

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch "CURA" Treuhand- und Revisions- gesellschaft m.b.H., Gumpendorfer Straße 26, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 10. September 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe, § 323b BAO) vom 3. Juli 2012

(Steuernummer ***BF1StNr1***) betreffend:

- Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2009,
- Aufhebung des Bescheides (§ 299 BAO) über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010,
- Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2008 bis 2010

I. zu Recht erkannt:

Der Bescheid über die **Feststellung** von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr **2008** wird **abgeändert**.

Die festgestellten Einkünfte und ihre Aufteilung auf die Mitunternehmer sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Der Bescheid über die **Wiederaufnahme** des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr **2009 wird aufgehoben**.

Der Bescheid über die **Aufhebung** des Bescheides gemäß § 299 BAO über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr **2010 wird aufgehoben**.

II. beschlossen:

Die Berufung (Beschwerde) gegen die Bescheide über die **Feststellung** von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre **2009** und **2010** wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO **als gegenstandslos erklärt**.

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

Hinweis: Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung dieses Erkenntnisses an den Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer bei der beschwerdeführenden Partei (in Folge: Bf.) durchgeführten Außenprüfung hat die Großbetriebsprüfung ua festgestellt, dass die Vermietung des Geschäftslokales an die Bf. nicht der Trägerkörperschaft (***KÖR***, ***KÖR***), sondern dem aufgrund des Beteiligungsverhältnisses gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 entstanden Betrieb gewerblicher Art (BgA) zuzurechnen sei, was zu Sonderbetriebseinnahmen gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 führe.

Begründet wurde diese Feststellung im Wesentlichen folgendermaßen:

Beim BgA und seiner Trägerkörperschaft handle es sich um zwei getrennte Rechtssubjekte, wie bei einem Einmannengeschafter und seiner Gesellschaft. Daher seien Rechtsbeziehungen wie bsplw Mietverträge grundsätzlich anzuerkennen. Die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses finde jedoch dort ihre Grenzen, wo sich eine beträchtliche Wettbewerbsverzerrung gegenüber der Privatwirtschaft ergebe. Auch das primäre Ziel der Besteuerung von BgA sei die Gewährleistung von Wettbewerbsneutralität.

Weil die Mieteinkünfte der Trägerkörperschaft in ihren Hoheitsbereich fallen und auf der Ebene der Trägerkörperschaft nicht steuerpflichtig sind, liege eine Wettbewerbsverzerrung gegenüber der Privatwirtschaft vor. Die Besonderheiten des BgA würden daher (mVa VwGH 30.03.1979, ZI 899/75, 824/79) eine andere steuerliche Behandlung zulassen. Daher sei es zulässig, das Mietverhältnis insoweit nicht anzuerkennen, als dadurch der vom Gesetz verfolgte Zweck einer Gleichstellung der Betriebe der öffentlichen Hand mit jenen der Privatwirtschaft vereitelt würde.

Die Außenprüfung kam zum Ergebnis, dass die Geschäftsräumlichkeiten eine wesentliche Betriebsgrundlage des Apothekenbetriebes bilden und deshalb zwingend zum Betriebsvermögen des BgA gehören würden. Daher seien die Geschäftsräumlichkeiten in das Sonderbetriebsvermögen des BgA aufzunehmen und der Mietvertrag steuerlich nicht

anzuerkennen. Die Außenprüfung erfasste daher den Mietaufwand samt den Betriebskosten gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 bei den Sonderbetriebseinnahmen des BgA und brachte den Aufwand für den Reparaturkostenfonds samt den Betriebskosten als Sonderbetriebsausgaben in Abzug.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der Großbetriebsprüfung, nahm die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (in Folge: Feststellung) hinsichtlich der Jahre 2008 und 2009 wieder auf, hob den Bescheid über die Feststellung hinsichtlich des Jahres 2010 gemäß § 299 BAO auf und erließ neue Bescheide über die Feststellung für die Jahre 2008 bis 2010.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) brachte die Bf. im Wesentlichen Folgendes vor:

Zum Thema der **Wiederaufnahme 2009** führt sie aus, dass bereits bei den beiden Vorprüfungen (Außenprüfungen betreffend 2004 bis 2006, Bericht vom 13.12.2007 sowie betreffend 2000 bis 2002, Bericht vom 23.08.2004) jeweils sämtliche Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung gestellt worden seien. Daraus sei das jährliche Mietentgelt für die Geschäftsräumlichkeiten eindeutig hervorgegangen und stellen diese Mietaufwendungen die größte Aufwandsposition im Rahmen der übrigen betrieblichen Aufwendungen dar. Weil diese Mietaufwendungen seit 1994 anerkannt wurden, sei davon auszugehen, dass dem Finanzamt der Umstand, dass die Apotheke ihren Betrieb in einem Mietobjekt ausübt, nicht verborgen geblieben sein könne.

