

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

- 1) ***Bf1*** als Rechtsnachfolger der ***Firma1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch
BDO Austria GmbH WP- u. StBges.

und

- 2) ***Bf2*** als Rechtsnachfolger der ***Firma2***, ***Bf2-Adr***, vertreten durch
LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32,
4040 Linz,

über die Beschwerden vom 29. März 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 29. Jänner 2019 betreffend Wiederaufnahme § 303 BAO / KSt 2010 Steuernummer ***Bf1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

III. Adressaten des Erkenntnisses:

Gruppenmitglied ***Bf1StNr1*** ***Bf1*** als RNF der ***Firma1***

Gruppenträger ***Bf2StNr2*** ***Bf2*** als RNF der ***Firma2***

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Bescheid vom 29. Jänner 2019** wurde ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 erlassen (*****Firma1*** St. Nr. ***Bf1StNr1*****) und das Verfahren wiederaufgenommen. Bescheidadressaten waren sowohl das Gruppenmitglied *****Firma1***** als auch der Gruppenträger *****Firma2*** (***Bf2StNr2***)**. Begründend wurde ausgeführt: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) lit. c BAO. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Weiters wurde auf eine zusätzliche, **gesonderte Begründung** verwiesen.

In dieser wurde ausgeführt (bis Seite 19 dieses Erkenntnisses): „I. Begründung Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010:

1. Der Sachverhalt ergibt sich bisherigen Verfahren wie folgt:

a) Sachverhalt und Verfahrensablauf bei der *****Firma3***, Str.Nr. ***StNr3***, BV 24:**

Das Unternehmen *****Firma3***** hat im Jahr 2007 ein Vermögen von 84 Tankstellen besessen. Diese Tankstellen stellen selbständige Teilbetriebe dar.

Für das ursprünglich streitgegenständliche Jahr 2007 und die Nachfolgejahre wurden folgende Umgründungsschritte bei *****Firma3***** durchgeführt:

Auf Grundlage des Spaltungs- und Übernahmevertrages vom 18.08.2008 hat die *****Firma3***** mit Stichtag 31.12.2007 als übertragende Gesellschaft nach den Bestimmungen des Bundesgesetz über die Spaltung von Kapitalgesellschaften mit Gesamtrechtsnachfolgewirkung und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerlichen Begünstigungen des Artikel VI UmgrStG das in der Übertragungsbilanz dargestellte Vermögen, bestehend aus 11 einzeln benannten Tankstellen, auf die *****Firma4***** übertragen. Die *****Firma4***** ist zum 31.10.2010 als übertragende Gesellschaft mit *****Firma5***** verschmolzen worden.

Zum Stichtag 31.12.2008 ist die *****Firma3***** mit dem verbliebenen Vermögen entsprechend dem Umgründungsplan vom 29.06.2009 gemäß § 39 UmgrStG in einem ersten Umgründungsschritt als übertragende Gesellschaft (neben anderen Gesellschaften) mit der *****Firma7***** als übernehmende Gesellschaft verschmolzen worden. Im stichtagsgleichen

zweiten Umgründungsschritt ist auf Grundlage des Generalversammlungsbeschlusses vom 19.08.2009 eine Abspaltung zur Aufnahme in die ***Firma1*** durch Übertragung des gesamten Betriebes (mit Ausnahme der unter Punkt Drittens 10.4 des Spaltungs- und Übernahmevertrages taxativ angeführten Positionen) erfolgt. Die ***Firma7*** und ***Firma1*** sind aufgrund der dargestellten Umgründungsschritte (partielle) Gesamtrechtsnachfolger der ***Firma3***, insoweit das auch nach der Abspaltung zum 31.12.2007 bei der ***Firma3*** verbliebende Vermögen betroffen ist. Die ***Firma5*** ist auf Grund der Verschmelzung zum 31.10.2010 mit der ***Firma4*** (partielle) Gesamtrechtsnachfolgerin der ***Firma3***.

Im Wirtschaftsjahr 2007 ist gemäß der beim ***FA*** eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2007 ein steuerlicher Verlust von € -4.239.321,85 aus den 84 Tankstellen erzielt worden.

In den Jahren 2011 bis 2013 fand eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch die Großbetriebsprüfung (Außenstelle Linz) über die Jahre 2007 und 2008 bei der ***Firma3*** statt. Der Prüfer ermittelte den Verlust aus den 84 Tankstellen (unter Einbeziehung von unstrittigen Bp- Feststellungen wie Passivierung Kammerumlage und der Betriebsausgabenkürzung aus Dotierung Rekultivierungsrückstellung) für jede einzelne Tankstelle (nachfolgend gruppenweise untergliedert nach abgespaltenen Tankstellen, geschlossenen Tankstellen, verkauften Tankstellen und verbleibenden Tankstellen) wie folgt:

(Anm.: es folgt eine zahlenmäßige Darstellung)

Am 26.04.2013 erließ das ***FA*** nach Durchführung der Außenprüfung je einen Körperschaftsteuerbescheid 2007 iSd § 19 Abs. 1 BAO an die ***Firma1***, die ***Firma7*** und einen Körperschaftsteuerbescheid 2007 an die ***Firma5***, da diese Gesellschaften auf Grund der Abspaltung der 11 Tankstellen gem. § 14 Abs. 2 Z. 1 SpaltG (und der weiteren Umgründungsschritte) partielle Gesamtrechtsnachfolger der ***Firma3*** sind und demgemäß die Bescheide insoweit an die partiellen Gesamtrechtsnachfolger zu richten sind, als die Einkünfte den abgespaltenen Tankstellen-Teilbetrieben bzw. den verbleibenden Teilbetrieben bzw. Vermögen zuzuordnen sind. Der ***Firma7*** als weiterem partiellen Gesamtrechtsnachfolger wurde ein Körperschaftsteuerbescheid 2007 zugestellt, der einen Ergebnisanteil von Null mangels Übergang von verlustverursachenden Vermögen auswies. Neben der Berücksichtigung der unstrittigen Feststellungen teilte das Finanzamt den erzielten Verlust 2007 zwischen ***Firma1*** und ***Firma5*** grundsätzlich entsprechend der Zuordnung der Einkünfte zu den abgespaltenen bzw. verbliebenen (Teil-)Betrieben auf und verweigerte damit im Ergebnis die gänzliche Zurechnung des erzielten Verlustes 2007 ausschließlich an die ***Firma1***. Begründend führte das Finanzamt zusammenfassend aus, dass die ***Firma3*** aufgrund der Rechtsform eine nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtete Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988

sei. Alle ihre Einkünfte seien den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Das Vermögen einer Körperschaft könne zwar mehrere Betriebe bzw. innerhalb eines Betriebes mehrere Teilbetriebe umfassen; es erfolge aber stets eine einheitliche Gewinnermittlung. Auf Grund dieser einheitlichen Gewinnermittlung bei § 7 (3)-KStG- Körperschaften sei abzuleiten, dass auch eine einheitliche und damit aliquote Verlustverrechnung vorzunehmen sei; demnach gäbe es kein freies Wahlrecht für den innerbetrieblichen Verlustausgleich nach dem Prinzip der Günstigkeit im Sinne der VwGH- Rechtsprechung vom 24.2.2004 zu Zahl 99/14/0250. Der innerbetriebliche Verlustausgleich im Rahmen der Gewinnermittlung beziehe sich nämlich auf den Ausgleich von Ergebnissen innerhalb eines Betriebes und komme immer nur dann zur Anwendung, wenn in einem Besteuerungszeitraum neben laufenden Gewinnen besondere Ergebnisse wie Übergangs-, Aufgabe- oder Veräußerungsgewinne anfallen würden; d.h. ohne besondere Ergebnisse wie Übergangs- oder Veräußerungsgewinne sei die VwGH- Rechtsprechung nicht anwendbar und damit ein innerbetrieblicher Verlustausgleich im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung nicht möglich. Ergänzend wurde in der Stellungnahme zur Beschwerde seitens des Prüfers ausgeführt, dass - selbst wenn es ein freies Wahlrecht gäbe - in der vorgelegten Steuererklärung 2007 keine Ausübung eines freien Wahlrechtes ersichtlich gewesen wäre und auch im Abspaltungs- und Übernahmevertrag kein Wahlrecht ausgeführt bzw. vereinbart worden wäre. Im Übrigen könne ursprünglich auch gar kein freies Wahlrecht in Anspruch genommen worden sein, da die teilbetriebsbezogenen Ergebnisse aller 84 Tankstellen erst im Zuge der Betriebsprüfung erstmals ermittelt worden wären. Noch in der ersten schriftlichen Stellungnahme vom 12.04.2012 wäre nämlich durch den steuerlichen Vertreter während der laufenden Betriebsprüfung dem Prüfer mitgeteilt worden, dass eine verlässliche Zuordnung des Gesamtverlustes auf die 84 Tankstellen- Teilbetriebe nicht möglich sei. Der im Rahmen der Betriebsprüfung ermittelte Verlust wäre daher zwischen ***Firma1*** und ***Firma5*** wie folgt aliquot (unter Außerachtlassung einer geringfügigen Rundungsdifferenz € 0,01) aufzuteilen:

Gewinne verkaufte Teilbetriebe ***Firma3***:	596.815,17
Gewinne verbleibende Teilbetriebe ***Firma3***	586.237,84
Summe Gewinne:	1.183.053,01

	Verluste	Verluste in %	Aufteilung Gewinn
Verluste abgespaltene	-882.676,16	18,33 %	216.864,04

Teilbetriebe ***Firma4***:			
Verluste geschlossene Teilbetriebe ***Firma3***:	-326.546,95	6,78 %	80.229,07
Verluste verbleibende Teilbetriebe ***Firma3***:	-3.606.018,18	74,89 %	885.959,89
Summe Verluste:	-4.815.241,29		1.183.053,01

	Abgespaltene Tankstellen ***Firma4* **	Geschlossene Tankstellen ***Firma3* **	Verkaufte Tankstellen ***Firma3* **	Verbleibende Tankstellen ***Firma3* **	Verbleibende Tankstellen ***Firma3* **	
	Verlust	Verlust	Gewinn	Gewinn	Verlust	Gesamt- ergebnisse
Gewinne/Verluste Tankstellen	-882.676,16	-326.546,95	596.815,17	586.237,84	-3.606.018,18	
Gewinne aus Tankstellen			1.183.053,01			
			Aliquote Zurechnung der Gewinne zu Verlusten			
Aliquote Zurechnung d. Gewinne	216.864,04	80.229,07			885.959,89	1.183.053,01
Ergebnis lt. BP	-665.812,12	-246.317,88			-2.720.058,29	-3.632.188,28
Ergebnis ***Firma5***	-665.812,12					

Ergebnis ***Firma1***	-2.966.376,17					
--------------------------	---------------	--	--	--	--	--

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 wurde von der mitbeteiligten Partei ***Firma1*** (als partieller Gesamtrechtsnachfolger der ***Firma3***) mit Schreiben vom 31.05.2013 Beschwerde erhoben. (Der Körperschaftsteuerbescheid 2007 des partiellen Gesamtrechtsnachfolgers ***Firma5*** vom 26.04.2013, wo Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € -665.812,12 festgestellt wurden, erwuchs in Rechtskraft). Diese Beschwerde richtete sich gegen die Kürzung des Verlustes iHv € 665.812,12 für das Jahr 2007 aus der Nichtanerkennung von Verlusten iZm der Abspaltung von Teilbetrieben. Begründend führte die Beschwerdeführerin in der Beschwerde aus, dass die Gewinnermittlung für 2007 auf der Ebene der ***Firma3*** nach allgemeinen Grundsätzen durchzuführen sei, da der Vermögensübergang hinsichtlich der 11 Tankstellen auf die ***Firma4*** erst mit Ablauf des Spaltungsstichtages (Spaltungsstichtag 31.12.2007) per 1.1.2008 stattgefunden habe. Die einzelnen Tankstellen der ***Firma3*** seien jeweils als eigenständige Teilbetriebe zu qualifizieren, für die jeweils gesondert der (Teilbetriebs)Gewinn zu ermitteln sei. Die Gewinne bzw Verluste der einzelnen Teilbetriebe seien zuerst im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleichs zu saldieren. Mangels gesetzlicher Vorgaben, aufgrund der diesbezüglichen VwGH-Rechtsprechung und nach Ansicht des BMF sei es dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Reihenfolge er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornehme, dh. wie er die positiven Ergebnisse einzelner Teilbetriebe mit den negativen Ergebnissen anderer Teilbetriebe saldiere, sodass der Steuerpflichtige die für ihn günstigste Form des Verlustausgleichs wählen könne. Die ***Firma3*** habe daher jene Verluste, die den per 31.12.2007 auf die ***Firma4*** abgespaltenen Tankstellen zuzurechnen seien, vorrangig (und nicht wie von der BP vorgesehen nur aliquot) im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleichs mit Gewinnen anderer Teilbetriebe ausgeglichen. Da nach Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleiches kein auf die 11 abgespaltenen Tankstellen entfallender abgaVerlust verblieben sei, könne es im Zuge der Abspaltung auch nicht zu einem Übergang von derartigen Verlusten auf die übernehmende Gesellschaft kommen. Der bei der ***Firma3*** im Jahr 2007 insgesamt entstandene Verlust stehe daher nach Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleiches ausschließlich im Zusammenhang mit den übrigen bei der ***Firma3*** verbliebenen Tankstellen, sodass dieser Verlust zur Gänze zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu vortragsfähigen Verlusten ausschließlich bei dieser Gesellschaft führe.

