

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde (vormals Berufung) der X**** GmbH, [Adresse], StNr **-****/****, vom 3.12.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30.10.2012 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2008, nunmehr gemäß § 253 BAO gerichtet gegen den gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Bescheid betreffend Körperschaftsteuer vom 14.12.2012, zu Recht:

Der angefochtene Bescheid wird zum Nachteil der Beschwerdeführerin abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beschwerdeführerin ist die „X**** GmbH“ (idF auch nur kurz X**** GmbH oder Beschwerdeführerin).

Das Finanzamt erließ im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung mit Datum vom 30.10.2012 ua den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008. Gegen ua diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin mit Datum vom 3.12.2012 Berufung (nunmehr Beschwerde).

Mit Datum vom 14.12.2012 erließ das Finanzamt einen gemäß § 295 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 (die Beschwerde ist nunmehr gemäß § 253 BAO gegen diesen geänderten Körperschaftsteuerbescheid gerichtet).

Mit Erkenntnis vom 6.11.2023, RV/7102840/2013, hat das Bundesfinanzgericht ua über die gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 30.10.2012 gerichtete Beschwerde entschieden und den angefochtenen Bescheid abgeändert.

Gegen dieses Erkenntnis hat das Finanzamt insoweit ao Revision erhoben, soweit dieses Erkenntnis über Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 absprach.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Datum vom 20.3.2024 das Erkenntnis vom 6.11.2023, RV/7102840/2013, gemäß § 289 Abs 1 lit a BAO aufgehoben, soweit dieses über Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 absprach (Klaglosstellung).

Durch die Aufhebung (Klaglosstellung) tritt das Verfahren gemäß § 289 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Erkenntnisses bzw Beschlusses befunden hat.

Das Beschwerdeverfahren betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 ist damit wieder unerledigt.

Mit Beschluss vom 6.5.2024 hat der Verwaltungsgerichtshof die Revision des Finanzamtes als gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren eingestellt.

In der Revision des Finanzamtes wird ausschließlich die (unterlassene) Berücksichtigung von in Feststellungsbescheiden festgestellten Beteiligungserträgen bzw die Nichtbeachtung der Bescheidänderung vom 14.12.2012 gerügt. Unbekämpft blieben jedoch die im Erkenntnis vom 6.11.2023 getroffenen Feststellungen und die sich daraus ergebende rechtliche Beurteilung.

Zum bisherigen Verfahrensgang wird auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6.11.2023, RV/7102840/2013, verwiesen und werden die Ausführungen im genannten Erkenntnis auch zum Inhalt dieses Erkenntnisses erhoben.

Im Übrigen ist zum Verfahrensgang wie folgt auszuführen:

Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2008 an insgesamt fünf Mitunternehmerschaften bzw Vermietungen & Verpachtungen beteiligt. Im Einzelnen handelte es sich dabei um:

A**** GmbH & Mitges	StNr **-***/*1
B**** KG	StNr **-***/*2
C**** KG	StNr **-***/*3
D**** & E****	StNr **-***/*4
F**** KG	StNr **-***/*5

Im Rahmen ihrer Körperschafterklärung setzte die Beschwerdeführerin iZm diesen Beteiligungen folgende Gewinne bzw Verluste an:

A**** GmbH & Mitges	StNr **-***/*1	€ 445.303,57
B**** KG	StNr **-***/*2	€ 0,00
C**** KG	StNr **-***/*3	€ 0,00
D**** & E****	StNr **-***/*4	€ 13.004,80
F**** KG	StNr **-***/*5	€ 12,06

Es resultierte aus diesen Beteiligungen in Summe laut Erklärung ein Gewinn von € 458.320,43, welcher in dieser Höhe unter der Kz 9304 „sonstige Zurechnungen“ ausgewiesen wurde.

Insgesamt betrug der Gewinn laut Erklärung € 613.676,05 und fand in dieser Höhe Eingang in den Körperschaftsteuerbescheid vom 9.12.2009.

Das Finanzamt führte in der Folge bei der Beschwerdeführerin eine ua das Jahr 2008 betreffende abgabenbehördliche Prüfung durch.