Auch sei die *****KÖR***** bereits vor Gründung der KG (als der Apothekenbetrieb durch die *****KÖR***** im Rahmen eines BgA geführt wurde) vom damaligen Prüfer auf die Möglichkeit hingewiesen worden, eine Mietvereinbarung zwischen der *****KÖR***** und dem BgA mit steuerlicher Wirkung abschließen zu können. Diese Anregung habe die *****KÖR***** in weiterer Folge umgesetzt und sei von der Wirtschaftsabteilung der *****KÖR***** am 12.12.1990 ein diesbezüglicher Aktenvermerk erstellt worden.

Der Finanzverwaltung sei daher das Mietverhältnis (sowie auch die anderen geltend gemachten Wiederaufnahmsgründe) nachweislich bekannt gewesen, weshalb keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. Auch sei die abgabenbehördliche Beurteilung der aus dem Mietverhältnis resultierenden Einkünfte weder Tatsache noch Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO.

Bezüglich des Bescheides über die **Aufhebung** (§ 299 BAO) des Feststellungsbescheides für das Jahr 2010 bringt die Bf. in der Beschwerde vor, dass es dem Aufhebungsbescheid an einer Begründung fehle, da dieser auf die Begründung des Sachbescheides verweise, dort aber eine Begründung gänzlich fehle. Der Aufhebungsbescheid sei daher rechtswidrig.

Inhaltlich wird zusammengefasst ausgeführt, dass durch die Rechtsansicht der Außenprüfung das Trennungsprinzip in unzulässiger Weise durchbrochen werde, da vom Verwaltungsgerichtshof eine Einschränkung des Trennungsprinzips nur bei unangemessenen Leistungsvergütungen als geboten erachtet werde (VwGH 27.03.1996, 93/15/0209) und solche nicht gegeben und auch von der Außenprüfung nicht behauptet worden seien.

Weil Körperschaften öffentlichen Rechts (in Folge: KÖR) nur im Rahmen ihrer BgA der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen und Einkünfte aus Vermietungstätigkeiten von KÖR, sofern reine Vermögensverwaltung gegeben ist, nicht körperschaftsteuerpflichtig sind, werden daraus resultierende mögliche Wettbewerbsverzerrungen vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen.

Die Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten durch einen ***KÖR2*** an eine KG, an der der ***KÖR2*** keine Beteiligung hält, begründe – mangels gewerblichen Charakters – keinen BgA. Der ***KÖR2*** unterliege daher mit den Vermietungseinkünften (sofern reine Vermögensverwaltung vorliegt) nicht der Körperschaftsteuerpflicht.

Die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses zwischen der ***KÖR*** und der Bf. führe daher zu einer ungerechtfertigten Benachteiligung der ***KÖR*** gegenüber einer anderen KÖR als Vermieterin.

Die Prüferin führt in ihrer Stellungnahme zur Berufung hinsichtlich der **Wiederaufnahme** der Verfahren ua aus, dass das Mietverhältnis zwischen der Trägerkörperschaft und der Bf. ohne weitere Prüfungshandlungen aus der Aktenlage nicht ersichtlich gewesen sei. Der aus den vorliegenden GuV-Rechnungen als Betriebsausgabe geltend gemachte jährliche Mietaufwand sei nicht ersichtlich gewesen und habe daher auch nicht explizit der Trägerkörperschaft zugeordnet werden können. Die genaue Höhe der Mietzahlungen sowie deren Empfängerin haben erst im Zuge der Prüfung anhand der Belege festgestellt werden können. Das Vorliegen des Mietverhältnisses sei daher im wiederaufgenommenen Verfahren nicht bekannt gewesen.