Graphisch kann das in der Beschwerde reklamierte Wahlrecht des innerbetrieblichen Verlustausgleiches wie folgt (unter Außerachtlassung der geringfügigen Rundungsdifferenz von € 0,01) dargestellt werden:

(Anm.: es folgt eine graphische, zahlenmäßige Darstellung)

In Schriftform wurde das beantragte Wahlrecht im Gutachten von Univ.-Prof. Dr. Ehrke-Rabel (Seite 7) wie folgt ausgedrückt: „Es ist zulässig, die Verluste von EUR -922.086,11 (Anmerkung: EUR 882.676,16 nach Durchführung der unstrittigen Feststellungen der Bp) mit den Gewinnen aus der Veräußerung der Teilbetriebe in Höhe von EUR 472.126,42 (Anmerkung: nach Durchführung der unstrittigen Feststellungen der Bp EUR 596.815,17) und dem laufenden Gewinn aus verbleibenden Tankstellen in Höhe von EUR 500.474,15 (Anmerkung: nach Durchführung der unstrittigen Feststellungen der Bp EUR 586.237,84) vorrangig zu verrechnen. Mit dem sich aus dieser Differenz ergebenden Restgewinn in Höhe von EUR 50.514,15 (Anmerkung: EUR 300.376,85 nach Durchführung der unstrittigen Feststellungen der Bp) konnte schließlich ein Teil des Verlustes aus den vier geschlossenen Teilbetrieben verrechnet werden. Der verbleibende Verlustanteil aus diesen Schließungen in Höhe von EUR 311.860,57 (Anmerkung: EUR 26.170,10 nach Durchführung der unstrittigen Feststellungen der Bp) ging schließlich mit den übrigen Verlusten in den Verlustvortrag des Jahres 2008 ein". (Das Gutachten von Univ.-Prof. Dr. Ehrke-Rabel wurde als integrierender Bestandteil der Beschwerde vom 31.05.2013 beigelegt). Mit Vorlagebericht vom 13.11.2013 hat das ***FA*** die eingebrachte Beschwerde (ohne Erlassung einer Beschwerdevereentscheidung) dem damaligen UFS (nunmehr BFG, Außenstelle Linz) zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFG hat der Beschwerde stattgegeben (Entscheidung vom 27.01.2016, GZ RV/5101064/2013) und den Körperschaftsteuerbescheid 2007 des ***FA*** gegenüber der mitbeteiligten Partei ***Firma1*** (als partiellen Gesamtrechtsnachfolger der ***Firma3***)) abgeändert. Der Verlust für die mitbeteiligte Partei wurde mit € -3.632.188,28 (anstatt € -2.966.376,17) durch das BFG festgestellt.

Begründend wurde seitens des BFG zusammenfassend ausgeführt, dass erst nach Durchführung des innerbetrieblichen Verlustausgleiches bei der übertragenden Gesellschaft die Regelungen des UmgrStG in Bezug auf den Verlustabzug greifen. Nur Verluste, die bis zum jeweiligen Umgründungstichtag noch nicht verrechnet worden wären, würden in den Verlustvortrag der übernehmenden Gesellschaft einfließen. Die UmgrStG getroffenen Regelungen zur Verlustaufteilung und die damit uU einhergehende Aliquotierung des Restverlustes beziehe sich aber auf die nach dem Verlustausgleich verbleibenden und nicht zuordenbaren Verlusten, nicht aber auf die bereits vorangehenden Phasen der Ergebniserstellung und des innerbetrieblichen Verlustausgleiches. Das Bindeglied zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer sei die Anknüpfung an das Einkommen.

Inhaltlich verwende § 7 Abs 1 KStG 1988 hinsichtlich des zu versteuernden Einkommens die gleiche Formulierung wie das EStG, nämlich „der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.“ § 7 Abs 2 KStG 1988 verweise gleich mehrmals unmittelbar auf das Einkommensteuerrecht. Diese Verbindung sei dahingehend zu definieren, dass die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften soweit maßgebend bleiben, als sie mit der

Rechtsnatur der Körperschaft vereinbar seien und nicht durch spezielle Vorschriften des KStG verdrängt werden würden. Soweit keine Regelungen des KStG entgegenstehen, seien daher die Normen des EStG für die Einkommensermittlung bedeutsam. § 7 Abs 2 KStG 1988 übernehme fast wortgleich die Einkommensdefinition des § 2 Abs 2 EStG 1988. § 7 Abs 3 KStG 1988 enthalte einen Verweis auf die Einkünfte nach § 2 Abs 3 EStG 1988. Damit würden die Grundsätze des Einkommensbegriffes - und damit des Verlustausgleiches - wie sie aus § 2 Abs 2 EStG 1988 übernommen werden, sowohl für Körperschaften nach § 7 Abs 2 KStG 1988 als auch nach § 7 Abs 3 KStG 1988 gelten. Der Einkommensbegriff des Körperschaftssteuerrechtes werde zudem auch in der Literatur als mit dem Einkommensbegriff des Einkommensteuerrechtes ident angesehen (Peyerl, Die Verlagerung von Einkünften, S. 235).

Die Gewerblichkeitsfiktion des § 7 Abs 3 KStG 1988 stehe dieser Verbindung zur Besteuerung natürlicher Personen nicht entgegen, denn die daraus folgende Einkünfte transformation diene nur der Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung von rechnungslegungspflichtigen Körperschaften. Sie ändere aber nichts am Einkommensbegriff (Peyerl aaO, S. 219). Da demnach der einkommensteuerliche Einkommensbegriff anzuwenden sei, könne auch auf die diesbezügliche Rechtsprechung zurückgegriffen werden. Nach VwGH 24.2.2004, 99/14/0250 (zu § 2 EStG) regle das Gesetz nicht, in welcher Reihenfolge bei Ermittlung des Gewinnes und Verlustes aus einer Einkunftsquelle positive und negative Komponenten zu verrechnen seien; dem Steuerpflichtigen sei es freigestellt, in welcher Weise er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornehme. So habe der VwGH beispielsweise auch im Fall von Einkünften aus besonderen Waldnutzungen, Verlusten aus laufenden Holznutzungen und anderen holzwirtschaftlichen Einkünften, keinen Grund gesehen, vorrangig Verrechnungen mit Verlusten aus laufenden Holznutzungen vorzunehmen (VwGH 20.3.2014, 2010/15/0122). Da demnach ein innerbetrieblicher Verlustausgleich auch bei Körperschaften durchzuführen sei, könne davon ausgegangen werden, dass die Reihenfolge der Verrechnung der Verluste und Gewinne freigestellt sei. Damit sei aber auch für § 7 Abs. 3-KStG-Körperschaften der innerbetriebliche Verlustausgleich nach freiem Wahlrecht zulässig.

Im Ergebnis hat das BFG die Rechtsmeinung des Beschwerdeführers geteilt, wonach der bei der ***Firma7*** im Jahr 2007 insgesamt entstandene Verlust nach Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleichs ausschließlich im Zusammenhang mit den übrigen bei der ***Firma3*** verbliebenen Tankstellen verbleibt, sodass dieser Verlust zur Gänze zu negativen Einkünften und infolge dessen zu vortragsfähigen Verlusten führt (vgl. Seite 3 der Beschwerde vom 31.5.2013 inklusive Gutachten von Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, welches als integrierender Bestandteil der Beschwerde 31.05.2013 anzusehen ist).

Graphisch kann die Entscheidung des BFG vom 27.01.2016, GZ RV/5101064/2013) - völlig übereinstimmend mit dem Beschwerdebegehren - wie folgt dargestellt werden: (Anm.: Es folgt eine zahlenmäßige, graphische Darstellung)

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts, Außenstelle Linz, vom 27.01.2016, GZ RV/5101064/2013, wurde seitens des ***FA*** in vollem Umfang im Zuge einer Amtsrevision angefochten. Die Amtsrevision wurde am 03.03.2016 beim BFG (Außenstelle Linz) eingereicht. Unmittelbar nachfolgend hat das BFG die Amtsrevision des ***FA*** (samt Veranlagungsakten sowie Auszügen aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung) dem VwGH unter der Zahl Ro 2016/15/0010 zur Entscheidung vorgelegt.

Laut Amtsrevision wurde die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes, das freie Wahlrecht des innerbetrieblichen Verlustausgleiches bei einer § 7 (3)-KStG-Körperschaft zuzulassen und daraus folgend eine willkürliche Verlustverrechnung zuzulassen, vom revisionswerbenden Finanzamt nicht geteilt.

Begründend führte das Finanzamt zusammenfassend aus, dass - würde man die Meinung des BFG und der Beschwerdeführerin teilen -, damit trotz (zwingender) einheitlicher Gewinnermittlung für den Betrieb der GmbH (auch wenn dieser unstrittig aus 84 Teilbetrieben besteht) eine (willkürliche) Verschiebung von Gewinnen aus konkreten Teilbetrieben zu Verlusten aus konkreten Teilbetrieben stattfinden könne. Diese Rechtsansicht bedeute auch, dass es die Beschwerdeführerin in der Hand hätte, durch beliebige Zuordnung von Teilbetriebsgewinnen zu Teilbetriebsverlusten die Aufteilung der im Rahmen der nachfolgenden Abspaltung übergehenden Verlustvorträge geradezu willkürlich und mangels Dokumentation sogar rückbezogen zu bestimmen. Eine Interpretation des freien Wahlrechtes in der von der Beschwerdeführerin gewünschten Weise würde demnach im Rahmen der Abspaltung zum Stichtag 31.12.2007 zu einer beliebig wählbaren Verschiebung von Verlusten zwischen abgespaltenen Teilbetrieben und verbleibenden Teilbetrieben führen. Einkünfte könnten demnach ausschließlich durch bloße Bestimmung der ***Firma3*** auf die ***Firma4*** übertragen werden oder eben nicht übertragen werden. Die Gewinn- bzw. Verlustverteilung könne aber im Steuerrecht nicht willkürlich bestimmt werden, weil die Gewinn- bzw. Verlustverteilung eine Frage der Zurechnung von Einkünften sei und Einkünfte - egal ob positiv oder negativ - nicht willkürlich einem beliebigen Steuersubjekt zugewiesen und damit steuerliche Folgen herbeigeführt werden können. Eine Einkünftezurechnung nach dem Kriterium eines freien Wahlrechtes in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich bei Teilbetrieben eines Betriebes einer GmbH sei daher abzulehnen, weil dadurch in Hinblick auf die Abspaltung per 31.12.2007 willkürliche und deshalb ungerechtfertigte Zurechnungsergebnisse erzielbar wären (in Analogie dazu auch Peyerl, Die Verlagerung von Einkünften, S 248 ff zum Thema „Kritik einer formalen Einkünftezurechnung“). Eine auf diesem Wege bewirkte willkürliche Herbeiführung steuerlicher Folgen müsse im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung und Besteuerung aller Steuerpflichtigen begegnet werden.

Mittels VwGH-Entscheidung vom 13.09.2018 zu Ro 2016/15/0010 hat der VwGH die Amtsrevision des *FA*** als unbegründet abgewiesen.** Der VwGH formulierte die

Streitfrage wie folgt „Strittig ist, ob für Zwecke der Anwendung des § 35 UmgrStG den abgespaltenen Tankstellen (Teilbetrieben) zurechnende Verluste 2007 von EUR -882.676,16 vorrangig mit Gewinnen 2007 von der X GmbH verbliebenen Tankstellen (Teilbetrieben) in Höhe von EUR 1.183.053,01 verrechnet werden (so die Mitbeteiligte) oder ob dies nicht der Fall ist (so das Finanzamt). In Streit steht also letztlich, welcher Teil des Jahresverlustes 2007 der X GmbH in Anbetracht des § 35 UmgrStG von der X GmbH in den auf das Jahr 2007 folgenden Jahren als Verlustvortrag iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 geltend gemacht werden kann“.

Zusammenfassend führte der VwGH begründend aus, dass § 21 Z 1 UmgrStG zwingend einen objektbezogenen Verlustvortragsübergang auf die übernehmende Körperschaft mit Wirkung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum anordne. Der Übergang des Verlustvortragsrecht ergäbe sich aus der Spezialregelung des § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG.

Um in Bezug auf den Verlust des Jahres, in welches der Spaltungsstichtag falle, einen objektbezogenen Verlustvortragsübergang zu gewährleisten, sei der Gesamtbetrag des nicht verrechneten Verlustes (also das negative Jahreseinkommen der GmbH) jenem Vermögen zuzurechnen, durch das er verursacht worden wäre. Eine willkürliche Zuordnung von Verlustbeträgen zum abgespaltenen bzw. zum verbleibenden Vermögen stünde im Widerspruch zu den Grundsätzen des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs. In gleicher Weise sei eine willkürliche (sei es eine vorrangige, sei es eine nachrangige) Verrechnung von dem abgespaltenen Vermögen (Teilbetrieben) zuzurechnenden laufenden Verlusten mit laufenden Gewinnen des zurückbehaltenen Vermögens (Teilbetriebe) gesetzlich nicht vorgesehen. Der Spezialregelung des § 35 UmgrStG werde nur durch eine objektbezogene Zuordnung entsprochen.

Für den Revisionsfall folge daraus: Die X GmbH habe - unter Berücksichtigung der unstrittigen Feststellungen des Prüfers - im Jahr 2007 einen Gesamtverlust von 3,632.188,29 EUR erzielt, der für Zwecke des Verlustvortrages in nachfolgenden Veranlagungsjahren gemäß § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG entsprechend dem Verursachungszusammenhang auf die bei der X GmbH verbliebenen und auf die im Wege einer Spaltung auf die R GmbH übergegangenen Tankstellen aufzuteilen sei. Insoweit habe das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt.

Entscheidend sei allerdings, dass im Veranlagungsjahr 2007 die Spaltung noch nicht erfolgt sei und der gesamte Verlust des Veranlagungsjahres 2007 von 3,632.188,29 EUR durch die X GmbH erzielt worden sei.

