. Entsprechend dem vorgelegten Kontoauszug BKS geht hervor, dass der Endsaldo zum 31.12.2004 in der Bilanz aufscheint und somit dieses Konto bei der Bf. verbucht wurde, was nicht auf eine vorsätzliche Verkürzung von Abgaben schließen lässt. Diese Tatsachen wurden bereits der Außenprüfung mitgeteilt, im angefochtenen Bescheid auf Grund der Umstellung des von der Bf. nicht mehr benötigten Bankkontos BKS, auf dem noch weitere – selbstangezeigte - AMA-Prämien vereinnahmt wurden, undifferenziert

auch für die oa. Streitjahre ohne weiteres Eingehen auf einen Verkürzungsvorsatz geschlossen und daher die längere Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben angewandt.

Abgesehen von der nicht mehr möglichen (objektiven) Erweisbarkeit einer Verkürzung, kann aus der auf Grund anderer Rechtsansicht vorgenommenen späteren Verbuchung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung und Vereinnahmung der AMA-Prämien statt im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kein entsprechend vorsatzbegründendes Verschulden abgeleitet werden.

Entsprechend vorliegender Aktenlage wurden die ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 am 23. Februar 2005 bzw. 24. Oktober 2005 erlassen.

Im Zeitpunkt der Übernahme des Prüfungsauftrages am 28. September 2011 war die fünfjährige abgabenrechtliche Verjährungsfrist sowohl für 2003 als auch 2004, die am 31. Dezember 2010 endete, bereits abgelaufen.

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0083, 0084; 21.12.2011, 2009/13/0159; 28.6.2012, 2009/16/0076 bis 0078). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072; 23.2.2010, 2007/15/0292; 22.2.2012, 2009/16/0032), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; 17.12.2003, 99/13/0036).

Hingegen schließen Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe (vgl §§ 7, 9 und 10 FinStrG) die Erfüllung des Tatbestandes der Hinterziehung, und damit die Anwendung der Zehnjahresfrist aus (Stoll, BAO, 2172; Arnold, AnwBI 1995, 444). Wie bereits ausgeführt, schließt die unrichtige Beurteilung des Zeitpunktes der steuerlichen Erfassung die Annahme vorsätzlicher Begehungsweise einer Abgabenverkürzung aus, weshalb das vom Finanzamt aus materiellrechtlicher Sicht vorgebrachte Argument der Erfassung in der entsprechenden Rechnungsperiode für die die Prämie gewährt wurde, nicht weiter von Belang ist.

2. Kapitalertragsteuer 2003 und 2004 sowie Säumniszuschläge zur Kapitalertragsteuer 2003 und 2004:

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die unter Punkt 1 ausgeführten Gründe verwiesen. Eine Nichterfassung der in den Kalenderjahren 2003 und 2004 vereinnahmten Prämien in den Büchern der Bf. konnte nicht ausreichend nachgewiesen werden, weshalb auch keine verdeckten Ausschüttungen festgestellt werden konnten.

3. Körperschaftsteuer 2005 bis 2007:

Tz. 5 AMA Prämien:

Der Beschwerdepunkt wurde außer Streit gestellt, weshalb sich weitere Ausführungen erübrigen.

Tz. 9 sonstige Rückstellung:

Der Beschwerdepunkt wurde nicht mehr weiter aufrechterhalten, weshalb sich weitere Ausführungen erübrigen.

Zuschätzung nach § 184 BAO:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder die weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen.

Auf den Hinweis der Bf., dass außer der ob. bereits erwähnten Darstellung der unvollständigen Erfassung der AMA-Prämien, die durch entsprechende Auskünfte, lückenlos dargestellt werden können, keine weiteren Verkürzungen von Einnahmen festgestellt wurden, ist die Abgabenbehörde weder im bisherigen Verwaltungsverfahren noch im gegenständlichen finanzgerichtlichen Verfahren weiter eingegangen, sonst hat quasi „compensando“ Unrichtigkeiten bei der Ermittlung von Nutzungsanteilen aus der Verwendung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens der Bf. in der Landwirtschaft eingewendet. Abgesehen davon, dass hierbei völlig unterschiedliche