Auch sei das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen, wobei nach der Rechtsprechung des VwGH der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres maßgeblich sei. Kenntnisse, die im Rahmen von Prüfungen anderer Veranlagungsperioden gewonnen wurden, seien unbeachtlich.

In der Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme moniert die Bf., dass es dem Wiederaufnahmebescheid 2009 an einer entsprechenden Begründung zur Ermessensübung fehle und sich die Begründung sowohl im Bescheid als auch im Prüfungsbericht nur auf eine standardisierte Formel beschränke. Es fehle insbesondere eine Abwägung im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Eine Wiederaufnahme sei auch mangels der inhaltlichen Voraussetzung einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen nicht möglich, da eine Versagung der Abzugsfähigkeit der Mietaufwendungen mangels Anwendbarkeit des § 23 Z 2 EStG nicht in Betracht komme.

In der Beschwerdevorentscheidung verweist die Behörde diesbezüglich auf den Prüfbericht, Seite 5. Dort seien die Wiederaufnahmegründe für die einzelnen Prüfungsjahre ausführlich angeführt.

In der Stellungnahme zur Berufung bestätigt die Prüferin die fehlende Begründung des **Aufhebungsbescheides 2010** und weist darauf hin, dass dies auf einen Ausfertigungsfehler zurückzuführen sei. Am 11.02.2013 erstellte die Abgabenbehörde eine gemeinsame zusätzliche Bescheidbegründung für den Bescheid über die Aufhebung sowie über die Feststellung jeweils betreffend das Jahr 2010, verwies darin auf TZ 1 des Prüfberichtes vom 18.06.2012 und wiederholte den entsprechenden Inhalt.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Großbetriebsprüfung bringt die Bf. vor, dass eine fehlende Angabe von Wiederaufnahmegründen im Berufungsverfahren nicht nachgeholt werden könne und dass dies in sinngemäßer Anwendung wohl auch auf Verfahren gemäß § 299 BAO anzuwenden sei. Begründet wird diese Annahme (mit Verweis auf Ritz, BAO⁴, § 299 Rz 40 und 53) damit, dass auch in der Begründung des Aufhebungsbescheides bereits das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Anwendung sowie die Abwägung der ermessensrelevanten Umstände darzulegen seien. Aufgrund des dem § 303 BAO verwandten Regelungszieles gehe die Bf. daher davon aus, dass auch Begründungsmängel im Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO nicht nachträglich saniert werden können. Auch würden der nachgeholten Begründung erforderliche Ausführungen zur Ermessensübung fehlen.

Weiters verweist die Bf. darauf, dass eine Aufhebung nur innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig sei und diese Frist am 29.07.2012 endete. Weder die Bescheidzustellung am 06.07.2012 noch die Zustellung der zusätzlichen Begründung am 09.02.2013 sei jedoch wegen der Begründungsmängel rechtswirksam geworden.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung begründet die Abgabenbehörde diesbezüglich (mVa Ritz, BAO, § 93 Rz 16 und 27) damit, dass eine fehlende oder mangelhafte Begründung (ebenso wie eine fehlende Rechtsmittelbelehrung) zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften sei, der Bescheidqualität der Erledigung jedoch nicht entgegenstehe. Lediglich der Lauf der Beschwerdefrist werde durch einen Antrag auf Mitteilung einer fehlenden Begründung gemäß § 245 Abs. 2 BAO gehemmt.

Grundsätzlich – mit Ausnahme fehlender Wiederaufnahmegründe – könne eine fehlende Begründung im Beschwerdeverfahren saniert werden.

Inhaltlich stützt die Behörde ihre Ansicht auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahr 1979 (VwGH 30.03.1979, 899/75; „Leichenhalle“) und folgert daraus, dass zur Vermeidung eines wettbewerbswidrigen Vorteils, das Mietverhältnis nicht anzuerkennen sei. Die Geschäftsräumlichkeiten würden eine wesentliche Betriebsgrundlage des Apothekenbetriebes bilden und würden daher zwingend zum Betriebsvermögen des BgA

gehören, weshalb sie im Zuge der Prüfung in das Sonderbetriebsvermögen des BgA aufgenommen, der Mietvertrag steuerlich nicht anerkannt und die als Betriebsausgaben geltend gemachten Mietzahlungen gemäß § 23 Z 2 EStG als Sonderbetriebseinnahmen des BgA erfasst wurden.