Auch wenn der X GmbH bzw. der mitbeteiligten Partei als Rechtsnachfolgerin der X GmbH der Verlustvortrag in den Jahren nach 2007 nur in der zuvor dargestellten (mittels objektbezogener Zuordnung zu ermittelnden) Höhe und somit nicht in der im angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts dargestellten Höhe zustehe, erweise sich der Spruch des angefochtenen

Erkenntnisses nicht als rechtswidrig. Mit dem Spruch des Erkenntnisses werde nämlich nicht normativ über die Höhe der Verlustvorträge, die vor dem Hintergrund des § 35 UmgrStG der X GmbH verbleiben, abgesprochen.

b) Sachverhalt und Verfahrensablauf beim gegenständlichen (partiellen) Rechtsnachfolger

*****Firma1***, Str.Nr. ***Bf1StNr1***, BV 24 :**

Beim gegenständlichen partiellen Rechtsnachfolger ***Firma1*** gab es betreffend dem Veranlagungszeitraum 2010 folgende Verfahrensschritte iZm dem Feststellungsbescheid Gruppenmitglied:

21.12.2011 Erstbescheid Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010

27.05.2013 Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 nach Betriebsprüfung

27.05.2013 neuer Sachbescheid Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010

20.06.2013 Einbringung Beschwerde gegen Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 (Beschwerdepunkte Angemessenheitsprüfung PKW sowie Rückstellungsbildung Rekultivierungskosten)

19.11.2013 Beschwerdevorentscheidung (Abweisung Beschwerdepunkt Angemessenheitsprüfung PKW, teilweise Stattgabe bei Rückstellungsbildung Rekultivierungskosten)

29.11.2013 Vorlageantrag (verbleibender Streitpunkt Angemessenheitsprüfung PKW)

16.12.2013 Vorlage an BFG (damals noch UFS)

17.08.2015 Erkenntnis des BFG RV/5100056/2014 - unbegründete Abweisung (unbegründete Abweisung des Beschwerdepunktes Angemessenheitsprüfung PKW)

Betreffend des Rechtsvorgängers ***Firma3*** wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts, Außenstelle Linz, am 27.01.2016 zu GZ RV/5101064/2013 zum Veranlagungsjahr 2007 erlassen.

Als Folge dieser stattgebenden BFG-Entscheidung vom 27.01.2016, GZ RV/5101064/2013 beim Rechtsvorgänger für das Jahr 2007, wurde seitens des ***FA*** am 07.03.2016 das Veranlagungsjahr 2010 beim gegenständlichen partiellen Rechtsnachfolger ***Firma1*** hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenmitglied gem. § 303 Abs. 1 lit b BAO wiederaufgenommen und ein zusätzlicher Verlustvortrag von EUR 665.812,12 gewährt, da

gemäß dem stattgebenden BFG-Erkenntnis nach Vornahme des (nach freiem Wahlrecht ausgeübten) innerbetrieblichen Verlustausgleiches kein auf die 11 abgespaltenen Tankstellen entfallender Verlust verblieben ist, und es im Zuge der Abspaltung daher auch nicht zu einem Übergang von derartigen Verlusten auf die übernehmende Gesellschaft kommen kann. Der bei der ***Firma3*** im Jahr 2007 insgesamt entstandene Verlust steht daher - lt. Rechtsansicht des BFG und der Beschwerdeführerin - nach Vornahme des nach freiem Wahlrecht ausgeübten innerbetrieblichen Verlustausgleiches ausschließlich im Zusammenhang mit den übrigen bei der ***Firma3*** verbliebenen Tankstellen, sodass dieser Verlust zur Gänze zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb (und damit zwingend ausschließlich zu vortragsfähigen Verlusten) bei der ***Firma1*** führt. Mit diesen Aussagen hat daher das BFG über die Höhe des vorzutragenden Verlustes im Verlustentstehungsjahr 2007 abgesprochen, wobei das Erkenntnis des BFG für das Jahr 2007 diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung für die Folgejahre entfaltet hat. Der diesbezügliche Ausspruch des BFG - nämlich das freie Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich zuzulassen - hat auf das spätere Veranlagungsverfahren der Nachfolgejahre derart eingewirkt, dass die Feststellung des BFG für den nachfolgenden Verlustvortrag im Jahr 2010 betragsmäßig verbindlich wird. Begründend wurde deshalb durch das ***FA*** im Sachbescheid Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 vom 07.03.2016 daher ausgeführt, dass gemäß der BFG-Entscheidung GZ RV/5101064/2013 vom 27.01.2016 „der Verlustvortrag bei ***Firma1*** als RNF der ***Firma3*** um EUR 665.812,12 zu erhöhen ist, sodass sich ein Verlustvortrag von EUR 1.047.673,40 ergibt. Desweiteren war die anrechenbare Mikö auf 546,00 zu erhöhen. Die BFG-Entscheidung RV/5101064/2013 vom 27.01.2016 für das Jahr 2007 (Rechtsvorgänger) wurde seitens des ***FA*** mittels Amtsrevision bekämpft. Sollte der VwGH der Amtsrevision stattgeben und demgemäß den Verlust für das Jahr 2007 beim Rechtsvorgänger wieder ändern, so stellt dieser Umstand einen Anwendungsfall des § 295Abs. 3 BAO für den Rechtsnachfolger für das Jahr 2010 dar."

Insgesamt ergaben sich daher bis dato (inklusive dem letzten Wiederaufnahmebescheid vom 07.03.2016) beim gegenständlichen Rechtsnachfolger ***Firma1*** für das Jahr 2010 folgende Veranlagungsschritte:

21.12.2011 Erstbescheid Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010

27.05.2013 Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 nach Betriebsprüfung

27.05.2013 neuer Sachbescheid Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010

20.06.2013 Einbringung Beschwerde gegen Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 (Beschwerdepunkte Angemessenheitsprüfung PKW sowie Rückstellungsbildung Rekultivierungskosten)

19.11.2013 Beschwerdevorentscheidung (Abweisung Beschwerdepunkt Angemessenheitsprüfung PKW, teilweise Stattgabe bei Rückstellungsbildung Rekultivierungskosten)

29.11.2013 Vorlageantrag (verbleibender Streitpunkt Angemessenheitsprüfung PKW)

16.12.2013 Vorlage an BFG (damals noch UFS)

17.08.2015 Erkenntnis des BFG RV/5100056/2014 - unbegründete Abweisung (unbegründete Abweisung des Beschwerdepunktes Angemessenheitsprüfung PKW)

07.03.2016 Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010

07.03.2016 neuer Sachbescheid Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 (Erhöhung des Verlustvortrages infolge BFG-Erkenntnis RV/5101064/2013)

Da sowohl der ***Firma1*** als auch dem ***FA*** bewusst war, dass der Ausgang der Amtsrevision bei der ***Firma3*** für das Jahr 2007 Bedeutung für die endgültige Höhe des Verlustvortrages bei der partiellen Rechtsnachfolgerin ***Firma1*** im Jahr 2010 haben kann, wurde mit dem steuerlichen Vertreter vereinbart, Unterbrechungshandlungen bis zum Ausgang der Amtsrevision für das Veranlagungsjahr 2010 zu setzen. Um daher den Eintritt der Verjährung für das Veranlagungsjahr 2010 während der offenen VwGH-Beschwerde hintanzuhalten, wurden am 12.01.2017 sowie 09.01.2018 Vorhalte an die Steuerpflichtige verfasst, mit dem Ersuchen Kontenblätter (Werbe- und Repräsentationsaufwand sowie Leasingaufwand) für das jeweilige Jahr 2010 vorzulegen.

Als Folge dieser körperschaftsteuerlichen Unterbrechungshandlungen in den Jahren 2017 und 2018 ist daher im Zeitpunkt der gegenständlichen Bescheiderlassung für das Jahr 2010 noch keine Verjährung eingetreten.

Der Sachverhalt wird wie folgt ergänzt:

Im Rahmen der VwGH-Entscheidung vom 08.07.2009, ZI 2008/15/0031 hat der VwGH allgemein zur Spaltung ausgeführt, dass nach Eintragung einer Spaltung im Firmenbuch (Spaltungsstichtag im gegenständlichen VwGH-Fall 31.12.1996) der Körperschaftsteuerbescheid 1996 dann rechtswidrig sei, wenn dieser nicht nur die Einkünfte der Beschwerdeführerin sondern auch die Einkünfte aus dem abgespaltenen Betrieb umfasse.

In der für diesen Fall gegenständlichen VwGH-Entscheidung vom 13.09.2018 zu Ro 2016/15/0010 ist nunmehr der Verwaltungsgerichtshof von dieser früheren Sichtweise abgewichen. Der VwGH hat in dieser Entscheidung ausgesprochen, dass im Spruch der BFG-Entscheidung zum Körperschaftsteuerbescheid 2007, der an die ***Firma3*** gerichtet ist, zu

Recht sowohl die laufenden Einkünfte aus den bei dieser Gesellschaft verbleibenden Tankstellen als auch die laufenden Einkünfte, die den mit 31.12.2007 abgespaltenen Teilbetriebe zuzuordnen sind, gemeinsam in einem Bescheid ausgewiesen wurden.

2. Darlegung Wiederaufnahmegrund / Begründung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens:

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

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.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wird seitens des ***FA*** auf den Vorfragetatbestand gern. § 303 Abs. 1 lit. c BAO gestützt. Im Zuge der VwGH- Entscheidung vom 13.09.2018 zu Ro 2016/15/0010 wurde durch den VwGH als Vorfrage für die Höhe des Verlustvortrages für die Folgejahre nach 2007 ausgeführt, dass entgegen der Rechtsmeinung des BFG kein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich im Jahr 2007 vor der Abspaltung existiert und daraus folgend ein Verlustvortrag nur nach der Spezialregelung des § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG zu gewähren ist (objektbezogener Verlustvortrag) und somit der Verlustvortrag nicht in der im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes dargestellten Höhe zusteht (vgl. Seite 7 und 8 der VwGH-Entscheidung). Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet (vgl. Ritz, BAO6, § 116 Tz 1). Es muss ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment vorliegen, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist. Eine Rechtsfrage bildet nur dann eine notwendige Grundlage im genannten Sinn, wenn die Tatbestände einander entsprechen (Tatbestandsgleichheit, Tatbestandskongruenz).

Der Verfassungsgerichtshof (vgl. VfGH B 783/89 vom 06.12.1990) hat bereits ausgesprochen, dass eine Vorfrage nicht „klassisch“ zu verstehen ist. Der VfGH hat in seinem Erkenntnis eine

Entscheidung derselben Behörde, die sich auf einen nachfolgenden Besteuerungszeitraum auswirkt, als Vorfrage gesehen (vgl auch VfGH 3.10.1988, 87/15/75, wonach eine Vorfrage auch eine Entscheidung derselben Abgabenbehörde in einem anderen Verfahren sein kann). Dem genannten VfGH-Erkenntnis lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Mit Berufungsentscheidung aus dem Jahr 1984 gab die zuständige FLD der Berufung einer Gesellschafterin gegen die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung in der Form statt, dass die im Erstbescheid bei der Gesellschafterin zur Gänze als Gewinnanteil behandelte Ablösezahlung mit 2/3 zu aktivieren und auf 6 Jahre verteilt abzuschreiben war. In der Zwischenzeit hatte das zuständige erstinstanzliche Finanzamt nach einer Betriebsprüfung die Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Jahre 1975 bis 1977 wieder aufgenommen und für diese Jahre Bescheide erlassen, in denen die Sondervergütung (die zum damaligen Zeitpunkt mit Bescheid aus dem Jahr 1974 voll steuerwirksam behandelt wurde) nicht berücksichtigt wurde. Auf Grund der von einer anderen Rechtsauffassung getragenen Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 1974 stellte die betroffene Gesellschaft einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wegen anders beurteilter Vorfrage. Der VfGH bejahte die Anwendbarkeit des Vorfragentatbestandes. Er ging somit davon aus, dass im gegebenen Zusammenhang § 303 Abs 1 lit c BAO extensiv auszulegen sei. Zur Begründung führte er aus, dass ein anderes Ergebnis den Abgabepflichtigen in Treu und Glauben verletzen würde, weil die Verweigerung der Wiederaufnahme zu einer Doppelbesteuerung führen würde. Die Wiederaufnahme des Verfahrens war somit durch den Umstand gerechtfertigt, dass sich die für das Jahr 1974 geänderte Rechtsauffassung auf den Gewinn der nachfolgenden Besteuerungszeiträume ausgewirkt hatte.

Wörtlich führte der VfGH aus: „Die Wiederaufnahme von Verfahren öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist. Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrundeliegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Es widerspräche diesen Grundsätzen der Wiederaufnahme und stellte einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, wollte man annehmen, dass zwar die Tatsache, dass nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmegrund darstellt, nicht aber eine Entscheidungen derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts direkt auf einen (einen späteren Zeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt. Ein derartiger Fall muss daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein gleichheitswidriges Ergebnis vermieden werden. Eine solche Auslegung findet auch im möglichen Wortsinn der Bestimmung des § 303 Abs. 1 BAO, der die Grenzen der zulässigen Interpretation darstellt, Deckung.“

Der Verfassungsgerichtshof ist bei der o.a. Entscheidung zum Ergebnis gelangt, dass ein derartiger Fall, nämlich wenn eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt, in gleicher Weise behandelt werden muss, wie der Fall der Vorfrage; es soll also so ein gleichheitswidriges Ergebnis vermieden werden. Zusammenfassend ergibt sich daher, dass eine Vorfrage iSd § 303 Abs 1 lit c BAO auch dann vorliegen kann, wenn es sich um eine Entscheidung derselben Behörde in einem anderen Verfahren handelt, die unmittelbare Auswirkungen auf das nachfolgende Veranlagungsverfahren hat. Daraus ergibt sich, dass die Sachverhaltsidentität nicht im ganz engen Sinn zu verstehen ist.

