

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache L GmbH, HSK, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 24.08.2013 gegen die Bescheide des FA Graz-Umgebung vom 24.07.2013, betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 18.7.2005 begehrte die steuerliche Vertretung der mit Gesellschaftsvertrag vom 11.5.2004 bzw. Nachtrag vom 8.7.2004 gegründeten Beschwerdeführerin (Bf.) Auskunft darüber, ob auf Grund des Gesellschaftsvertrages die Voraussetzungen für Begünstigungen gemäß §§ 34 BAO vorliegen.

Das Finanzamt gab dazu mit Schriftsatz vom 31.8.2005 Folgendes bekannt:

1. Gemeinnützigkeit

Die Körperschaft muss die Voraussetzungen der §§ 34 bis 47 BAO erfüllen, dh nach Satzung und nach tatsächlicher Geschäftsführung, um unter die Steuerbefreiung des § 6 Z 25 UStG 1994 zu fallen.

Bei der Umsatzsteuer müssen die Begünstigungsvoraussetzungen (nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung) im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld vorliegen, damit die Begünstigung zusteht.

Gem § 5 Z 6 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 KStG, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der BAO dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen liegen insoweit vor, als auf Grundlage des vorgelegten Gesellschaftsvertrages laut Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 29.6.2005 bei der L P H K PB Gesellschaft mit Gemeinnützigenstatus Ges.m.b.H. in Hinblick auf Förderzweck und Fördermittel

iSd §§ 41, 42 BAO (Verankerung des Förderzwecks, Umschreibung der Betätigung), die satzungsmäßige Vermögensbindung iSd §§ 39 Z 5, 41 BAO (Auflösungsbestimmung) sowie auf weitere Satzungsbestimmungen iSd §§ 39 Z 2 BAO iVm § 82 Abs 2 GmbHG die „formelle Satzungsmäßigkeit“ im Übrigen gegeben ist; nicht hingegen, ob die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen insgesamt vorliegen. Die Beurteilung erfolgt lediglich anhand der vorgelegten Rechtsgrundlage und der dazu gemachten ergänzenden Angaben, somit vorbehaltlich der Qualifikation der tatsächlichen Geschäftsführung.

2. Option für Steuerpflicht

Die Leistungen der in Z 18 des § 6 UStG 1994 genannten Art sind (unecht) steuerbefreit, wenn sie von Körperschaften etc erbracht werden, die gemeinnützigen Zwecken (vgl Ausführungen unter Punkt 1.) dienen.

Sofern bei an sich (unecht) befreiten Pflegeanstalten gem Art XIV BGBI 21/1995 — Begleitmaßnahmen zum UStG 1994 — idF BGBI 756/1996 für Steuerpflicht optiert wurde, unterliegen diese gleichartigen Leistungen bzw Umsätze dem ermäßigten Steuersatz gem § 10 Z 15 UStG 1994.

Bereits am 4.5.2006 erging ein Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004, der am 18.5.2006 mit Berufung angefochten wurde. In weiterer Folge wurde dem Rechtsmittel am 6.6.2006 stattgegeben und der bekämpfte Bescheid aufgehoben.

In den nun vorliegenden Streitjahren 2005 bis 2008 stellt sich das Verwaltungsgeschehen wie folgt dar:

Jahr	Bescheid	Rechtsmittel	Erledigung stattgebende BVE
2005	12.10.06	8.11.06	14.11.06
2006	3.10.07	18.10.07	15.11.07
2007	28.4.09	19.5.09	2.6.09
2008	4.11.09	2.12.09	10.12.09

Wie aus obiger Tabelle ablesbar, hat das Finanzamt für die Jahre 2005 bis 2008 der Beschwerdeführerin (Bf.) jeweils Körperschaftsteuer vorgeschrieben. Gegen jeden dieser Bescheide wurde rechtzeitig ein Rechtsmittel eingebracht und darin nahezu wortgleich, wie bereits für 2004, vorgebracht, dass die Bf. eine gemeinnützige Gesellschaft im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 sei und daher eine Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vorliege. Es wurde auch jedes Jahr auf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 31.8.2005 verwiesen.

Beantragt wurde durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide diese aus dem Rechtsbestand zu entfernen und die Körperschaftsteuer mit Null festzusetzen.