Die Bf. argumentiert im Wesentlichen, dass durch die Rechtsansicht der Behörde das Trennungsprinzip in unzulässiger Weise durchbrochen werde, wobei der Verwaltungsgerichtshof eine solche Einschränkung des Trennungsprinzips nur bei unangemessenen Leistungsvergütungen als geboten erachte (VwGH 27.03.1996, 93/15/0209). Eine solche Unangemessenheit des Mietentgelts sei im vorliegenden Fall nicht gegeben und auch seitens der Außenprüfung nicht behauptet worden. Einkünfte aus Vermietungstätigkeiten (reine Vermögensverwaltung) würden nicht unter die Körperschaftsteuerpflicht von KÖR fallen. Allfällige diesbezügliche Wettbewerbsverzerrungen würden daher seitens des Gesetzgebers bewusst in Kauf genommen.

Als Beispiel dafür, dass es durch die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses zwischen der ***KÖR*** und der Bf. zu einer ungerechtfertigten Benachteiligung der ***KÖR*** gegenüber einer anderen KÖR als Vermieterin komme, bringt die Bf. Folgendes vor:

Bei Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten an die Bf. nicht durch die ***KÖR***, sondern durch eine andere KÖR (zB anderer ***KÖR2*** (***KÖR2***)), die an der KG nicht beteiligt ist, würde die Vermietungstätigkeit dieser KÖR (mangels gewerblichen Charakters) keinen BgA begründen, weshalb dieser ***KÖR2*** mit seinen Vermietungseinkünften (reine Vermögensverwaltung) nicht der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen würde. Mangels Beteiligung des ***KÖR2*** an der KG wäre eine Zuordnung der Liegenschaft (wegen Vorliegens einer Wettbewerbsverzerrung) zum Sonderbetriebsvermögen des BgA nicht möglich.

Nach eingelangtem Vorlageantrag legte das Finanzamt die Berufung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Die in der Berufung beantragte mündliche Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat wurden mit Schreiben vom 07.07.2025 zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

An der Bf., eine Kommanditgesellschaft (KG), sind ***Frau X*** als unbeschränkt haftende Gesellschafterin und die ***KÖR*** (zuvor ***KÖR***) als Kommanditistin beteiligt. Die KG besteht seit ***Datum***. Davor wurde das Unternehmen „***Name***“ ausschließlich von

der ***KÖR*** als BgA geführt und dieser im Zuge der Umwandlung des Unternehmens in die KG in diese eingebracht. Bei der ***KÖR*** handelt es sich um eine KÖR.

In den 1950er Jahren hat die ***KÖR*** ua am Geschäftslokal 1 (***Adresse***) Wohnungseigentum begründet. An dieser Adresse wird die Apotheke seit Beginn an betrieben. Das Nutzungsrecht am Geschäftslokal wurde nicht in die KG eingebracht, sondern werden die Räumlichkeiten (rund ***1*** m²) seit Bestehen der KG an diese vermietet.

In den Jahren 2008 bis 2010 betrug das Mietentgelt jährlich ***2*** Euro – das sind 85,96 Euro monatlich pro m².

Mietobjekte in vergleichbarer Lage werden aktuell im Durchschnitt mit 370,- Euro pro m² angeboten.

Der monatliche Mietpreis zu Beginn der Vermietung (02/1995) betrug umgerechnet ***3*** Euro (70,65 Euro pro m²) und ist wertgesichert. Grundlage ist der Verbraucherpreisindex 1986; Bezugsgröße ist die Indexzahl für 02/1995 mit 127,5. Veränderungen werden ab der nächsten 10 Prozent übersteigenden Indexzahl berücksichtigt.

Der Bescheid über die Aufhebung der Feststellung 2010 enthält als Begründung neben dem Gesetzestext des § 299 Abs. 1 BAO lediglich einen Verweis auf die Begründung des Sachbescheides. Der Feststellungsbescheid 2010 vom 03.07.2012 enthält hingegen keinerlei Begründung. Eine zusätzliche Bescheidbegründung zum Aufhebungsbescheid 2010 sowie zum Feststellungsbescheid 2010 erging am 11.02.2013.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den übermittelten Akteninhalt und Einsichtnahme in den elektronischen Arbeitsbogen, das Firmenbuch sowie das Grundbuch.