Im konkreten Fall wurde die Begründung der BFG-Entscheidung RV/5101064/2013 vom 27.01.2016 vom VwGH als rechtswidrig erachtet und das freie Wahlrecht in Bezug auf eine willkürliche Verlustzuordnung definitiv verneint. Inhaltlich musste der VwGH daher jedenfalls über dieses freie Wahlrecht absprechen, da die Frage des Vorliegens eines freien Wahlrechtes iZm dem innerbetrieblichen Verlustausgleich unstrittig noch eine Frage des Jahres 2007 ist. Die Rechtsmeinung des Richters ***Ri*** in seiner BFG-Entscheidung, nämlich:

„Liegen vor der Abspaltung Teilbetriebe mit Gewinnen und Verlusten vor, können die Gewinne frei mit den Verlusten verrechnet werden, da sich die Verlustverrechnung nach den ertragsteuerlichen Prinzipien und nicht nach dem Umgründungssteuergesetz richtet' wurde in der VwGH-Entscheidung richtiggestellt, nämlich dass kein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich für 2007 existiert, damit eine willkürliche Verlustzuordnung nicht möglich ist und jedenfalls die Regelungen des UmgrStG für den späteren Verlustvortrag zur Anwendung gelangen. Zudem führte der VwGH auf Seite 9 des Erkenntnisses (Rz. 30) noch aus, dass damit der Verlustvortrag nicht in der im Erkenntnis des BFG dargestellten Höhe zusteht, sondern ausschließlich eine objektbezogene Zuordnung maßgebend ist.

Im konkreten Fall war daher für die Frage der endgültigen Höhe des Verlustvortrages im Jahr 2010 im Verfahren vor dem VwGH für das Jahr 2007 vorweg zu klären, ob ein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich für 2007 besteht. Erst durch Klärung dieser Rechtsfrage durch den VwGH, dass entgegen der Rechtsansicht des BFG dieses freie Wahlrecht für eine willkürliche Verlustzuordnung im Jahr 2007 nicht besteht, kann nun in weiterer Folge endgültig über die Höhe des Verlustvortrages im Jahr 2010 abgesprochen werden. Die Beantwortung der Hauptfrage für das Jahr 2010 (= endgültige Höhe des Verlustvortrages) ist von der Beurteilung der Vorfrage für 2007 durch den VwGH (=Gibt es ein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich und damit eine willkürliche Verlustzuordnung im Jahr 2007?) kausal bedingt gewesen. Die VwGH-Entscheidung vom 13.09.2018 zu Ro 2016/15/0010 wirkt im Hinblick auf den Verlustvortrag unmittelbar und

präjudiziell auf die nachfolgenden Veranlagungsjahre ein. Damit liegt auch eine Vorfrage gem. § 303 Abs. 1 lit c BAO vor.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Frage, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen worden ist, welches wiederaufgenommen werden soll (VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Dass für das Jahr 2010 ein gem. § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG objektbezogen ermittelter Verlustvortrag maßgebend ist, hat sich erst nachträglich, aufgrund der VwGH-Entscheidung vom 13.09.2018 zu Ro 2016/15/0010, ergeben. Dieser Zeitpunkt lag jedenfalls nach Erlassung des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied am 07.03.2016, dessen Verfahren nunmehr wiederaufgenommen worden ist.

Zusammenfassend ergibt sich, dass im konkreten Fall alle drei Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ für eine Wiederaufnahme wegen abweichender Vorfragenbeurteilung wie folgt gegeben sind:

Der wiederaufzunehmende Bescheid muss von der Beantwortung einer Vorfrage abhängig gewesen sein (=Vorfragendependenz):

Der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 vom 07.03.2016 ist hinsichtlich der Höhe des Verlustvortrages von der Vorfrage abhängig gewesen, ob ein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich im Jahr 2007 existiert oder nicht.

Das BFG hat in seiner Entscheidung vom 27.01.2016, GZ RV/5101064/2013 für das Jahr 2007 das freie Wahlrecht bejaht und deshalb in weiterer Folge eine Verlustzuordnung wie folgt festgestellt: (Anm.: es folgt eine graphische, zahlenmäßige Darstellung)

Aus der o.a. graphischen Darstellung der BFG-Entscheidung ergibt sich, dass auf Grund des bejahten Wahlrechtes der gesamte Verlust auch bei der ***Firma1*** vortragsfähig ist, da keine Verluste für die abgespaltenen Tankstellen verbleiben, da vorrangig die Gewinne mit den Verlusten aus abgespaltenen Tankstellen ausgeglichen wurden. Nach der Rechtsmeinung des BFG steht daher ein zusätzlicher Verlustvortrag von EUR 665.812,12 zu. Davon abweichend hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 13.09.2018 zu Ro 2016/15/0010 entschieden, dass ausschließlich eine objektbezogene Zuordnung von Verlusten möglich ist und eine willkürliche (sei es eine vorrangige, sei es eine nachrangige) Verrechnung von dem abgespaltenen Vermögen (Teilbetrieben) zuzurechnenden laufenden Verlusten mit laufenden Gewinnen des zurückbehaltenen Vermögens (Teilbetriebe) gesetzlich nicht normiert ist. Nach der nunmehr bindenden Rechtsansicht des VwGH steht der ***Firma1*** kein (zusätzlicher) Verlustvortrag von EUR 665.812,12 zu.

Die Vorfragendependenz liegt also vor.

Die (Das) zur Entscheidung der Vorfrage zuständige Behörde (Gericht) muss die Vorfrage nach der Bescheiderlassung „in wesentlichen Punkten anders entscheiden“ als die bescheiderlassende Behörde die Vorfrage beurteilt hat (= Beurteilungsdivergenz):

Das BFG hat in seiner Entscheidung vom 27.01.2016, GZ RV/5101064/2013 für das Jahr 2007 das freie Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustvortrag bejaht. Gemäß § 282 BAO war das ***FA*** verpflichtet, die Rechtsanschauung des BFG unverzüglich mit den ihr zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln umzusetzen. Da das BFG eindeutig der Beschwerde stattgegeben hat und das freie Wahlrecht bejaht hat, wurde damit durch das BFG in bindender Weise festgestellt, dass der Gesamtverlust von EUR 3.632.188,29 ausschließlich durch bei der ***Firma3*** verbleibende Tankstellen und geschlossene Tankstellen entstanden ist und deshalb in den Nachfolgejahren auch nur bei dieser Gesellschaft (bzw. bei deren Nachfolgesellschaft) vortragsfähig ist.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 13.09.2018 zu Ro 2016/15/0010 entschieden, dass kein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich im Jahr 2007 existiert und damit der Verlustvortrag nicht in der im BFG-Erkenntnis dargestellten Höhe zusteht, sondern dass der Verlustvortrag in den späteren Jahren ausschließlich nach objektbezogenen Verlusten zu gewähren ist.

3.1. Billigkeit (Bedachtnahme auf die berechtigten Interessen der Partei):

Es liegen keine besonderen Umstände vor, die eine Wiederaufnahme als unbillig erscheinen lassen. Weder liegt ein Missverhältnis der steuerlichen Gesamtauswirkung gegenüber der steuerlichen Auswirkung, welche sich allein aus den Wiederaufnahmegründen ergibt, vor, noch liegen besondere Umstände (zB Treu und Glauben, Unverhältnismäßigkeit des Grundes und der Folge der Wiederaufnahme) vor, welche ein derartiges Gewicht hätten, dass sie geeignet wären, einer Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Wege zu stehen.

3.2. Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse):

Ziel der Wiederaufnahme des Verfahrens ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (zB VwGH 22.3.2000, 99/13/0253) und demgemäß unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Daneben sind andere öffentliche Interessen (zB Zweckmäßigkeit und Besteuerungsgleichmäßigkeit) zu berücksichtigen.

Damit hat das ***FA*** in seinem Bescheid vom 07.03.2016 die Vorfrage gemäß der Rechtsanschauung in der BFG-Entscheidung beurteilt. (Das ***FA*** war zu diesem Zeitpunkt gern. § 282 BAO an die Rechtsanschauung des BFG gebunden. Die zwingende unverzügliche Umsetzung der BFG-Entscheidung ist ebenfalls in § 282 BAO gesetzlich normiert).

Durch die eindeutig rechtlich abweichende Beurteilung des VwGH ergibt sich nunmehr die Beurteilungsdivergenz.

Diese abweichende Vorfragenbeurteilung durch das zuständige Gericht/die zuständige Behörde muss „einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen“ (= Spruchrelevanz):

Durch die Entscheidung des VwGH vom 13.09.2018 zu Ro 2016/15/0010 ergibt sich, dass der Verlustvortrag nicht in der vom BFG dargestellten Höhe zusteht, sondern nach objektbezogenen Umständen zu ermitteln ist. Damit ist auch die die Spruchrelevanz gegeben.

Die Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens infolge Vorfragentatbestand gem. § 303 Abs. 1 lit c liegen damit vollständig vor.

3. Ermessen:

Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden, sodass eine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die gebotene Verwaltungsökonomie auch zweckmäßig ist.

Ohne die Wiederaufnahme des Verfahrens kommt es im gegenständlichen Fall zu einer Verwertung von Verlusten aus abgespaltenen Tankstellen, die dem objektbezogenen Verlustvortrag widerspricht. Angesichts des Ausmaßes dieser Verluste war bei der Verfügung der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides schützen soll, der Vorrang einzuräumen (§ 20 BAO).

II. Begründung Sachbescheid Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010:

Vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus der Vorgruppenzeit (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 nur bis Höhe des eigenen Gewinnes des Gruppenmitglieds verrechnet werden und werden daher beim jeweiligen Gruppenmitglied kanalisiert. Bei den aus der ***Firma3*** stammenden Verlustvorträgen handelt es sich um Außergruppenverluste, sodass grundsätzlich nur eine Verrechnung mit positiven Einkünften der ***Firma1*** im Jahr 2010 möglich ist (vgl. E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 04.02.2016 betreffend steuerlicher Auswirkung des BFG- Erkenntnisses vom 27.01.2016, GZ RV/5101064/2013 auf das Jahr 2010 bei der ***Firma1***). Als Folge der VwGH-Entscheidung vom 13.09.2018 zu Ro 2016/15/0010 ergibt sich, dass der Verlustvortrag für das Veranlagungsjahr 2010 wiederum um EUR 665.812,12 zu kürzen ist, da jene Verluste, die auf die abgespaltenen 11 Tankstellen entfallen, auf Grund des objektbezogenen Verlustvortragsüberganges nicht bei der gegenständlichen Abgabepflichtigen

abziehbar sind. Es ist daher wieder ein Verlustabzug von EUR 381.861,28 (anstatt EUR 1.047.673,40) anzusetzen.“

Nach erfolgter Fristverlängerung wurden am 28.3.2019 sowohl vom Gruppenmitglied als auch vom Gruppenträger zwei gleichlautende Beschwerden erhoben und jeweils begründend ausgeführt:

„Ausgangslage: Im Jahr 2007 hat die ***Firma3*** insgesamt 84 Tankstellen betrieben, wobei mit Stichtag 31.12.2007 11 Teilbetriebs-Tankstellen auf die ***Firma4*** nach Art VI UmgrStG abgespalten wurden. Die ***Firma4*** wurde in weiterer Folge mit der ***Firma5*** verschmolzen. Die ***Firma3*** selbst wurde Stichtag 31.12.2008 in einem ersten Schritt mit der ***Firma7*** verschmolzen und erfolgte in einem zweiten stichtagsgleichen eine Abspaltung zur Aufnahme in die ***Firma1*** durch Übertragung des gesamten Betriebes. Vor diesem Hintergrund sind die ***Firma7*** und die ***Firma1*** als Gesamtrechtsnachfolger der ***Firma3*** zu beurteilen. zum Schritt Gesamthaft betrachtet hat die ***Firma3*** mit den Tankstellen im Jahr 2007 einen Verlust erwirtschaftet, wobei einzelne nicht abgespaltene Tankstellen zusammen einen Gewinn erzielt haben, der das isoliert betrachtet negative Ergebnis der 11 abgespaltenen Tankstellen überschritten hat. insgesamt 84 Seitens der ***Firma3*** wurden die im Jahr 2007 durch die 11 übertragenen Tankstellen erzielten Verluste im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleichs vorrangig mit den Gewinnen aus einzelnen bei der ***Firma3*** verbleibenden Tankstellen verrechnet; im Ergebnis hat sich auf Ebene der ***Firma3*** ein Verlust in Höhe von EUR 3.632.188,29 ergeben, welcher vorgetragen wurde und erstmals im Jahr 2010 auf Ebene der Rechtsnachfolgerin in der Feststellungserklärung Gruppenmitglied weise geltend gemacht werden konnte. 2010 teil Im Zuge der in den Jahren 2011 bis 2013 bei der ***Firma3*** erfolgten Außenprüfung betreffend Jahre 2007 und 2008 hat diesen Sachverhalt einer Überprüfung unterzogen und die bisherige Verlustverrechnung als unzutreffend beurteilt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung GmbH das Finanzamt müsse der gesamte im Jahr 2007 erwirtschaftete Verlust der ***Firma3*** ermittelt und aufgrund der Abspaltung von 11 Tankstellen aliquot zwischen der ***Firma3*** und der ***Firma4*** aufgeteilt werden, wodurch sich nicht nur eine Änderung des steuerlichen Ergebnisses 2007 ergäbe, sondern auch eine Anpassung der Verlustvorträge und der in Folgejahren vorgenommenen Verlustverwertung erfolgen müsse. Dementsprechend wurde zum einen ein neuer Körperschaftsteuerbescheid 2007 erlassen und zum anderen das Verfahren betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 wiederaufgenommen und ein neuer Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 erlassen. Im Beschwerdeverfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 hat das Bundesfinanzgericht die Ansicht der Betriebsprüfung nicht geteilt, da die Reihenfolge des innerbetrieblichen Verlustausgleiches nicht vorgegeben und folglich eine vorrangige Verrechnung der Verluste aus den abgespaltenen Teilbetriebs-Tankstellen mit Gewinnen der verbleibenden Tankstellen zulässig sei. Auf Basis dieser Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes und der daran anknüpfenden Konsequenzen iHa die Verlustverrechnung im Jahr 2010 auf Ebene der Rechtsnachfolgerin der ***Firma3*** wurde

das Verfahren betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 wiederaufgenommen und ein neuer diesbezüglicher Bescheid erlassen. Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2007 hat das Finanzamt Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Im Revisionsverfahren wurde VwGH die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes im Hinblick auf die Höhe des 2007 angefallenen Verlustes explizit bestätigt und die Revision des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen; konkret hat der VwGH festgehalten, dass im Veranlagungsjahr 2007 die Spaltung noch nicht erfolgt und sohin der gesamte Verlust des Veranlagungsjahres 2007 durch die ***Firma3*** erzielt worden ist. Insofern erweise sich auch der Spruch der Entscheidung des BFG als nicht rechtswidrig. Die Aufteilung des ermittelten Verlustes könne zwar entgegen den Ausführungen des BFG nicht beliebig erfolgen, sondern müsse eine Aufteilung gem. UmgrStG entsprechend dem Verursachungszusammenhang vorgenommen werden; dies sei aber keine Frage des Jahres 2007 sondern eine solche, welche in den Folgejahren zu beurteilen sei. Auf Basis dieser VwGH Entscheidung hat das Finanzamt nunmehr das Verfahren betreffend Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2010 ein weiteres Mal wiederaufgenommen und einen neuen Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 erlassen, wobei konkret die bisher vorgetragenen und im Jahr 2010 geltend gemachten Verluste gekürzt wurden.