Ausgehend von einem Gewinn „vor BP“ von € 613.676,05 nahm die Prüferin in ihrem Bericht vom 25.10.2012 verschiedene Hinzu- und Abrechnungen vor, woraus sich ein Gewinn „lt BP“ von € 1.401.498,22 ergab.

In einem wiederaufgenommenen Verfahren erließ das Finanzamt in der Folge mit Datum vom 30.10.2012 einen neuen Körperschaftsteuerbescheid, in welchem es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der genannten Höhe mit € 1.401.498,22 ansetzte.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 30.10.2012 mit Datum vom 3.12.2012 Berufung.

Bereits mit Datum vom 26.8.2010 war betreffend die A**** GmbH & Mitges, StNr **-***/*1, ein Feststellungsbescheid ergangen, in welchem der auf die Beschwerdeführerin entfallende Gewinnanteil abweichend von der Körperschaftsteuererklärung der Beschwerdeführerin mit € 586.410,47 [anstelle von € 445.303,57] festgestellt worden war. Dieser höhere Gewinnanteil fand allerdings keinen Eingang in die Prüfungsfeststellungen und in der Folge auch nicht in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheid vom 30.10.2012.

Mit Datum vom 11.5.2010 war weiters ein Feststellungsbescheid betreffend D**** & E****, StNr **-***/*4, ergangen, in welchem der Gewinn im Einklang mit der Körperschaftsteuererklärung der Beschwerdeführerin mit € 13.004,80 festgestellt wurde.

Mit Datum vom 23.9.2009 war ferner betreffend die F**** KG, StNr **-***/*5, ein Feststellungsbescheid ergangen, in welchem gleichfalls im Wesentlichen im Einklang mit der

Körperschaftsteuererklärung der Beschwerdeführerin der Anteil der Beschwerdeführerin mit € 12,04 festgestellt wurde.

Mit Datum vom 11.12.2012 erging darüber hinaus betreffend die C**** KG, StNr **-***/***3, ein Feststellungsbescheid, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Beschwerdeführerin mit € 0,00 festgestellt wurden.

Mit Datum vom 27.11.2014 sowie vom 25.10.2016 ergingen schließlich zwei Feststellungsbescheide betreffend die B**** KG, StNr **-***/***2, mit welchen gleichfalls im Einklang mit der Körperschaftsteuererklärung der Beschwerdeführerin der Gewinnanteil der Beschwerdeführerin mit jeweils € 0,00 festgestellt wurde.

Mit Datum vom 14.12.2012, somit nach Einbringung der Berufung, erließ das Finanzamt einen gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheid, in welchem es um € 141.107,03 höhere Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 1.542.605,25 ansetzte und in der Begründung ausführte, die Änderung sei aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 zu Steuernummer **-***/***3 [C**** KG, Anm] erfolgt. Tatsächlich resultierte dieser Mehrbetrag von € 141.107,03 allerdings offensichtlich im Wesentlichen aus dem Feststellungsbescheid vom 26.8.2010 betreffend die A**** GmbH & Mitges, StNr **-***/***1. Es ergab sich dadurch gegenüber dem im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheid vom 30.10.2012 eine um € 35.276,75 höhere Körperschaftsteuer.

Mit Vorlagebericht vom 31.10.2013 legte das Finanzamt diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat vor, wobei es jedoch nicht auf die Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO vom 14.12.2012 hinwies.

Mit Datum vom 6.11.2023 erließ das Bundesfinanzgericht ein das Beschwerdeverfahren abschließendes Erkenntnis, in welchem es ua den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 30.10.2012 (laut Spruch „zum Nachteil der Beschwerdeführerin“) abänderte und Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 1.454.017,22 zum Ansatz brachte (die Erhöhung gegenüber dem Ergebnis nach BP resultierte aus dem Wegfall von als Betriebsausgaben angesetzt gewesenen Zinsen von € 52.519,00). Es ergab sich dabei eine Körperschaftsteuer von € 359.947,36 (25% von € 1.454.017,22 minus einbehaltene Steuerbeträge von € 3.556,95).