Die Bf. bezieht sich in ihrer Beschwerde unter Punkt 3.1, letzter Satz darauf, dass eine Unangemessenheit des Mietentgeltes nicht vorliege und dies auch seitens der Außenprüfung nicht behauptet worden sei. Die Behörde hat sich dazu nicht geäußert, weshalb davon auszugehen ist, dass sie – bei zwar grundlegend anderer Rechtsansicht der Angelegenheit – doch auch keine Unangemessenheit in der Höhe des Mietentgeltes gesehen hat.

Laut Mietvertrag vom 09.02.1995 beträgt der Mietzins für das Geschäftslokal, das im (dem Vertrag beiliegenden) Plan gekennzeichnet ist (dort handschriftlich ergänzt: rund ***1*** m²), monatlich ***4***,- ATS (umgerechnet ***3*** Euro) und ist folgendermaßen wertgesichert: Grundlage ist der Verbraucherpreisindex 1986, wobei Bezugsgröße die für den Vertragsabschluss (02/1995) maßgebliche Indexzahl (127,5) ist. Veränderungen werden ab der nächsten 10 % übersteigenden Indexzahl voll berücksichtigt.

Daraus ergibt sich eine monatliche Miete iHv 70,65 Euro pro m² zu Vertragsabschluss. Unter Berücksichtigung der jeweiligen Indexerhöhungen (*) ergibt sich für die Jahre 2008 bis 2010 eine indexierte monatlich Miete iHv 88,05 Euro pro m². Die tatsächliche Mietzahlung iHv jährlich ***2*** Euro für diese Jahre beträgt monatlich 85,96 Euro pro m² und übersteigt den indexierten Betrag somit nicht. Setzt man die laut Mietvertrag durchzuführende Indexierung fort, so beträgt der monatliche Mietpreis für 05/2025 (letzte veröffentlichte Indexzahl) 140,97 Euro pro m². Ein Vergleich inserierter (**) Geschäftsräumlichkeiten in vergleichbarer Lage ergibt 2025 im Durchschnitt 370,- Euro pro m².

Daher kommt auch das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass das verrechnete Mietentgelt angemessen ist.

(*) Verbraucherpreisindex 1986=100 als Basis

	Index		Miete/m2		Index		Miete/m2
02/1995	127,50	>	70,65	05/2017	189,70	>	105,12
06/2000	137,90	>	76,41	09/2020	200,10	>	110,88
05/2004	148,50	>	82,29	12/2021	210,30	>	116,53
10/2007	158,90	>	88,05	06/2022	222,40	>	123,24
02/2011	169,40	>	93,87	01/2023	233,60	>	129,44
03/2013	179,60	>	99,52	12/2023	244,60	>	135,54
				05/2025	254,40	>	140,97

[...]

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. + II.

Gemäß **§ 32 Abs. 1 ASVG** iVm **§ 23 Abs. 1 ASVG** (idF BGBl I Nr. 61/2010) ist die ***KöR*** eine KöR.

Gemäß **§ 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988** gelten BgA von KöR als Körperschaften. Diese sind, soweit sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Abseits eines BgA sind inländische KöR nur mit ihren Einkünften iSd **§ 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988** beschränkt steuerpflichtig (**§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988**), wobei sich hier die Steuerpflicht auf jene Einkünfte erstreckt, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Das betrifft idR dem KEST-Abzug unterliegende Einkünfte, sowie ausländische Einkünfte, die den inländischen KEST-abzugspflichtigen Einkünften vergleichbar sind (Oberhuber in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (30. Lfg 2017) § 2 KStG Rz 16).

Gemäß **§ 2 Abs. 1 KStG 1988** ist ein BgA einer KÖR jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb. Nach **§ 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988** gilt auch die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, als BgA.

In Fällen, in denen sich eine KÖR als Gesellschafterin an einer Mitunternehmerschaft beteiligt, liegt somit aufgrund § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 ein eigenes Ertragsteuersubjekt, nämlich der BgA vor, der als Gesellschafter an die Stelle der Trägerkörperschaft tritt. Steuerlich ist daher abweichend vom Unternehmensrecht nicht die Trägerkörperschaft, sondern ein eigens fingierter BgA der Trägerkörperschaft als selbständiges Steuersubjekt Gesellschafter der Mitunternehmerschaft (*Sutter in WU-KStG³ (2022) § 2 Rz 79 mVa VwGH 27.03.1996, 93/15/0209, VwSlg 7084 F*).