2 Rechtliche Würdigung:

Das Finanzamt stützt sich in der Begründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 auf § 303 Abs 1 lit c BAO, sohin auf den Tatbestand der Vorfrage, und führt dazu im Wesentlichen wie folgt aus: Eine endgültige Beurteilung der Höhe des Verlustvortrages betreffend das Jahr 2010 könne nur dann erfolgen, wenn in einem ersten Schritt geklärt werde, ob in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich 2007 (also vor der Abspaltung der 11 Teilbetriebe) ein freies Wahlrecht existiere; bei dieser den Tatbestand des § 303 Abs 1 lit c BAO erfüllenden Frage handle es sich unstrittig um eine solche des Jahres 2007. Sollte ein freies Wahlrecht verneint werden, könne ein Verlustvortrag im Ergebnis nur aufgrund der Spezialregelung des § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG gewährt werden (objektbezogener Verlustvortrag). Gegenständlich habe der Verwaltungsgerichtshof das freie Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich definitiv verneint; dementsprechend sei auch eine willkürliche Verlustzuordnung nicht möglich sondern müssten vielmehr die Regelungen des UmgrStG zur Anwendung gebracht werden. Unter Zugrundelegung dieser Würdigung habe sich gezeigt, dass der Verlustvortrag gegenständlich nicht in der im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes dargestellten Höhe zustehe, sondern ausschließlich eine Ermittlung auf Basis einer objektbezogenen Zuordnung erfolgen müsse. **Im Ergebnis sei die Beantwortung der Hauptfrage für das Jahr 2010 (= endgültige Höhe des Verlustvortrages) von der Beurteilung der Vorfrage für 2007 durch den Verwaltungsgerichtshof (= Gibt es ein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich und damit eine willkürliche Verlustzuordnung im Jahr 2007?) kausal bedingt gewesen.** Ergänzend wies das Finanzamt

darauf hin, dass eine Wiederaufnahme auch dann möglich sei, wenn es sich um keine Vorfrage im klassischen Sinne handeln sollte. Dies unter Bezug auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 6.12.1990, B 783/89), wonach eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirke, in gleicher Weise behandelt werden müsse, wie der Fall der Vorfrage. Diesen Ausführungen des Finanzamtes ist aus folgenden Gründen entgegenzutreten:

2.1 Nichtvorliegen einer Vorfrage im Sinne des § 303 Abs 1 lit c BAO iVm § 116 BAO

Es liegt schon keine Vorfrage iSd § 116 BAO vor, da das ***FA*** für die hier entscheidungserheblichen Fragestellungen sachlich zuständige Behörde ist. Daher hat das ***FA*** sowohl über die Verlustverrechnung im Jahr 2010 als auch über die Verlusthöhe im Jahr 2007 bzw über die Verlustzuordnung als zuständige Behörde eigenständig zu entscheiden.

Wesen einer Vorfrage ist, dass die Entscheidung über die Hauptfrage erst nach Klärung einer in den Wirkungsbereich einer anderen Behörde (eines Gerichtes) fallenden Vorfrage gefällt werden kann (vgl Stoll, BAO 1320 f). Dementsprechend sind als Vorfragen grundsätzlich nur jene Rechtsfragen anzusehen, zu deren verbindlicher Beantwortung die in einer Abgabensache zur Entscheidung berufene Abgabenbehörde im konkreten Verfahren sachlich nicht zuständig ist (Stoll, BAO 1322).

Gegenständlich war das ***FA*** selbst zur Beantwortung der Frage, ob es ein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich und damit eine willkürliche Verlustzuordnung im Jahr 2007 gibt, sachlich zu ständig und hat auch tatsächlich eine entsprechende Beurteilung vorgenommen (siehe dazu ua auch das Beschwerdeverfahren betreffend Körperschaftsteuer 2007, ***Firma3***). Demnach handelt es sich dabei - entgegen der vom ***FA*** vertretenen Ansicht - um keine Vorfrage iSd § 116 BAO im Hinblick auf die endgültige Beurteilung der Höhe des Verlustvortrages betreffend das Jahr 2010. Dass der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidungsbegründung eine von den Abgabenbescheiden abweichende Rechtsansicht vertreten hat, ist insoweit unerheblich. Jedenfalls wurde vom VfGH nicht über eine Vorfrage iSd § 116 BAO entschieden. Denn eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet (vgl Ritz, BAO6, § 116 Rz 1). Vom ***FA*** wurde - zutreffender Weise - nicht vorgebracht, dass es für die einzelnen zu lösenden Rechtsfragen sachlich unzuständig wäre.

2.2 Unzulässige Vermengung der Begründungselemente der VfGH-Entscheidung durch das ***FA***

In ihren Ausführungen hinsichtlich der Begründung der Wiederaufnahme nimmt das Finanzamt immer wieder auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes im Beschwerdeverfahren

betreffend Körperschaftsteuer 2007 Bezug. Seitens des Finanzamtes wird dabei unter anderem ausgeführt, dass „[...] die Frage des Vorliegens eines freien Wahlrechtes iZm dem innerbetrieblichen Verlustausgleich gleich unstrittig noch eine Frage des Jahres 2007 ist [...] und kein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich 2007 existiert. Diese Ausführungen stehen im Widerspruch zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes. In Rz 24 der Entscheidung hält der VwGH ausdrücklich fest, dass „für die Berechnung der Körperschaftsteuer der X GmbH für das Jahr 2007 im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ein innerbetrieblicher Verlustausgleich vorzunehmen ist [...]. In diesem Zusammenhang führt der Verwaltungsgerichtshof unmissverständlich aus, dass der zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens 2007 genommene innerbetriebliche Verlustausgleich zutreffend war und auf Ebene der ***Firma3*** zu einem Jahresverlust iHv EUR 3.632.188,29 geführt hat.

Die vom ***FA*** in weiterer Folge zitierten Ausführungen (Rz 30 VwGH-Entscheidung) betreffen Ausführungen des VwGH zu - nicht verfahrensgegenständlichen - Folgejahren. Übersehen werden dabei insbesondere die Ausführungen des VwGH in Rz 25: „Eine andere Frage ist es, von wem dieser Jahresverlust - in Anbetracht der zum Ablauf des 31. Dezember 2007 vorgenommenen Spaltung des X-GmbH - in den Folgejahren [Herv d Verf] als Verlustvortrag iSd § 8 Abs 4 KStG 1988 geltend gemacht werden kann.“ Damit erweist sich die Begründung des ***FA*** auf Seite 13 Absatz 2 als unzutreffend bzw steht diese im Widerspruch zur Entscheidung des VwGH. Das nicht zustehende freie Wahlrecht bzw die objektbezogene Zuordnung trifft nämlich ausschließlich die Folgejahre, somit die Jahre ab 2008 gerade nicht Gegenstand des Jahres 2007. Der VwGH hält in Rz 30 ausdrücklich fest, dass sich der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses (Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27. Jänner 2016, RV/5101064/2013, betreffend Körperschaftsteuer 2007) **nicht als rechtswidrig erweist, auch wenn der Verlustvortrag in den Jahren nach 2007 nur** mittels objektbezogener Zuordnung **zu ermittelnder Höhe zusteht**.

Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass es sich bei der Beurteilung der Verlustzuordnung (im Gegensatz zu jener hinsichtlich der Ermittlung der Verlusthöhe) gerade nicht um eine Vorfrage handelt, über die der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen seiner Entscheidung erkannt hätte, sondern vielmehr um einen rechtlichen Gesichtspunkt, der seitens des Finanzamtes selbst in den entsprechenden Bescheiden (konkret betreffend das Jahr 2010, da hier die Verlustverrechnung beim Rechtsnachfolger vorgenommen wurde) berücksichtigt hätte werden müssen.

Entsprechend den Ausführungen des VwGH wäre die Korrektur der Verlustverrechnung im Veranlagungsjahr 2010 vorzunehmen, was allerdings aus abgabenverfahrensrechtlicher Sicht zur Voraussetzung hat, dass eine Durchbrechung der Rechtskraft möglich ist. Der bloße Umstand, dass die Behörde irrtümlich von einer Berücksichtigung bereits im Jahr 2007 ausgegangen ist und vor diesem Hintergrund den Körperschaftsteuerbescheid 2007 im

Rechtsweg bekämpft hat, kann eine Wiederaufnahme des verfahrensgegenständlichen Bescheides - mangels Erfüllung des Vorfragentatbestandes, aber auch mangels Erfüllung der anderen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme - jedenfalls nicht rechtfertigen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass vom ***FA*** bei der Argumentation generell übersehen worden ist, dass beim Verlustvortrag lediglich eine Bindung an die Höhe des im Körperschaftsteuerbescheid ausgewiesenen Verlustes besteht. Über die Höhe des entstandenen (und in der Folge für den Verlustvortrag relevanten) Verlustes ist im Verlustentstehungsjahr abzusprechen, was gegenständlich auch passiert und vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt worden ist. Davon zu trennen ist die Frage, von wem und in welcher Höhe der entstandene Verlust in der Folge als Verlustvortrag verwertet werden kann. Darüber ist gesondert und zwar im jeweiligen Jahr, in dem der Verlust vorgetragen/verwertet werden soll, abzusprechen. Wenn daher das Finanzamt der Ansicht ist, die Vortragsfähigkeit trifft dem Grunde oder der Höhe nach zu, ist darüber ausschließlich im Jahr des Verlustvortrages nicht aber im Jahr der Verlustentstehung abzusprechen. Schon aus diesem Grund kann sich das ***FA*** für die gegenständliche Wiederaufnahme nicht auf eine Entscheidung des VwGH, in welcher nur über die Höhe des Verlustes abgesprochen worden ist, stützen. Eine Vermengung beider Verfahren ist nicht zulässig. Dem nach ist die Frage, ob eine persönliche Vortragsberechtigung der Verlustbeträge besteht beim Rechtsnachfolger zu klären (siehe auch Ambrosch/Wild, RWZ 12/2018, 395). Lediglich wenn sich bei der Höhe des (dem Verlustvortrag zugrundeliegenden) Verlustes eine Änderung ergäbe, würde dies als „quasi-Vorfrage“ (Stoll, BAO 1335) Auswirkungen auf den späteren Verlustvortrag und dessen Verwertung haben, was im konkreten Sachverhalt aber nicht gegeben ist.

2.3 Verlustermittlung im Jahr 2007 vom VwGH bestätigt, Folgejahre nicht Sache des Verfahrens

Selbst wenn man vom Vorliegen einer Vorfrage iSd § 116 BAO ausgehen würde, würde eine abweichende Vorfragenentscheidung nur dann einen Wiederaufnahmegrund darstellen, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden war (Ritz, BAO6, § 303 Rz 38 uHa VwGH-Rsp). In Bezug auf den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs 1 lit c BAO entfaltet eine (vermeintliche) Vorfrage nur dann die für die Wiederaufnahme erforderliche Bindungswirkung, wenn die Beantwortung Teil des Spruch ist (Stoll, BAO 1322). Gegenstand einer Bindung kann folglich nur sein, was spruchmäßig rechtsfeststellend oder rechtsgestaltend entschieden wird/wurde. Die in die Begründung aufgenommene Rechtsauffassung ist demgegenüber gerade kein formal bindlicher Maßstab und ist eine solche Erweiterung im Gesetz auch nicht vorgesehen (Stoll, BAO 1337 mwN). Da der gegenständlich vom Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogene objektbezogene Verlustübergang nicht das Veranlagungsjahr 2007 sondern lediglich Folgejahre betrifft und die dies bezüglich Ausführungen des Verwaltungsgerichtshof nicht Spruchbestandteil sind sondern sich nur in der Begründung finden, kann daraus keine Bindungswirkung abgeleitet werden und scheidet der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs 1 lit c BAO auch insoweit aus. Dabei ist zudem zu

berücksichtigen, dass über die Feststellung der Höhe hinausgehende verlustvortragsbedingte Tatbestandselemente im Bescheid des Verlustentstehungsjahres, gegenständlich im KöSt-Bescheid 2007, gerade nicht spruchgemäß erfasst werden sondern darüber in jenem Bescheid abzusprechen ist, in dem die Verlustverwertung tat sächlich erfolgt, gegenständlich im Feststellungsbescheid 2010 (siehe dazu Stoll, BAO 1335). Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass der VwGH eine Entscheidung betreffend den Feststellungsbescheid 2010 getroffen hätte.