Das Bundesfinanzgericht erklärte die ordentliche Revision als nicht zulässig.

Dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vorangegangen waren mehrere Vorhalte an die Beschwerdeführerin und das Finanzamt sowie ein Erörterungstermin, wobei weder das Finanzamt noch die Beschwerdeführerin das Bundesfinanzgericht über die erfolgte Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO vom 14.12.2012 informierten.

Gegen dieses Erkenntnis vom 6.11.2023 erhob das Finanzamt außerordentliche Revision. Das Finanzamt rügte sinngemäß im Wesentlichen, das Bundesfinanzgericht habe über den Körperschaftsteuerbescheid vom 30.10.2012 und nicht über den gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Bescheid vom 14.12.2012 abgesprochen und damit gegen § 253 BAO verstoßen, demzufolge eine Bescheidbeschwerde auch gegen einen späteren Bescheid gerichtet gelte, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides trete, wozu auch gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderte Bescheide zählten.

Dadurch sei es zur Nichtberücksichtigung der der Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO vom 14.12.2012 zugrundeliegenden entsprechend höheren Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit zu einer um € 35.276,75 zu niedrigen Körperschaftsteuerfestsetzung gekommen.

Das Finanzamt räumte in seiner ao Revision ein, dass keine Verständigung des Bundesfinanzgerichtes von der Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO erfolgt war, es verwies jedoch darauf, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dennoch von der Sachlage im Zeitpunkt der Entscheidung auszugehen sei, weshalb Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen seien. Der Verwaltungsgerichtshof räume der Rechtsrichtigkeit von Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit ein, auch wenn die geänderten Verhältnisse aufgrund der Verletzung von § 265 Abs 6 BAO dem Bundesfinanzgericht im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses nicht bekannt gewesen seien.

Das Bundesfinanzgericht gewährte den Parteien zu dem sich aus den höheren Einkünften ergebenden höheren Einkommen und den damit verbundenen steuerlichen Folgen (bzw der Abgabeberechnung) mit Vorhalt vom 8.4.2024 Gehör.

Das Finanzamt teilte mit, dass hinsichtlich der beabsichtigten Neufestsetzung der Körperschaftsteuer keine Einwände bestünden.

Die Beschwerdeführerin gab keine Stellungnahme ab.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Seitens beider Parteien blieb das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6.11.2023, RV/7102840/2013 – abgesehen von den oben dargestellten Ausführungen in der Amtsrevision betreffend die Nichtberücksichtigung der von der Körperschaftsteuererklärung abweichenden Beteiligungsergebnisse bzw der Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO vom 14.12.2012 – unbeanstandet.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird daher betreffend Feststellungen, Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6.11.2023, RV/7102840/2013, verwiesen und werden die Ausführungen in diesem Erkenntnis auch zum Inhalt des gegenständlichen Erkenntnisses erhoben.

Darüber hinaus ist ergänzend auszuführen:

Folgender weiterer **Sachverhalt** steht fest:

Auf die Beschwerdeführerin entfielen laut Feststellungsbescheiden im Jahr 2008 folgende Beteiligungsergebnisse:

26.8.2010	A**** GmbH & Mitges	StNr **-***/**1	€ 586.410,47
25.10.2016	B**** KG	StNr **-***/**2	€ 0,00
11.12.2012	C**** KG	StNr **-***/**3	€ 0,00
11.5.2010	D**** & E****	StNr **-***/**4	€ 13.004,80
23.9.2009	F**** KG	StNr **-***/**5	€ 12,04

Wie bereits dargestellt, ergibt sich aus dem Feststellungsbescheid betreffend die A**** GmbH & Mitges, StNr **-***/**1, ein auf die Beschwerdeführerin entfallender Gewinnanteil, welcher abweichend von der Körperschaftsteuererklärung mit € 586.410,47 anstelle von € 445.303,57 festgestellt wurde.

Die sich daraus ergebende Differenz von € 141.106,90 wurde im Körperschaftsteuerbescheid vom 30.10.2012 sowie im aufgehobenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6.11.2023, RV/7102840/2013, nicht einbezogen und ist diese Differenz daher nunmehr bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen.