Die Beteiligung der *****KÖR***** an der Bf. gilt somit als (fingierter) BgA, der ein eigenes Ertragsteuersubjekt darstellt und als solches Gesellschafter der Bf. ist.

Auch wenn Ziel und Zweck der Besteuerung von KÖR im Rahmen ihrer BgA primär die Gleichstellung der Privatwirtschaftsverwaltung des öffentlich-rechtlichen Sektors mit den privaten Wirtschaftsunternehmen zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität ist (Oberhuber in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), *Die Körperschaftsteuer – KStG 1988* (30. Lfg 2017) § 2 KStG Rz 14), so stellt die Vermietung und Verpachtung durch eine KÖR (abgesehen von der gewerblichen Vermietung) keinen BgA dar und zählen die daraus erzielten Erträge auch nicht zu den Einkünfte iSd § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988, weshalb diese Einkünfte bei KÖR - ausgenommen im Fall des § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 - nicht steuerbar sind.

Gemäß **§ 23 Z 2 EStG 1988** sind Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Vom Regelungsinhalt des § 23 Z 2 EStG sind nur Leistungsvergütungen zwischen der Mitunternehmerschaft einerseits und dem steuerlich als ihr Gesellschafter fungierenden BgA andererseits erfasst. Leistungen, die von der Trägerkörperschaft erbracht und von der Mitunternehmerschaft vergütet werden, sind hingegen steuerlich als Leistungen Dritter anzusehen, deren Vergütungen grundsätzlich bei der Mitunternehmerschaft zu Betriebsausgaben führen (*Sutter in WU-KStG³ (2022) § 2 Rz 83 mVa VwGH 27.03.1996,*

93/15/0209, VwSlg 7084 F). Diese Betriebsausgaben mindern somit auch den Gewinnanteil des an der Mitunternehmerschaft beteiligten BgA, ohne eine Hinzurechnung auf Ebene des Gesellschafters BgA gem § 23 Z 2 EStG auszulösen (Oberhuber in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (30. Lfg 2017) § 2 KStG Rz 94).

Trotz grundsätzlichem Bezug auf das soeben angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist die Behörde der Ansicht, dass die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses dennoch dort ihre Grenzen finde, wo sich eine beträchtliche Wettbewerbsverzerrung gegenüber der Privatwirtschaft ergebe (vgl BFG-Akt OZ 9, BVE).

Dem kann einerseits aufgrund der bisherigen Ausführungen und andererseits auch deshalb nicht gefolgt werden, da eine Einschränkung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur bei unangemessenen Leistungsvergütungen geboten ist (VwGH 27.03.1996, 93/15/0209). Wie in der Beweiswürdigung ausgeführt, ist eine solche im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Der wesentliche Unterschied des soeben angeführten Erkenntnisses zu der von der Behörde hauptsächlich ins Treffen geführten Entscheidung (VwGH 30.03.1979, 899/75 („Leichenhalle“)) ist, dass beim „Leichenhallen“-Erkenntnis die Stadtgemeinde ihrem BgA „Bestattungsanstalt“ ein Grundstück (die Leichenhalle) vermietet hat und somit ein direkter Leistungsaustausch zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA gegeben war. Im hier vorliegenden Fall besteht das Mietverhältnis aber nicht direkt zwischen der Trägerkörperschaft und dem (aufgrund des Beteiligungsverhältnisses vorliegenden) BgA, sondern zwischen der Trägerkörperschaft und der Mitunternehmerschaft - somit einem Dritten. Daher ist für die hier erforderliche Beurteilung nicht das „Leichenhallen“-Erkenntnis, sondern die Entscheidung vom 27.03.1996, 93/15/0209 einschlägig.

Die Vorschrift des § 23 Z 2 EStG, wonach Vergütungen, die der Gesellschafter (hier BgA) von der Gesellschaft (hier Bf.) für Leistungen erhält, zum Gewinnanteil rechnen, ist somit im gegebenen Fall nicht anzuwenden.