In den einzelnen erlassenen BVE wurde den Rechtsmitteln stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben. Als Begründung führte das Finanzamt jeweils an: „entfällt“.

Nach einer mit Niederschrift vom Juni 2013 bzw. mit Bericht vom Juli 2013 beendeten Betriebsprüfung ergingen mit Datum 24. Juli 2013 Körperschaftsteuerbescheide hinsichtlich der Jahre 2005 bis 2011. Als Begründung wurde durch das Finanzamt ausgeführt, dass die Bf. die Anforderungen gemäß § 5 Z 6 KStG iVm insbesondere §§ 39, 40, 42, 45 BAO nicht erfülle und somit die Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht zu untersagen sei. Auch wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfbericht verwiesen.

Als steuerpflichtiger Gewinn und daraus resultierend die KöSt wurden folgende Beträge durch die Betriebsprüfung ermittelt.

Jahr	Gewinn lt Erklärung/Bilanz	Steuerpflichtiger Gewinn lt BP	KöSt
2005	82.383,00	65.166,00	16.291,50
2006	16.049,00	16.049,00	4.012,25
2007	25.879,00	194.521,00	48.630,25
2008	139.955,00	637.535,00	159.383,75
2009	7.925,00	801.052,00	200.263,00
2010	1.0302,89	590.268,00	147.566,25
2011	-76.368,93	334.725,00	83.681,25

Begründet wurde die Versagung der Steuerfreiheit mit dem Argument, dass sich die Bf. mit anderen Pflege- und Altenheimen in einer begünstigungsschädlichen Wettbewerbssituation befindet, nämlich mit rund 15 weiteren Betreibern ähnlicher Einrichtungen im Umkreis von 15 km, die keine steuerliche Begünstigung in Anspruch nehmen.

Weiters wurde durch die Betriebsprüfung ein Gewinnstreben festgestellt. Im Jahr 2008 wurde eine gewinnmindernde Rücklage von 120.000.- €, für das Jahr eine über 390.000.- € und im Jahr 2010 eine über 90.000.- € gebildet.

Ein weiterer Grund wurde in überhöhten Mietzahlungen der Bf. an die Errichtergesellschaft gesehen, da hier die „Angehörigenkriterien“ zur Anwendung kommen und kein schriftlicher Mietvertrag gegeben ist. Ebenso werden pauschale Managementgebühren für mittelbar an

der Bf. beteiligte ausbezahlt. Im Nachhinein erstellte Leistungsverzeichnisse können einen echten Nachweis nicht ersetzen.

Im dagegen eingebrochenen Rechtsmittel wurde entgegnet, dass neben kirchlichen Rechtsträgern sehr wohl auch Vereine und andere Gesellschaften in den Genuss der Begünstigungen nach der BAO und dem KStG kommen. Von einer generellen Wettbewerbsverzerrung könne nicht gesprochen werden.

Die von der BP gerügten Gewinne wurden in der Berufung als „Zufallsgewinne“ bezeichnet, die keinesfalls zum Verlust der Steuerfreiheit führen, zumal die Höhe von rd. 0,6 Mio € unter dem zulässigen jährlichen Betriebsmittelbedarf von 1,5 bis 1,8 Mio € liegt. Diese Finanzreserve wurde auch schon aufgebraucht, da wegen des Pflegeregresses die Bewohnerzahl auf unter 100 gesunken ist, was, wie auch aus den letzten Jahresabschlüssen abzulesen ist, zu einer Verlustsituation führte.

Zu den Mietzahlungen wurde moniert, dass sich die geleisteten Zahlungen einerseits aus den einzelnen Bauabschnitten von anfänglich 48 Betten bis schließlich in der Endstufe 160 Betten ableiten lassen. Auch aus dem vorgelegten Gutachten ergibt sich, dass die Verrechnung nicht überhöht ist. Mündliche Mietverträge seien auch nicht unüblich.