2.4 Zitierte Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes gegenständlich nicht einschlägig

Wie das Finanzamt unter Hinweis auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (6.12.1990, B 783/89) ausführt, könne eine Wiederaufnahme grundsätzlich auch dann erfolgen, wenn eine Vorfrage im klassischen Sinne nicht vor liege; diesbezüglich ist jedoch darauf hinzuweisen, dass eine solche Interpretation vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt ist, und folglich eine derartige Erweiterung des Tatbestandes des § 303 BAO nur in Ausnahmefällen greifen kann. Im der zitierten Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes zugrundeliegenden Sachverhalt war strittig, ob bei nachträglicher Aktivierung eine beantragte Wiederaufnahme für die Folgejahre zwecks Berücksichtigung der AfA vorzunehmen ist. Konkret wurde im Zusammenhang mit einer Kommanditgesellschaft eine im Jahr 1974 erfolgte Sondervergütung für eine Gesellschafterin zur Gänze als Gewinnanteil und für die übrigen Gesellschafter als sofort verlustwirksam be handelt. Diese Qualifikation bzw steuerliche Behandlung wurde auch für die Folgejahre beibehalten. Erst später wurde die zugrunde gelegte Rechtsansicht von der Finanzlandesdirektion verworfen und im Hinblick auf das Jahr 1974 lediglich ein Teilbetrag bei den übrigen Gesellschaftern als verlustwirksam be handelt. Der Differenzbetrag sollte in den Folgejahren im Wege der AfA geltend gemacht werden. Da die Bescheide der Folgejahre (konkret 1975 und 1976) bereits in Rechtskraft erwachsen waren, wurde zur Berücksichtigung der AfA seitens der Abgabepflichtigen eine Wiederaufnahme beantragt, die jedoch der Finanzlandesdirektion abgewiesen wurde. Erst der Verfassungsgerichtshof kam zu dem Ergebnis, dass in diesem Fall ein Wiederaufnahmegrund vorliege bzw eine Wiederaufnahme zu verfügen sei, um ein gleichheitskonformes Ergebnis zu erreichen. Mit Blick auf den dem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall wird deutlich, dass dieser doch wesentlich vom gegenständlichen Sachverhalt abweicht:

- Die Behörde hat in der Sache selbst entscheiden und eine für das streitge genständliche Jahr 1974 relevante, andere rechtliche Sichtweise vertreten (Aktivierungspflicht). Insoweit hat der Spruch diesen Aspekt beinhaltet und auch zu einer Abänderung des Bescheides im beschwerdegegenständlichen Jahr (nämlich 1974) geführt. Demgegenüber hat der Verwaltungsgerichtshof im gegenständlichen Sachverhalt den Körperschaftsteuerbescheid 2007 aus drücklich bestätigt und lediglich in der Begründung Ausführungen zu rele vanten Folgejahren getroffen. Diese Aspekte zum objektbezogenen Verlustübergang wirken sich allerdings erst in den Folgejahren aus und sind in diesen zu prüfen. Hinsichtlich des Jahres 2007

haben sich durch die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes keinerlei Änderungen ergeben.

- Durch die bloße Änderung im streitgegenständlichen Jahr 1974 (Aktivierung) hätten sich für denselben Abgabepflichtigen wirtschaftliche Nachteile ergeben, wenn nicht eine entsprechende Berücksichtigung dieser seitens der Behörde angewandten, abweichenden rechtlichen Auffassung auch in den Folgejahren erfolgen hätte können (weniger Aufwand im ersten Jahr, kein Aufwand in den Folgejahren). Gegenständlich hat es - wie bereits ausgeführt - keine Änderungen im Jahr 2007 gegeben; eine einseitige wirtschaftliche Belastung, welche in den Folgejahren ausgeglichen hätte werden müssen, liegt damit nicht vor.

- Gegenständlich wurde seitens des Verwaltungsgerichtshofes gerade nicht über eine Vorfrage iSd § 116 BAO erkannt; vielmehr hätte das Finanzamt selbst im Jahr 2010 über die Beurteilung der Verlustzuordnung entscheiden bzw den Bescheid 2010, in welchem die Verlustverrechnung vorgenommen wurde, bekämpfen müssen.

- Weiters wurde vom Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass eine Nichtwiederaufnahme im Hinblick auf die Jahre 1975 und 1976 auch dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen würde, da sich die Abgabepflichtigen auf die ursprüngliche rechtliche Beurteilung der Behörde verlassen haben. Dass das ***FA*** als zuständige Behörde in den Folgejahren eine unzutreffende Rechtsauffassung angewendet hat und deshalb die Behörde zu Lasten des Abgabepflichtigen eine Korrektur erwirken möchte, ist vom Grundsatz von Treu und Glauben gerade nicht umfasst. Die Behörde hat vielmehr zu berücksichtigen, dass im gegenständlichen Fall dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit zukommt.

Im Ergebnis zeigt sich, dass eine Erweiterung der Regelung des § 303 BAO auch vom Verfassungsgerichtshof nur in bestimmten Ausnahmefällen angedacht ist. Mangels Übertragbarkeit des Sachverhaltes scheidet eine solche Erweiterung gegenständlich jedenfalls aus.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall keine Vorfrage iSd § 303 Abs 1 lit c BAO vorliegt. Der VwGH hatte nicht über die Verlust zuordnung bzw die Verwertung des Verlustvortrages sondern über die Höhe des zustehenden Gesamtverlustes zu entscheiden. Diesbezüglich wurde die Entscheidung des BFG ausdrücklich - zu Gunsten der Abgabepflichtigen - bestätigt. Demgegenüber handelt es sich bei der Beurteilung der Verlustzuordnung bzw der Verwertung des Verlustvortrages gerade nicht um eine Vorfrage, sondern vielmehr um einen rechtlichen Gesichtspunkt, der seitens des Finanzamtes selbst in den entsprechenden Bescheiden (konkret betreffend das Jahr 2010) berücksichtigt hätte werden müssen. Dass die Behörde in Verkennung der Rechtslage von einer Berücksichtigung bereits im Jahr 2007 ausgegangen ist und vor diesem Hintergrund den

Körperschaftsteuerbescheid 2007 im Rechtsweg bekämpft hat, kann die gegenständliche Wiederaufnahme nicht rechtfertigen. Deshalb ersuchen wir um antragsgemäße Erledigung.“

In diesem Schriftsatz wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 12.4.2019 vorgelegt.

Im Vorlagebericht wurde ausgeführt:

„Zur Vermeidung von Wiederholungen wird betreffend die rechtlichen Ausführungen auf die Seiten 11 - 16 der händischen Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 29.01.2019 verwiesen.

Dazu ergänzend wird seitens des Finanzamtes zu den Beschwerdeausführungen wie folgt Stellung genommen:

Wie bereits in der händischen Begründung der Wiederaufnahme vom 29.01.2019 ausgeführt, kam der VfGH in seiner Entscheidung B 783/89 vom 6.12.1990 zum Schluss, dass auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens in verfassungsgemäßer Interpretation möglich ist und eine Vorfrage deshalb auch nicht nur "klassisch" zu verstehen ist. D.h. durch die Entscheidung des VfGH wurden die Wiederaufnahmegründe in ihrem Anwendungsbereich de facto erweitert (so auch Ritz, 6. Auflage, § 303 Tz. 41). Deshalb wird seitens des Finanzamtes auch den Ausführungen auf der Seite 5 der Beschwerde widersprochen, wo ausgeführt wird, dass eine Vorfrage schon dem Grunde nach nicht vorliegen kann. In verfassungskonformer Interpretation liegt lt.

Ansicht des ***FA*** eine Vorfrage gem. § 303 Abs. 1 lit c. BAO vor. (Im Übrigen wurde auch zuletzt durch die BFG-Entscheidung vom 21.09.2017, RV/3100208/2015 die Frage der nachträglichen Änderung des Verlustvortrages als Vorfrage im Sinne des § 303 Abs. 1 lit c BAO beurteilt).

Die Bescheidbeschwerde ist vom Parteiinteresse geprägt, an der unrichtigen Verlustzuweisung bzw. Verlustvortragsverrechnung festzuhalten, die auf Grund der schwierigen materiellrechtlichen Aufteilungs- und Zurechnungsvorschriften bei den Nachfolgerechtsträgern nicht bereits im Verlustentstehungsjahr 2007, in das der Spaltungsstichtag fällt (31.12.2007), sondern erst - wie nunmehr im Verfahren vor dem VfGH geklärt werden konnte - im Rahmen der Verlustverrechnung im streitgegenständlichen Jahr 2010 schlagend werden konnte.

So kommt in der Bescheidbeschwerde in gesamthafter Betrachtung der Verfahrensablauf zu kurz, nämlich der Umstand, dass die nunmehrige Korrektur im Zuge einer Wiederaufnahme vom 29.1.2019 (nach Ergehen der Entscheidung des VfGH vom 13.9.2018) lediglich die

Rückgängigmachung der zuvor im Zuge einer Wiederaufnahme vom 7.3.2016 (nach Ergehen der Entscheidung des BFG vom 27.1.2016) erfolgten Verlustverrechnung zugunsten der Partei ist.

Sachlich erscheint die Rückgängigmachung der unrichtigen persönlichen Verlustabzugsberechtigung im Feststellungsbescheid FGM 2010 nach Ergehen der Höchstgerichtsentscheidung jedenfalls zutreffend und vom Verfahrensablauf als Korrektur der Erstanpassung vom 07.03.2016 gerechtfertigt. Zwar spricht das Erkenntnis des VwGH (wie in der Beschwerde auch richtig ausgeführt wird) über das Jahr 2007 ab, doch trifft das natürlich genauso auf das den Gegenstand des VwGH-Erkenntnisses bildende BFG-Erkenntnis zu, dessen Ergehen die Grundlage für die Erstanpassung des Verlustabzuges 2010 mittels einer amtswegigen Wiederaufnahme war, um den nach dem damaligen Stand im Gerichtsverfahren (BFG-Entscheidung) für richtig erachteten Rechtszustand herzustellen.

Insgesamt stellt sich somit der Geschehensablauf in Sachen Verlustabzug 2010 so dar, dass Gegenstand des nunmehrigen Beschwerdeverfahrens die Rückgängigmachung der Erstanpassung des Verlustabzuges 2010 ist, die im Bescheid vom 7.3.2016 unter Zugrundelegung der Beurteilung der persönlichen Verlustabzugsberechtigung laut Entscheidung des BFG vom 27.1.2016 betreffend das Jahr 2007 (Verlustjahr, in das der Spaltungsstichtag fällt) vorgenommen worden ist. Grund für die Rückgängigmachung im nunmehrigen Bescheid vom 29.1.2019 ist das Erkenntnis des VwGH vom 13.9.2018, welches über das Erkenntnis des BFG vom 27.1.2016 abspricht und die darin getroffene Rechtsansicht zur Existenz des freien Wahlrechtes und in weiterer Folge zur Höhe des der Beschwerdeführerin zustehenden Verlustvortrages klar widerlegt. Damit besteht ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den beiden Wiederaufnahmen betreffend Feststellungsbescheid GM 2010, sind doch beide Wiederaufnahmen auf nachträglich ergangene Gerichtsentscheidungen gestützt, zu deren Umsetzung sich das Finanzamt einerseits in mittelbarer Anwendung des § 282 BAO veranlasst sah (Erstanpassung für die amtswegige Zuerkennung des Verlustvortrages nach den rechtlichen Ausführungen im BFG-Erkenntnis) und nunmehr in mittelbarer Anwendung des § 63 VwGG veranlasst sieht (Zweitenpassung zur Herstellung der richtigen Rechtslage lt. VwGH). Dass diese Anpassungen erst für das streitgegenständliche Jahr 2010 erfolgen und nicht im Jahr 2007, zu welchem die Gerichtsentscheidungen ergangen sind, ist ein Ausfluss der materiellen Rechtslage.

Somit kann festgehalten werden, dass mittels der streitgegenständlichen Wiederaufnahme der von der Ansicht des BFG abweichenden Rechtsansicht des VwGH zur persönlichen Verlustabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin nach der Spaltung Rechnung getragen wird.

Im Konkreten war auch nicht nur das Jahr 2007 (Str.Nr. ***StNr3***) vor dem BFG anhängig, sondern auch das Jahr 2010 bei der gegenständlichen Nachfolgesellschaft (vgl. Sie bitte Seite

9 und 10 der Sachverhaltsdarstellung in der händischen Begründung vom 29.01.2019). Sowohl die Großbetriebsprüfung, das ***FA***, die nunmehrige Beschwerdeführerin (die im Übrigen selbst lediglich für das Jahr 2007 das freie Wahlrecht und die Verlustzuteilung geklärt haben wollte und daher für das Jahr 2010 "nur" die Streitfrage der Angemessenheit der PKW-Aufwendungen im Verfahren RV/5100056/2014 vor dem BFG vorbrachte) und natürlich auch der BFG-Richter gingen übereinstimmend in der Vergangenheit davon aus, dass die Streitfrage,

ob ein freies Wahlrecht iZm dem innerbetrieblichen Verlustausgleich vorliegt oder nicht, eine Streitfrage des Jahres 2007 ist. Erst resultierend aus der Lösung dieser Streitfrage (willkürliches Wahlrecht ja/nein) kommt es dann lt. BFG zur Verlustzuteilung. (Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass damals alle Beschwerden des ***Firma***-Konzernes durch denselben Richter beim BFG entschieden wurden). Wenn nun die Beschwerdeführerin verneint, dass das ***FA*** bloß irrtümlich von einer Berücksichtigung im Jahr 2007 ausgegangen ist und deshalb die Amtsrevision für das Jahr 2007 eingebracht hat (Seite 6 - 7 der Beschwerdeschrift), so ist dem zu entgegnen, dass nicht nur das ***FA***, sondern auch die Beschwerdeführerin und auch das BFG von einer zu klärenden Rechtsfrage für das Jahr 2007 ausgegangen sind.

