

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter über die als Beschwerde zu erledigende Berufung der Beschwerdeführerin, vertreten durch die CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, vom 06.06.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 03.05.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung einer Unternehmensgruppe zu Recht erkannt:

Der Bescheid wird aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Erklärung vom 06.07.2005 durch Dipl. Ing. WH errichtet wurde, nachdem dieser mit Kaufvertrag vom 27.06.2005 die [Burg] als sein Eigentum erworben hatte. Gegenstand des Unternehmens ist nach der genannten Erklärung die Organisation, der Betrieb und die Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und events aller Art, insbesondere in den Bereichen Information, Kultur, Freizeit, Sport und Gastronomie in und auf der [Burg] (in der Folge: Burg).

Gesellschafterin der Beschwerdeführerin ist die A-GmbH (Funktion im Firmenbuch eingetragen am 14.02.2007, zuvor Dipl. Ing. WH). Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist Dipl. Ing. WH (seit 2013 weiters auch JU).

Dipl. Ing. WH ist auch Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH.

Dem Verwaltungsakt ist folgende zwischen Dipl. Ing. WH und der Beschwerdeführerin geschlossene schriftliche Nutzungsvereinbarung vom 01.07.2005 zu entnehmen:

*Allgemeines:*

*Herr DI WH hat mit Kaufvertrag vom 27.6.2005 die "[Burg]" ([Adresse]) erworben*

*Gegenstand dieser Vereinbarung ist die Benutzung der Räumlichkeiten samt der dazugehörenden Grundstücksflächen der "[Burg]" durch die [Beschwerdeführerin], deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer Herr DI WH ist.*

*Besonderheiten:*

*Herr DI WH gestattet der [Beschwerdeführerin] auf Grund dieser Vereinbarung die Räumlichkeiten samt der dazugehörenden Grundstücksflächen der "[Burg]" zum Zweck des Betriebes und der Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und events aller Art, insbesondere in den Bereichen Information, Kultur, Freizeit, Sport und Gastronomie als Bittleihe zu nutzen.*

*Die [Beschwerdeführerin] verpflichtet sich, alle Investitionen, die für diese Tätigkeiten notwendig sind, unter Einhaltung aller gesetzlichen Auflagen selbst zu finanzieren.*

*Einvernehmlich wird vereinbart, dass seitens der [Beschwerdeführerin] keine Nutzungsentgelt zu leisten ist.*

*Die GmbH verzichtet im Fall der Beendigung dieser Vereinbarung bezüglich aller von ihr getätigten Investitionen auf Rückersatz von Investitionskosten, aus welchem Rechtsgrund auch immer.*

*Gültigkeit:*

*Diese Vereinbarung gilt ab dem Datum der Unterzeichnung durch die beiden Vertragsparteien und ist unbefristet.*

*Die gegenständliche Vereinbarung kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer achtwöchigen Kündigungsfrist aufgelöst werden.*

Für die Jahre 2006 und 2007 setzte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuer erklärungsgemäß fest.

Ab der Veranlagung 2008 bildete die Beschwerdeführerin (als Gruppenmitglied) mit der A-GmbH (als Gruppenträger) eine Unternehmensgruppe (**Feststellungsbescheid vom 26.06.2007**).

Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 vom 13.10.2009 stellte die belangte Behörde das Einkommen der Beschwerdeführerin (als Gruppenmitglied) mit -782.560,95 Euro fest.

Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 vom 04.11.2010 stellte die belangte Behörde das Einkommen der Beschwerdeführerin (als Gruppenmitglied) mit -1.404.516,94 Euro fest.

Mit **Bescheiden über einen Prüfungsauftrag vom 01.12.2009 und vom 04.06.2011** führte die belangte Behörde durch die Großbetriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung ua betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 sowie 2008 und 2009 durch. Dabei traf der Prüfer die Feststellung, dass die Bewirtschaftung der Burg ertrag- und umsatzsteuerlich Liebhaberei ist.

Nach Abschluss der Außenprüfung nahm die belangte Behörde mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 03.05.2012** das Verfahren hinsichtlich Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 (ab der Veranlagung 2008) wieder auf und stellte anschließend mit - vom gegenständlichen Erkenntnis nicht betroffenen - Bescheid vom 03.05.2012 fest, dass eine Unternehmensgruppe (ab der Veranlagung 2008) zwischen der Beschwerdeführerin und der A-GmbH nicht besteht.

Desweiteren hob die belangte Behörde mit - vom gegenständlichen Erkenntnis nicht betroffenen - Bescheiden vom 03.05.2012 gemäß § 295 Abs. 3 BAO den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 vom 13.10.2009 und den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 vom 04.11.2010 auf.

Schließlich nahm die belangte Behörde mit - vom gegenständlichen Erkenntnis ebenfalls nicht betroffenen - Bescheiden vom 03.05.2012 die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006 und 2007 wieder auf und stellte für die Jahre 2006 bis 2009 fest, dass keine Einkünfte vorliegen ("dass gem. § 1 Abs. 2 Z 1 LVO für die gesamte(n) Tätigkeit(en) der [Burg] keine Einkunftsquelle(n) vorliegt/vorliegen").