Gleiches gilt für den um € 0,02 niedrigeren Gewinnanteil aus der Beteiligung an der F**** KG, StNr **-***/**5.

Insgesamt handelt es sich somit um den zusätzlich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigenden Betrag von € 141.106,88;

das Einkommen der Beschwerdeführerin beträgt im Jahr 2008 in Summe daher € 1.595.124,10.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellungen gründen sich auf den elektronischen Akt des Finanzamtes (AIX DB2), sie wurden den Parteien mit Vorhalt vom 8.4.2024 vorgehalten und blieben unbestritten.

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß § 253 BAO gilt eine Bescheidbeschwerde auch gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind ua nachträglich gemäß § 295 BAO geänderte Bescheide (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 153 Tz 2)

§ 253 BAO steht der Berücksichtigung eines nachträglich erlassenen (geänderten) Grundlagenbescheides in der Beschwerdeentscheidung (§ 262 BAO) oder im Erkenntnis (§ 279 BAO) nicht entgegen, schränkt somit die im § 263 Abs 1 bzw § 279 Abs 1 BAO eingeräumte Änderungsbefugnis nicht ein (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 253 Tz 7).

Aus § 253 BAO folgt, dass sich die Berufung vom 3.12.2012 (nunmehr Beschwerde) hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 nicht mehr gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheid vom 30.10.2012, sondern gegen den gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheid vom 14.12.2012 richtet.

Langen „neue Tatsachen, Beweise und Anträge“ im Laufe des Rechtsmittelverfahrens bei der Abgabenbehörde ein, so befindet sich das entsprechende Anbringen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 280 BAO idF vor dem FVwGG 2012 (dieser Bestimmung entspricht jetzt im Wesentlichen § 270 BAO) in der dem Verwaltungsgericht zuzurechnenden Sphäre und ist iSd § 270 BAO vom Verwaltungsgericht zu berücksichtigen. Das gilt auch, wenn die Abgabenbehörde ihrer Pflicht zur Verständigung (§ 276 Abs 8 letzter Satz BAO) nicht nachgekommen ist. Zu berücksichtigen sind insoweit insbesondere auch alle von der Abgabenbehörde erteilten Aufträge und die dazu eingehenden Antworten (VwGH 20.10.2021, Ra 2021/13/0066 mwN).

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden nach § 192 BAO diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Ein Feststellungsbescheid entfaltet die im § 192 BAO normierte Bindungswirkung. Nach § 279 Abs 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Daraus folgt, dass ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes getreu der Bestimmung des § 192 BAO die Feststellungen jener Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen hat, die zum Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses dem Rechtsbestand angehören (vgl zB VwGH 25.6.2008, 2006/15/0094 mwN zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012 bzw vor Einrichtung der Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz [§ 289 Abs 2 BAO aF]; *Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I BAO³, § 192 Rz 2).

In Zuge der Entscheidung über die Beschwerde vom 3.12.2012 sind somit alle bis zum Entscheidungszeitpunkt ergangenen, die Beschwerdeführerin betreffenden Feststellungsbescheide zu berücksichtigen.

Es ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes davon auszugehen, dass sich trotz der erweiterten Verständigungspflichten des § 265 Abs 6 BAO nichts daran ändern sollte, dass die Nichtberücksichtigung von neuen Tatsachen, Beweisen oder Anträgen, die im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens der Abgabenbehörde zur Kenntnis gelangen, die Rechtswidrigkeit der Entscheidung über dieses Rechtsmittel – auch durch das Verwaltungsgericht – bewirken kann (nochmals VwGH 20.10.2021, Ra 2021/13/0066 mwN).

Nach den Feststellungen beträgt das Einkommen der Beschwerdeführerin im Jahr 2008 in Summe € 1.595.124,10.

Es ergibt sich damit eine Körperschaftsteuer von € 395.224,08 (25% von € 1.595.124,10 minus einbehaltene Steuerbeträge von € 3.556,95).

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 ist daher gemäß § 279 BAO zum Nachteil der Beschwerdeführerin abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Körperschaftsteuer 2008)

Wien, am 28. Juni 2024