Im Übrigen war es damals auch völlig klar, dass die von der Bp vorgenommene Verlustzuteilung im Jahr 2007 in der VwGH-Rechtsprechung vom 8.7.2009, Zl. 2008/15/0031 gedeckt war. Auch der BFG hat grundsätzlich die mögliche Verlustzuteilung bereits im Jahr 2007 nicht als rechtswidrig erachtet, kam jedoch zum Schluss, dass ein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich existiert und deshalb ist (da das freie Wahlrecht durch die Beschwerdeführerin lt. BFG rechtmäßig ausgeübt worden ist) der Gesamtverlust nur mehr den verbleibenden Tankstellen (und damit der Beschwerdeführerin) zuzurechnen. D.h. der Gesamtverlust war lt. BFG-Entscheidung damit ausschließlich durch die verbleibenden Tankstellen entstanden (da ein Schritt vorher das freie Wahlrecht durch den BFG-Richter bejaht worden ist) und nur deshalb wurde der Gesamtverlust durch das BFG auch der nunmehrigen Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin zugewiesen und in der für den späteren Verlustvortrag maßgeblichen Höhe dargestellt. Das Erkenntnis des BFG wurde zwar sofort durch das ***FA*** mittels Amtsrevision bekämpft, war jedoch jedenfalls gem. § 282 BAO durch das Finanzamt umzusetzen. D.h. nachdem das BFG unstrittig das freie Wahlrecht bejaht hat und auch aus diesem Grunde die Verlustzuordnung an die Beschwerdeführerin erfolgte (mit gleichzeitigem Hinweis in den rechtlichen Ausführungen, dass der Verlust damit ausschließlich durch verbleibende Tankstellen entstanden ist und somit dieser Gesamtverlust auch ausschließlich bei der Beschwerdeführerin vortragsfähig ist), ist somit gleichzeitig die Darstellung des Verlustes in der für den Verlustvortrag maßgeblichen Höhe durch das BFG erfolgt. Damit war aber auch das ***FA*** gem. § 282 BAO verpflichtet, die Rechtsanschauung des BFG's umzusetzen (und zwar ungeachtet des Umstandes, dass sofort eine Amtsrevision gegen das BFG-Erkenntnis eingebracht wurde).

(Wie später noch materiellrechtlich ausgeführt wird, ist ein allfälliger Verlustvortrag immer zwingend von Amts wegen durch das Finanzamt zu gewähren).

Erst der VwGH hat die unrichtige Rechtsansicht des BFG's dahingehend in seinen Ausführungen korrigiert, dass kein freies Wahlrecht in Bezug auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich existiert, sondern für den späteren Verlustvortrag der Folgejahre ausschließlich eine objektbezogene Zuordnung maßgebend ist. Weiters wurde durch den VwGH ausgesprochen, dass zwar über den Gesamtverlust des Jahres 2007 in einem Körperschaftsteuerbescheid an die Beschwerdeführerin abzusprechen ist (wegen dem Spaltungsstichtag 31.12.2007), der Verlustvortrag aber gerade nicht in der vom BFG dargestellten Höhe zusteht.

Wenn die Beschwerdeführerin vermeint, sich unter diesen Umständen auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen zu können, oder wenn sie behauptet, das Finanzamt möchte nunmehr eine Korrektur zu ihren Lasten erwirken (siehe Ausführungen auf Seite 9 der Beschwerdeschrift), erscheint das bei objektiver Betrachtung des Falles völlig verfehlt. Vielmehr ist es das Finanzamt, das der ersten Gerichtsentscheidung (BFG) pflichtgemäß in der Umsetzung für das Jahr 2010 folgte und nunmehr im guten Glauben daran enttäuscht sein müsste, wenn es die zweite, höhere, widerlegende und rechtlich richtige Gerichtsentscheidung (VwGH) nicht mehr entsprechend umsetzen könnte. Im Übrigen handelt es sich gerade nicht um eine - wie in den Beschwerdeausführungen dargestellt - sachlich nicht gerechtfertigte Korrektur des Verlustvortrages. Rein materiellrechtlich ist die Kürzung des Verlustvortrages korrekt, da der VwGH unstrittig ausgesprochen hat, dass ausschließlich ein objektbezogener Verlustvortrag maßgebend ist.

Die unzutreffende Rechtsauffassung für die Folgejahre wurde auch nicht, wie in der Beschwerde im letzten Aufzählungsstrich auf Seite 9 unterstellt wird, durch das Finanzamt „angewendet“, sondern sie wurde vielmehr durch das BFG getroffen und durch das Finanzamt - rechtlich gebunden an die Rechtsanschauung des Gerichts gem. § 282 BAO -, vollzogen; und zwar trotzdem das Finanzamt die im BFG-Erkenntnis geäußerte Rechtsanschauung nicht geteilt und mit Amtsrevision beim VwGH bekämpft hatte.

Die nunmehrige Wiederaufnahme dient dem Vollzug der Rechtsanschauung gemäß VwGH-Erkenntnis vom 13.9.2018, somit Herstellung des rechtmäßigen Zustandes, was nicht erforderlich wäre, wenn das Finanzamt nicht zunächst das bezughabende BFG-Erkenntnis pflichtgemäß entsprechend umgesetzt hätte. Wenn die Partei daraus nun auf dem Boden des Verfahrensrechts einen Vorteil ziehen möchte, so ist dies keine Vorgehensweise, die von rechtsstaatlichen Grundsätzen getragen wird. Lt. Ansicht des Finanzamtes liegt damit auch hier eine weite Auslegung der Wiederaufnahmebestimmung im Sinn der Rechtsprechung des VfGH vor (verfassungskonforme Interpretation des § 303 Abs. 1 lit c BAO).

Bei der zugrunde liegenden Frage, von welchem der (partiellen) Rechtsnachfolger der Jahresverlust 2007 des Rechtsvorgängers angesichts der zum Ablauf des 31.12.2007

vorgenommenen Spaltung in den Folgejahre als Verlustvortrag iSd § 8 Abs. 4 KStG geltend gemacht werden kann, handelt es sich, wie in der Beschwerde insoweit nach nunmehrigem Erkenntnisstand zutreffend ausgeführt wird, um eine Hauptfrage, die im Jahr der Verlustverrechnung (= 2010) zu entscheiden ist, und zwar unter Berücksichtigung der Spezialregelung des objektbezogenen Verlustvortrages nach § 35 iVm § 21 UmgrStG. Es geht um die Frage der persönlichen Verlustabzugsberechtigung. Demnach steht aber der Verlustabzug der Beschwerdeführerin nur in der im Bescheid vom 29.1.2019 angesetzten Höhe zu. Im Übrigen entspricht dieser Verlustvortrag wieder jenem Betrag, wie er vor der erfolgten Anpassung an das Erkenntnis des BFG, seitens des ***FA*** im Rahmen der BVE vom 19.11.2013 festgesetzt worden ist und wogegen - wie bereits erwähnt weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag - die Rechtsunrichtigkeit eingewandt wurde. Vielmehr wurde im Vorlageantrag "nur" die Rechtsunrichtigkeit der Angemessenheitsprüfung PKW eingewandt. Im Rahmen der BFG-Entscheidung RV/510056/2014 vom 17.08.2015 betreffend dem Jahr 2010 wurde auch demnach vom BFG-Richter "nur" das Rechtsproblem der PKW-Angemessenheitsprüfung behandelt, da sowohl die GBP, das Finanzamt, die Beschwerdeführerin und der BFG-Richter übereinstimmend davon ausgegangen sind, dass die Frage der Existenz eines freien Wahlrechtes iZm dem innerbetrieblichen Verlustausgleich und daraus folgend die Verlustzuteilung an die partiellen Rechtsnachfolger eindeutig eine Frage des Jahres 2007 sind (vgl. VwGH 08.07.2009, 2008/15/0031 zu einem Spaltungsstichtag 31.12.1996 und Aufteilung der Einkünfte 1996).

Die Korrektur im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 13.9.2018, Ro 2016/15/0010, zwecks dessen Umsetzung. In diesem Erkenntnis (im Unterschied zu einem nur formalrechtlich absprechenden Beschluss) hat der VwGH mit aller Deutlichkeit ausgesprochen, dass der Spezialregelung des § 35 UmgrStG nur durch eine objektbezogene Zuordnung der Verluste entsprochen wird und „das Bundesfinanzgericht insoweit die Rechtslage verkannt hat“ (siehe dazu auch Zorn, VwGH zum Verlustübergang bei Spaltungen nach Art VI UmgrStG, RdW-Heft 11/2018, 737 [RdW 2018/558]).

Der VwGH hat damit gerade nicht „lediglich in der Begründung Ausführungen zu relevanten Folgejahren getroffen“ (siehe Beschwerde Seite 9 erster Teilstrich), sondern er hat damit die für das Jahr 2010 relevante Rechtsfrage zweifelsfrei geklärt und anders als zuvor das BFG in seinem Erkenntnis vom 27.1.2016, Zl. RV/5101064/2013, entschieden. Ebenso deutlich hat der VwGH damit ausgesprochen, dass der Verlustvortrag damit nicht in der vom BFG dargestellten Höhe zusteht.

Ungeachtet der Amtsrevision hatte das Finanzamt iSd § 282 BAO zunächst die (gegenteilige) Rechtsanschauung des BFG, wonach der gesamte Verlust der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei, im Zuge einer amtswegigen Wiederaufnahme mit

Feststellungsbescheid GM vom 7.3.2016 pflichtgemäß vollzogen und ist diese (Erst-)Anpassung zugunsten der Beschwerdeführerin in formeller Rechtskraft erwachsen.

Was nunmehr mittels des streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheides und Erlassung des neuen Feststellungsbescheides GM für 2010 vom 29.1.2019 passiert, ist - wie bereits erwähnt - nichts anderes als die Rückgängigmachung der Korrektur vom 7.3.2016, nachdem der Verwaltungsgerichtshof (das Verwaltungsgericht zweiter Stufe) die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes (als Verwaltungsgericht erster Stufe) verworfen hatte. Wenn im Erstverfahren vom Finanzamt eine Bindung (Vollstreckung) nach § 282 BAO an die Rechtsanschauung des BFG angenommen wurde, wird nun eine Stufe höher eine Bindung (Vollstreckung) nach § 63 VwGG an die gegenläufige Rechtsanschauung des VwGH angenommen.

Die Wiederaufnahme wurde laut Begründung des angefochtenen Bescheides auf die verfassungskonforme Auslegung des § 303 Abs. 1 lit c BAO - Wiederaufnahmsgrund laut Erkenntnis des VfGH vom 6.12.1990, B 783/89 (siehe dazu bei Ritz, BAO, 6. Auflage, § 303 Tz 41 f) - gestützt und dient wie schon mehrfach erwähnt der Herstellung der rechtmäßigen Verlustzuweisung. Die Parallelität zum vom Verfassungsgerichtshof entschiedenen Fall ergibt sich daraus, dass nach dem gegenüber der Beschwerdeführerin ergangenen und in Rechtskraft erwachsenen Bescheid vom 7.3.2016 gegenüber (auch) der Beschwerdeführerin eine anders lautende Gerichtsentscheidung ergangen ist, nach welcher der Bescheid vom 7.3.2016 so nicht ergehen hätte dürfen, da die vom BFG gelöste, vom Finanzamt aufgrund der Bindungswirkung dem Bescheid zugrunde gelegte Rechtsfrage, nachträglich höchstgerichtlich anders beurteilt bzw. entschieden wurde. Damit besteht ein inhaltlicher, formeller und personeller Zusammenhang, hervorgerufen durch zwei Gerichtsentscheidungen und jeweils auf ihnen beruhenden Anpassungsbescheiden, jeweils vollzogen mittels Wiederaufnahmen des Feststellungsbescheides GM für 2010, zunächst am 7.3.2016 infolge der Gerichtsentscheidung vom 27.1.2016 und nunmehr am 29.1.2019 infolge der Höchstgerichtsentscheidung vom 13.9.2018.

Der Umstand, dass es durch die Amtsrevision und der VwGH-Entscheidung wiederum zu einer Verlustvortragskürzung kommen könnte, wurde auch gegenüber der Beschwerdeführerin im Jahr 2016 vor Erlassung des Wiederaufnahmebescheides vom 07.03.2016 klar kommuniziert (vgl. Sie bitte Aktenvermerk Telefonat vom 3.2.2016 und E-Mail-Verkehr vom 3.2. und 4.2.2016). Aus diesem Grunde wurden auch seitens des ***FA*** in weiterer Folge im Jahr 2017 und 2018 Unterbrechungshandlungen für das Jahr 2010 gesetzt, um die Rechtsproblematik der Verjährung für das Jahr 2010 hintanzuhalten. Seitens des ***FA*** und auch seitens der Beschwerdeführerin war es daher klar, dass die letzte Entscheidung in der Frage der Existenz des freien Wahlrechtes zum innerbetrieblichen Verlustausgleich (und daraus folgend zur Höhe der Verlustzuweisung und daraus folgend zur endgültigen Höhe des Verlustvortrages) alleine dem Verwaltungsgerichtshof obliegt.

Materiellrechtlich ist zum Wesen des Verlustvortrages noch Folgendes auszuführen:

Der Verlustabzug ist zwingend, d.h. von Amts wegen im ersten Jahr im höchstmöglichen Ausmaß (kein Wahlrecht) vorzunehmen, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt (so auch Jakom/Peyerl, EStG 2018, § 18, Rz. 166).

Die Höhe des abzugsfähigen Verlustes ergibt sich grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres (EStR 2000 Rz 4510). Damit wird der Verlustabzug der Höhe nach mit Bindung für die Folgejahre rechtskräftig festgestellt (E 20.9.1977, 931/77, 1978, 47 ; E 20.11.1996, 94/13/0011, 1997, 676; E 26.11.2015, 2012/15/0038, 2016/25, 80; BFG 22.4.2015, RV/5101210/2011; EStR 2000 Rz 4533). Der Ausspruch eines Verlustes im ESt-Bescheid wirkt auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (E 20.2.2008, 2006/15/0026, 2008/403, 501; E 26.11.2015, 2012/15/0038, 2016/25, 80). Es wird damit iSd § 92 Abs 1 lit b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Neben der Höhe des Verlustes wird im EStBescheid im Verlustentstehungsjahr auch über seine Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart abgesprochen; daher kann der Verlustabzug in den Folgejahren zB nicht mit der Begründung versagt werden, im Verlustentstehungsjahr sei gar keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei vorgelegen (E 24.11.1976, 899/74, 1977, 126; EStR 2000 Rz 4533).

Im Jahr der möglichen Verlustverwertung ist nur mehr zu prüfen, ob der vorgetragene Verlust aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung ermittelt worden ist. Ist dies der Fall, ist der im Entstehungsjahr mit bindender Wirkung festgestellte Verlust zu verrechnen. Eine Abänderung des (ordnungsgemäß) ermittelten Verlusts der Höhe nach im Jahr der Verlustverwertung ist nicht mehr möglich (so auch Fischerlehner in UFSjournal 2011, 207, "Abgabenbescheid als grundlagenähnlicher Bescheid").