Bei dem laut vorliegenden ab 2010 gültigen Managementvertrag geleisteten Zahlungen handelt es sich um wirtschaftlich vernünftige Leistungen und Vereinbarungen, die mit den vielfältigen Qualitätsanforderungen notwendig wurden. Die Deckelung der Managementgebühren ergaben in den Streitjahren 2010 und 2011 auf Grund der Nachkalkulation Stundensätze je nach Qualifikation des Leistungserbringers zwischen 40,- € und 75,- €, fremdüblich wären Stundensätze von 80,- € bis 150,- €.

Das Bundesfinanzgericht hat nach Abhaltung eines Erörterungstermines und nach einer mündlichen Verhandlung über die als Beschwerde zu entscheidenden Berufungen (§ 323 Abs. 38 BAO) erwogen:

Wie aus obiger Aufstellung zur KöSt ersichtlich, hat das Finanzamt für die Jahre (hier nicht Gegenstand des Verfahrens 2004) 2005 – 2008 bereits in einem Rechtsmittelverfahren über einzelne Berufungen mittels Berufungsvorentscheidungen entschieden.

Begründet waren sämtliche Rechtsmittel mit dem Argument, dass die Bf. gemeinnützig und daher von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sei. Dadurch, dass das Finanzamt diese Bescheide ersatzlos aufgehoben hat und diese BVE keine Begründungen aufwiesen, gab die Behörde zu erkennen, dass sie der Argumentation der Bf. vollinhaltlich beipflichtete, denn nur dann kann eine Begründung entfallen (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO). Durch die nach der Betriebsprüfung neuerlich ergangenen Bescheide vom 24.7.2013 hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2005 - 2011 hat die Behörde gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ verstoßen, den Beschwerden ist daher für diese Jahre statzugeben.

Aus einer Vielzahl von VwGH-Erkenntnissen seien nur folgende beispielhaft zitiert:

VwGH, 24.04.2015, 2011/17/0244:

Aus § 68 Abs 1 AVG ist das im Verwaltungsverfahren geltende Prinzip abzuleiten, dass über ein und dieselbe Verwaltungssache nur einmal rechtskräftig zu entscheiden ist (ne bis in idem). Mit der Rechtskraft ist die Wirkung verbunden, dass die mit dem Bescheid unanfechtbar und unwiderruflich erledigte Sache nicht neuerlich entschieden werden kann (Wiederholungsverbot). Einer nochmaligen Entscheidung steht das Prozesshindernis der res iudicata entgegen (vgl VwGH vom 9. Oktober 1998, 96/19/3364 uva).

Der aufgezeigte Grundsatz gilt auch im Abgabenverfahren (VwGH vom 18. September 2002, 98/17/0281).

Verletzt die Behörde den Grundsatz der Unwiederholbarkeit, indem sie infolge eines Anbringens (Ansuchens) oder von Amts wegen ein Verfahren in einer entschiedenen Sache unzulässig einleitet (vgl VwGH vom 2. Oktober 2008, 2008/18/0538), so belastet sie nach herrschender Rechtsprechung den Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhalts (vgl VwGH vom 31. Juli 2006, 2005/05/0020, uva).

Ein hervorkommendes Prozesshindernis ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen - auch vom VwGH - wahrzunehmen (vgl VwGH vom 3. August 2004, 2004/13/0099).

Oder Erkenntnis des BFG vom 26.03.2014, RV/7103274/2012, gegen das eine außerordentliche Revision eingebbracht wurde. Beim VwGH anhängig zur Zl. Ra 2014/13/0009. Zurückweisung mit Beschluss vom 26.11.2014 und ausführlicher Begründung – auch zum vom Finanzamt vorgebrachten Einwand, die stattgebenden BVE seien keine meritorischen sondern nur verfahrensrechtliche Erledigungen:

Wie dem dargestellten Verfahrensablauf zu entnehmen ist, wurden durch das Finanzamt nach Aufhebung der Abgabenbescheide betreffend DB und DZ für 2001 bis 2003 mittels Berufungsvorentscheidung nochmals für dieselben Abgaben die nunmehr angefochtenen Bescheide erlassen. Die Berufungsvorentscheidung welche die Aufhebung der Bescheide DB und DZ 2001 bis 2003 vom 31. März 2007 verfügte wurde nicht bekämpft und erwuchs daher in Rechtskraft.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO idF vor 1.1.2014 ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Nach § 276 Abs. 1 BAO idF vor 1.1.2014 kommen dem Finanzamt im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung dieselben Änderungsbefugnisse zu und entfalten im Fall der Erlangung der Rechtskraft dieselben Wirkungen wie eine Berufungsentscheidung (VwGH 29.9.2010, 2010/13/0101).