Die von der Abgabenbehörde vorgenommene Zurechnung des Geschäftslokales zum Sonderbetriebsvermögen des BgA und damit einhergehend die Erfassung der Mietzahlungen als Sonderbetriebseinnahmen des BgA ist daher zu Unrecht erfolgt, **weshalb der Feststellungsbescheid 2008 entsprechend abzuändern war.**

Wiederaufnahme 2009:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren oder im Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (VwGH 14.08.2024, Ra 2023/13/0159 mwV).

Dass bei Vorprüfungen das Mietverhältnis bereits bekannt war, ist somit für die Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln im aktuellen Verfahren nicht relevant. Auch etwaige bei Vorprüfungen getätigte Aussagen bis hin zu Empfehlungen von Prüfern können daran nichts ändern. Dass der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (vor Durchführung der Betriebsprüfung) die im Prüfbericht angeführten Wiederaufnahmegründe bereits auf Grund der Abgabenerklärungen oder ihrer Beilagen bekannt waren, ist der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurde auch von der Bf. nicht dargelegt.

Insoweit lagen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2009 grundsätzlich vor. Allerdings ist eine weitere (kumulative) Voraussetzung für die Wiederaufnahme des Verfahrens, dass die Kenntnis der neuen Tatsachen oder Beweismittel allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Damit ergibt sich die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiellrechtlichen Streitfrage einzutreten (VwGH 19.12.2024, Ra 2023/15/0049).

Wie bereits ausgeführt, erfolgte die Zurechnung des Geschäftslokales zum Sonderbetriebsvermögen des BgA und damit einhergehend die Erfassung der Mietzahlungen als Sonderbetriebseinnahmen des BgA zu Unrecht, weshalb die neuen Tatsachen und Beweismittel im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis nicht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen konnten. Ein weiterer Wiederaufnahmegrund war für das Jahr 2009 nicht genannt. **Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die**

Feststellung 2009 lagen daher nicht vor, weshalb der Bescheid über die Wiederaufnahme 2009 aufzuheben war.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch diese Aufhebung das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat, weshalb der hier bekämpfte Feststellungsbescheid 2009 aus dem Rechtsbestand ausscheidet. Die Beschwerde gegen den **Feststellungsbescheid 2009** war daher gemäß § 261 Abs. 2 BAO als **gegenstandslos** zu erklären.

Aufhebung 2010:

§ 299 BAO idF BGBl. I Nr. 20/2009 lautet:

„(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“

Gemäß **§ 93 Abs. 3 lit. a BAO** hat ein Bescheid, der von Amts wegen erlassen wird, ua eine Begründung zu enthalten.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen, wobei Begründungsmängel des Erstbescheides im Rechtsmittelverfahren sanierbar sind (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119).

Weil die Sache, über die im Rechtsmittelverfahren gegen einen Aufhebungsbescheid zu entscheiden ist, bei einer amtswegigen Aufhebung durch die Abgabenbehörde im Aufhebungsbescheid festgelegt ist, kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid im Beschwerdeverfahren zwar ergänzt und richtiggestellt werden, allerdings darf kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119).

Fehlt dem Aufhebungsbescheid die Begründung und geht auch der Verweis auf die Begründung des Sachbescheides ins Leere, da auch dieser keine Begründung enthält, liegt keine Begründung vor, die ergänzt bzw richtiggestellt werden könnte. Jedwede im Beschwerdeverfahren nachträglich (erstmals) übermittelte Begründung stellt einen neuen Aufhebungsgrund dar, da sich der bisherige (begründungslose) Aufhebungsbescheid auf überhaupt keinen Aufhebungsgrund gestützt hat.

Eine Sanierung im Rechtsmittelverfahren ist daher nicht möglich, weshalb der Bescheid über die Aufhebung 2010 aufzuheben war.

Weil das Verfahren durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurücktritt, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat, scheidet der hier bekämpfte Feststellungsbescheid 2010 aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde gegen den **Feststellungsbescheid 2010** war daher gemäß § 261 Abs. 2 BAO als **gegenstandslos** zu erklären.

[...]

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Mit dem vorliegenden Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des VwGH zur Beurteilung von Leistungen der Trägerkörperschaft und deren Vergütungen durch die Mitunternehmerschaft, an der die Trägerkörperschaft beteiligt ist, abgewichen, sondern folgt der im Erkenntnis vom 27.03.1996, 93/15/0209 zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Es war daher gem. § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Juli 2025