Einnahmenpositionen gegenüber gestellt werden, ist in Tz. 10 des Berichtes von „Abgrenzungen Betrieb Land- und Forstwirtschaft – Privat“ die Rede, die zu entsprechenden (unbestrittenen) Korrekturen des Jahresergebnisses (2005, 2007, 2008 und 2009) geführt haben. Daher wäre es dem Finanzamt ohnehin freigestanden, durch ausreichende Ermittlungen weitere ausdrückliche Prüfungsfeststellungen zu treffen und anstatt zur Verteidigung des angefochtenen Bescheides unbewiesene auf bloßen Mutmaßungen aufbauende eher unbestimmte Behauptungen ins Spiel zu bringen. Daher vermag auch der in der letzten Äußerung argumentativ ins Spiel gebrachte Antrag nach einer Erhöhung der Zuschätzung der Abgabenbehörde nicht zum Durchbruch gereichen, wenn es schon der bisherigen Zuschätzung des angefochtenen Bescheides an einer ausreichenden Sachverhaltsgrundlage mangelt. Die Abgabenbehörde missversteht offenbar ihre Rolle als Amtspartei, da auch von ihr eine substantiierte Darlegung ihrer Behauptungen erwartet werden und sie sich nicht auf eine weitgehende Sachverhaltsermittlung durch das Bundesgericht zur Absicherung des Prüfungsergebnisses bzw. ihrer allgemein gehaltenen und nicht näher begründeten Anträge verlassen kann.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; 11.12.2003, 2000/14/0113; 25.2.2004, 2000/13/0050, 0060, 0061; 24.2.2005, 2003/15/0019; 20.10.2009, 2006/13/0164). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 25.1.2006, 2001/13/0274; 24.3.2009, 2006/13/0150; 28.10.2010, 2009/15/0011; 17.11.2010, 2007/13/0078).

Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (VwGH 22.3.2010, 2007/15/0273).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; wobei die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen sind (VwGH 7.7.2011, 2009/15/0223).

Der angefochtene Bescheid enthält keine nachvollziehbare Begründung des verhängten Sicherheitszuschlages, weil nicht dargelegt wurde, inwieweit aus den Ergebnissen der Betriebsprüfung abgeleitet werden konnte, dass zum Ausgleich des Risikos von Unvollständigkeiten ein solcher Zuschlag anzusetzen sei.

Im gegenständlichen Fall hat der angefochtene Bescheid keine ausreichenden Indizien dargetan, dass aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel ein Risiko für weitere Umsatzverkürzungen bestanden hätte. Die Nichterfassung bzw. fehlerhafte Erfassung von lückenlos nachweisbaren AMA-Prämien, die der Bf. (unbestrittenmaßen) zuzurechnen waren, stellen keine solchen Mängel dar, die weitere Umsatzverkürzungen befürchten lässt. Im Verfahren hat die Bf. geltend gemacht, dass nach Abklärung der von der Betriebsprüfung festgestellten vorhin erwähnten Unrichtigkeiten keine Unsicherheit verblieben sei, die einen Sicherheitszuschlag rechtfertige.

Die Abgabenbehörde hatte daher die Grundlagen für die Abgabenerhebung exakt ermitteln können. Die Bf. hat Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt, die sachlich weitestgehend richtig waren bzw. keine so gravierenden formellen Mängel aufwiesen, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen war. Die unterlassene Verrechnung von Nutzung von Maschinen in der Landwirtschaft des Gesellschafters lasse nicht auf eine weitere Verkürzung von Betriebseinnahmen schließen, die mit einer pauschal gehaltenen Zuschätzung auszugleichen wäre.

Mit diesen Einwänden hat sich das Finanzamt nicht auseinander gesetzt, sondern sich weitgehend auf allgemein gehaltene Ausführungen hinsichtlich unterlassener Verrechnungen für die Inanspruchnahme von Wirtschaftsgütern in der Landwirtschaft des Gesellschafters beschränkt und im Gegenteil noch weitere völlig unbegründete und nicht nachvollziehbare Anträge auf Höherschätzung an das erkennende Gericht gestellt ohne dies durch weitere Beweismittel zu untermauern (VwGH 27.6.2012, 2012/13/0015).

Daher ist mit der Bf. davon auszugehen, dass die Unvollständigkeiten der Buchführung im Rahmen der Betriebsprüfung erschöpfend aufgeklärt worden seien, weshalb für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages kein Raum mehr verbleibt (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt (allgemein), 4 Berechnungsblätter KSt 2004-2007

Graz, am 3. Juni 2015