Die Aufhebung der Bescheide erfolgte im Rahmen einer meritorischen Entscheidung also in der Sache selbst. Erfolgt eine Aufhebung eines Bescheides in der Sache selbst, kommt

eine andere, weitere Entscheidung in derselben Sache gegenüber derselben Partei - mit Ausnahme einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO - nicht in Betracht. (Stoll BAO, 2795f, VwGH 23.9.2010, 2010/15/0108; Barth in UFS Journal 2011, 64; UFS 9.12.201, RV/1248-LI09). Daraus ist erkennbar, dass die meritorische Berufungs(vor)entscheidung welche die Aufhebung eines Bescheides verfügt, gänzlich andere Wirkungen zeitigt, als eine rein verfahrensrechtliche Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO. Durch eine in Rechtskraft erwachsene meritorische Aufhebung eines Bescheides liegt eine "res iudicata" vor, welche eine neuerliche Bescheiderlassung in derselben Sache verhindert (Klumpner in UFS Journal 2010, 278; Ritz BAO § 289 Tz 33, § 276 Tz 5 ff).

Die Sache ist dabei jene Angelegenheit die den Spruch eines Bescheides gebildet hat. Im gegenständlichen Fall betraf der Spruch der mittels BVE aufgehobenen Bescheide vom 31. März 2007 die Festsetzung von DB und DZ für die Zeiträume 2001 bis 2003. Die hier bekämpften Bescheide sind ebenfalls erstinstanzliche Bescheide betreffend dieselben Abgabenarten, dieselben Zeiträume und den identen Bescheidadressaten. Der Begriff "res iudicata" ist eine Folge des Grundsatzes "ne bis in idem" und stellt ein Grundprinzip der österreichischen Verfahrensrechtsordnung dar, welches auch im Abgabenverfahrensrecht zur Anwendung gelangt (UFS 15.4.2009, RV/0686-K/08). Aufgrund dessen kann in einer Sache nicht zweimal entschieden werden.

Weiters UFSW vom 15.03.2011, RV/0391-W/11, mit ausführlichem Rechtssatz.

Hinsichtlich der Folgejahre schließt sich das Bundesfinanzgericht der Argumentation der Bf. an, wonach durch die Auslagerung der Bereiche Management, Administration, Marketing, Planung, Qualitätssicherung uä. an eine Management und Bildungs GmbH und bei den Zahlungen an diese es sich nicht um eine begünstigungsschädliche Vermögenszuwendung an den Gesellschaftern nahestehenden Personen handeln. Die vorgelegten Aufstellungen hinsichtlich der Qualifikationen und den für die erbrachten Leistungen verrechneten Honoraren erscheinen durchaus plausibel und nachvollziehbar.

Ebenso verhält es sich mit den in Ansatz gebrachten Mieten. Wenn durch ein Gutachten bescheinigt wird, dass die Mieten/Bett sich im Rahmen des orts- und ausstattungsüblichen Bereiches bewegen, so sieht das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, von den im Gutachten angesetzten Beträgen abzugehen.

Was die Begründung des Finanzamtes im Zusammenhang mit der Wettbewerbssituation zu anderen Heimbetreibern anbelangt, so wurde zwar eine Liste von ähnlichen Einrichtungen angeführt, ohne aber darzulegen, inwieweit deren wirtschaftliche Situation von der der Bf. beeinflusst wird. Auch hatte das Finanzamt, wie bereits dargelegt, über einen Veranlagungszeitraum von 2004 bis 2008 (letzte stattgebende BVE vom 10.12.2009) keinerlei Bedenken hinsichtlich der Gemeinnützigkeit der Bf.

Zulässigkeit einer Revision

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Da mit Blick auf die oben zitierte einheitliche Judikatur und damit verbunden auch keine grundsätzliche Rechtsfrage vorliegt, ist die ordentliche Revision an den VwGH nicht zulässig.

Graz, am 29. Juli 2016