In der BFG-Entscheidung vom 27.01.2016, RV/5101064/2013 wurde unstrittig der Verlust für die Beschwerdeführerin mit EUR -3.632.188,29 ausgewiesen und ist deshalb betragsmäßig für das ***FA*** verbindlich geworden. In diesem BFG-Erkenntnis wurde neben der Verlusthöhe auch unmissverständlich und eindeutig die Rechtsfrage entschieden, dass dieser Jahresverlust von EUR -3.632.188,29 wegen der Bejahung des freien Wahlrechtes im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleiches im Jahr 2007 in der Folge ausschließlich bei der Beschwerdeführerin als Verlustvortrag zu berücksichtigen ist. Das Erkenntnis des BFG entfaltete gesetzliche Bindungswirkung gegenüber dem Finanzamt gem. § 282 BAO hinsichtlich der Höhe des Verlustes und auch hinsichtlich des Umstandes, dass dieser Verlust (durch Bejahung eines freien Wahlrechtes als Frage des innerbetrieblichen Verlustausgleiches im Jahr 2007) lt. BFG eindeutig lediglich den verbleibenden Tankstellen zuzurechnen ist. Somit war es dem ***FA*** im Jahr 2016 verwehrt - ungeachtet der eingebrachten Amtsrevision -, den

festgestellten Sachverhalt hinsichtlich der Höhe des Verlustes von EUR 3.632.188,29 mit anderen rechtlichen Überlegungen als das BFG für den späteren Verlustvortrag zu beurteilen.

Antrag des Finanzamtes:

Das ***FA*** hält seine Rechtsmeinung weiterhin aufrecht, dass ein Anwendungsfall des § 303 Abs. 1 lit c BAO in verfassungskonformer Interpretation vorliegt. Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Ein Firmenbuchauszug vom 9.7.2024 ergab, dass die ***Firma6*** seit 15.5.2024 aufgrund einer Neufassung des Gesellschaftsvertrages infolge Verkaufs nunmehr ***Bf1*** heißt.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2024 wurde seitens der ***Bf2*** der Antrag auf mündliche Verhandlung und Senatsentscheidung zurückgezogen.

Mit Fax vom 22.8.2024 wurde seitens der ***Bf1*** der Antrag auf mündliche Verhandlung und Senatsentscheidung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf1*** (FN ***) ist die Rechtsnachfolgerin der ***Firma1***.

Die ***Bf1*** (im Beschwerdezeitraum ***Firma6***) war im Jahr 2010 Gruppenmitglied der Unternehmensgruppe mit dem Gruppenträger ***Bf2*** (vormals ***Firma2***).

Die *Bf1*** (im Beschwerdezeitraum ***Firma6***) ist als Rechtsnachfolgerin der ***Firma1*** auch partielle Rechtsnachfolgerin der ***Firma3***.**

Bei der ***Firma3*** fand in den Jahren 2011 bis 2013 eine Außenprüfung nach § 147 BAO durch die Großbetriebsprüfung Linz der Jahre 2007 und 2008 statt.

Im Zuge dieser BP wurden die bisherige Verlustzuweisung an die ***Firma3*** als unzulässig beurteilt und wurden die Verluste auf die Rechtsnachfolger aufgeteilt. Daher wurde am 26.4.2013 jeweils für die partiellen Rechtsnachfolger Körperschaftsteuerbescheide 2007 erlassen.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2007 des partiellen Rechtsnachfolgers ***Firma5*** mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € -665.812,12 erwuchs in Rechtskraft.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 wurde von der ***Firma1*** als partieller Rechtsnachfolger der ***Firma3*** Beschwerde erhoben.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 hat das Bundesfinanzgericht (BFG 27.1.2016, RV/5101064/2013) der Beschwerde stattgegeben und den Verlust der ***Firma1*** als partieller Rechtsnachfolger der ***Firma3*** von € - 2.966.376,17 auf € -3.632.188,28 erhöht.

Daraufhin wurde bei der ***Firma1*** als partieller Rechtsnachfolger der ***Firma3*** das Jahr 2010 mit Bescheid vom 7.3.2016 wiederaufgenommen, ein neuer Feststellungsbescheid Gruppenmitglied erlassen und der Verlustvortrag um den strittigen Betrag (€ 665.812,12) erhöht.

Gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde Amtsrevision erhoben. Der VwGH führte mit Erkenntnis vom 13.9.2018 (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0010) aus: „28 Für den Revisionsfall folgt daraus: Die X GmbH hat - unter Berücksichtigung der unstrittigen Feststellungen des Prüfers - im Jahr 2007 einen Gesamtverlust von 3.632.188,29 EUR erzielt, der für Zwecke des Verlustvortrages in nachfolgenden Veranlagungsjahren gemäß § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG entsprechend dem Verursachungszusammenhang auf die bei der X GmbH verbliebenen und auf die im Wege einer Spaltung auf die R GmbH übergegangenen Tankstellen aufzuteilen ist. Insoweit hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt.

29 Entscheidend ist allerdings, dass im Veranlagungsjahr 2007 die Spaltung noch nicht erfolgt ist und der gesamte Verlust des Veranlagungsjahres 2007 von 3.632.188,29 EUR durch die X GmbH erzielt worden ist.

30 Auch wenn der X GmbH bzw. der mitbeteiligten Partei als Rechtsnachfolgerin der X GmbH der Verlustvortrag in den Jahren nach 2007 nur in der zuvor dargestellten (mittels objektbezogener Zuordnung zu ermittelnden) Höhe und somit nicht in der im angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts dargestellten Höhe zusteht, erweist sich der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses nicht als rechtswidrig. Mit dem Spruch des Erkenntnisses wird nämlich nicht normativ über die Höhe der Verlustvorträge, die vor dem Hintergrund des § 35 UmgrStG der X GmbH verbleiben, abgesprochen.

31 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.“

Mit Bescheid vom 29. Jänner 2019 wurde daraufhin der strittige Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 erlassen, wobei sich die Amtspartei auf den Vorfragentatbestand stützte.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 303 Abs. 1 lit. c BAO lautet: „Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn 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.“

§ 116 Abs. 1 BAO lautet: „Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.“

Stoll definiert " Vorfragen" wie folgt: " Nach einer schon klassischen (immer wiederkehrenden formelhaften) Umschreibung ist eine Vorfrage ein vorweg zu klärendes rechtliches Element des zur Entscheidung stehenden Rechtsfalles (Sachverhaltes) dergestalt, dass eine Entscheidung der erkennenden Behörde in der Hauptfrage nur nach Klärung einer in den Wirkungsbereich einer anderen Behörde (Gericht) fallenden Frage gefällt werden kann. Bei einer Vorfrage muß es sich demnach um eine Frage handeln, die Gegenstand eines Abspruches rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur einer anderen Behörde (Gericht) ist (VwGH 16. 2. 1971, 638/69; 5. 7. 1962, 2528/59 und 20.10.1976, 194/76)." (Stoll, BAO-Kommentar, 1320)

Ähnlich umschreibt Ritz die Vorfragenqualität: " Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet (z. B. VwGH 30. 3. 1998, 98/16/0097), ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist (z. B. Antoniolli/Koja, Verwaltungsrecht 3, 83).

Die Frage, in welcher Höhe bei der partiellen Rechtsnachfolgerin der Verlustausgleich möglich ist, war im gegenständlichen Fall durch die Abgabenbehörde selbst im Zuge der Veranlagung 2010 zu klären. Die Abgabenbehörde hat hier die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 27.1.2016 (BFG vom 27.1.2016, RV/5101064/2013) zugrunde gelegt und den Verlustvortrag erhöht.

Der VwGH hat die Verlusthöhe des Jahres 2007 bestätigt und die Revision abgewiesen. Die Frage der Verlustverteilung wurde im Erkenntnis zum Jahr 2007 nicht als Hauptfrage geklärt, sondern lediglich die Verlusthöhe des Jahres 2007 bestätigt. Er hat ausdrücklich festgestellt, dass die Verlustverteilung keine Frage des Jahres 2007, sondern der Folgejahre ist. Es liegt somit zur Frage der Verlustverteilung auch keine „nachträglich andere Entscheidung“ vor.

Zwar liegt eine Vorfrage im engeren Sinne des § 116 BAO im gegenständlichen Fall demnach nicht vor, da für die Klärung der Rechtsfragen keine andere Behörde oder ein anderes Gericht zuständig gewesen ist.

Allerdings ist eine Wiederaufnahme in verfassungskonformer Auslegung des § 303 BAO in Betracht zu ziehen. Dazu hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 6.12.1990, B 783/89 klargestellt, dass als Vorfragebestand bei der Wiederaufnahme des Verfahrens auch ein neuer Bescheid derselben Abgabenbehörde in einem anderen Verfahren in Betracht kommen kann (siehe Ritz, BAO 5, § 303, Tz 41; Stoll, BAO-Kommentar Bd. III § 303 S 2928; VwGH 3.10.1988, 87/15/75).

In diesem Erkenntnis des VfGH war die Frage zu lösen, ob die nachträgliche Änderung der behördlichen Auffassung zur Frage der Aktivierung oder Nichtaktivierung eines Aufwandes für ein bestimmtes Veranlagungsjahr zur Wiederaufnahme nachfolgender - bereits rechtskräftiger - Veranlagungsjahre, in denen der selbe Aufwand (im Hinblick auf seine Aktivierung) Auswirkungen zeitigte, führen kann. Der VfGH hat zugestanden, dass die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes für ein früheres Steuerjahr keine Vorfrage im technischen Sinn darstellt und dass nach der Judikatur des VwGH die Änderung der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhaltes keine Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit. b BAO darstellt. Dennoch hat der VfGH die Wiederaufnahme des Verfahrens in einer verfassungskonformen Interpretation bejaht. Er führt darin im Wesentlichen aus:

„Die Wiederaufnahme von Verfahren öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist. Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrundeliegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Es widerspräche diesen Grundsätzen der Wiederaufnahme und stellte einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, wollte man annehmen, dass zwar die Tatsache, dass nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmegrund darstellt, nicht aber eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts direkt auf einen (einen späteren Zeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt. Ein derartiger Fall muss daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein

gleichheitswidriges Ergebnis vermieden werden. Eine solche Auslegung findet auch im möglichen Wortsinn der Bestimmung des § 303 Abs 1 BAO, der die Grenzen der zulässigen Interpretation darstellt, Deckung.“

Im BAO-Kommentar Ritz/Koran wird dazu ausgeführt: „Mit Erk vom 6.12.1990, B 783/89, hat der VfGH den Katalog der drei Wiederaufnahmsgründe de facto erweitert. Strittig war, ob bei nachträglicher Aktivierung eine beantragte Wiederaufnahme für die Folgejahre zwecks Berücksichtigung der AfA vorzunehmen ist. Der VfGH hat zugestanden, dass die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes für ein früheres Steuerjahr keine Vorfrage im technischen Sinn darstellt und dass nach der Judikatur des VwGH die Änderung der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhaltes keine Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b darstellt.

Dennoch hat der VfGH den Anspruch auf Bewilligung der Wiederaufnahme in verfassungskonformer Auslegung des § 303 Abs 1 bejaht, „Es stellte einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, wollte man annehmen, daß zwar die Tatsache, daß nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, nicht aber eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, der sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt. Ein derartiger Fall muß daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein gleichheitswidriges Ergebnis vermieden werden. Die vorliegende Fallkonstellation ist daher gleich zu beurteilen wie das Neuhervorkommen von Tatsachen oder eine von der vorläufigen Beurteilung der Behörde abweichende Entscheidung der zuständigen Behörde über eine Vorfrage.“

Diese Überlegungen des VfGH gelten auch für amtswegige Wiederaufnahmen; übrigens auch für solche, die sich zu Ungunsten der Partei auswirken (vgl Bibus, Wiederaufnahme, in Koller/Schuh/Woischitzschläger, Betriebsprüfung III, 28; kritisch Staringer in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 308).“

Diese Rechtsprechung kann im gegenständlichen Fall keine Anwendung finden:

Zwar würde eine amtswegige Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch verhelfen. Die diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde sind richtig und ergibt sich die (inhaltliche) Richtigkeit der Rechtsauffassung zur Verlustverteilung aus dem VwGH-Erkenntnis.

Der VfGH hat mit seiner Entscheidung zwar den Weg geebnet, dass auch Entscheidungen der Abgabenbehörde für einen früheren Steuerzeitraum in verfassungskonformer Interpretation eine Vorfrage darstellen können bzw. in gleicher Weise behandelt werden müssen. Diese Fallkonstellation liegt im gegenständlichen Fall aber nicht vor.

Festzustellen ist im gegenständlichen Fall, dass der VwGH die Amtsrevision abgewiesen hat und somit keine „neue“ Entscheidung des VwGH oder der Abgabenbehörde vorliegt, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde. Der VwGH hat zwar seine Rechtsansicht dargelegt, wie die folgenden Steuerzeiträume zu behandeln sind, aber ausdrücklich festgestellt, dass die Verlustverteilung keine Frage des durch ihn entschiedenen Verfahrens ist.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher nach Ansicht der Richterin auch in verfassungskonformer Interpretation des Vorfragentatbestandes bei dieser Fallkonstellation nicht möglich.

Eine verfassungskonforme Interpretation in der von der Amtspartei gewünschten Art würde eine neuerliche, massive Erweiterung der Wiederaufnahmemöglichkeiten aufgrund des Vorfragentatbestandes darstellen. Die verfahrensgegenständliche Entscheidung des VwGH ist auch von einer sehr weiten Interpretation des Wortes „Vorfrage“ nicht umfasst.

Die Beschwerden war Folge zu geben, der Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

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. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor, da zur Frage der Wiederaufnahme aufgrund des Vorfragentatbestandes zahlreiche, oben zitierte Rechtsprechung des VwGH vorliegt.

Linz, am 5. September 2024