Die Beschwerdeführerin wendet sich durch ihre steuerliche Vertreterin mit den **Berufungsschreiben vom 06.06.2012** ua. auch gegen den - vom gegenständlichen Erkenntnis betroffenen - Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahren hinsichtlich Feststellung einer Unternehmensgruppe und beantragt mit ihrem Vorbringen erkennbar die Aufhebung dieses Bescheides.

Die belangte Behörde legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Oktober 2013 zur Entscheidung vor.

***Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:***

Strittig ist in rein rechtlicher Hinsicht, ob die belangte Behörde aufgrund der Feststellung, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin ertragsteuerlich Liebhaberei ist, berechtigt war, zwecks Feststellung des Nichtbestehens einer Unternehmensgruppe das Verfahren hinsichtlich Feststellung einer Unternehmensgruppe wiederaufzunehmen.

§ 303 BAO lautet:

*(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden 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 liegt kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor, wenn die Kenntnis über neu hervorgekommene Tatsachen (allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens) nicht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte, wenn also bei richtiger rechtlicher Subsumtion der Spruch des Bescheides auch ohne Kenntnis dieser Tatsachen hätte gleich lauten müssen (VwGH 19.06.2002, 99/15/0144).

Damit ergibt sich die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64, ÖStZB 1966, 62). Diese Streitfrage lautet im Beschwerdefall, ob die belangte Behörde aufgrund der Feststellung, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin ertragsteuerlich Liebhaberei ist, berechtigt war, das Nichtbestehen einer Unternehmensgruppe festzustellen.

§ 9 KStG 1988 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet:

*(1) Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.*

*(2) Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:*

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen,*
- nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs. 4).*

*Gruppenmitglieder können nicht Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein.*

*(3) Gruppenträger können sein*

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften,*
- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen,*
- unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes,*
- unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes,*
- beschränkt steuerpflichtige*

- in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung genannten, den von den Teilstreichen 1 bis 4 umfassten inländischen Rechtsformen vergleichbaren Gesellschaften und

- den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern (Abs. 2) der Zweigniederlassung zuzurechnen ist, und

- Beteiligungsgemeinschaften (als Personengesellschaft, Beteiligungssyndikat oder im Wege gemeinsamer Kontrolle), wenn sie ausschließlich aus den in den Vorpunkten genannten Steuerpflichtigen gebildet werden, nach Maßgabe des Abs. 4. Als Beteiligungsgemeinschaft gelten jedenfalls Personen, die die Beteiligungskörperschaft gemeinsam im Sinne des Art. 3 der Fusionskontrollverordnung, (EWG) Nr. 139/2004 in der jeweils geltenden Fassung, kontrollieren oder an der gemeinsamen Kontrolle mitwirken. Ein Mitbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft kann nicht gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe sein.

Ist eine Körperschaft in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig, kann sie nur dann Gruppenträger sein, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligung an Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist.

(8) Die Gruppenbesteuerung erstreckt sich auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt Folgendes:

- Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.

- Der Gruppenantrag muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.

- Im Gruppenantrag ist zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist.

- Im Gruppenantrag sind Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben.

- Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger, bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft vom Hauptbeteiligten oder im Zweifel von einem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt, unter Verwendung des amtlichen Vordruckes, innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen. Alle übrigen einzubeziehenden inländischen Körperschaften

*haben dem jeweils für jede Körperschaft zuständigen Finanzamt die Tatsache einer Antragstellung anzuzeigen.*

*- Das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt hat das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßig festzustellen.*

Nach der hier dargestellten rechtlichen Ausgestaltung des § 9 KStG 1988 ist es für das Bestehen einer Unternehmensgruppe - unbesehen des Umstandes, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine Einkünftezurechnungsvorschrift handelt - ohne Belang, dass eine Beteiligungskörperschaft in einem Wirtschaftsjahr oder in mehreren Wirtschaftsjahren aus welchen Gründen auch immer (zB wie hier wegen angeblicher Liebhaberei) keine dem Gruppenträger zurechenbaren Einkünfte, somit "Einkünfte von Null" erzielt hat.

Da die belangte Behörde im Hinblick auf die Feststellung, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin ertragsteuerlich Liebhaberei ist, nicht berechtigt war, das Nichtbestehen einer Unternehmensgruppe festzustellen, war auch die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung einer Unternehmensgruppe rechtswidrig.

Der angefochtene (Wiederaufnahme-)Bescheid war daher in einer der Beschwerde entsprechenden Weise aufzuheben.

Wird ein Wiederaufnahmebescheid mit Beschwerdeentscheidung aufgehoben, hat dies auch die Aufhebung des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheides zur Folge (VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision (nur) 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 diese Voraussetzungen im Beschwerdefall im Hinblick auf die hier behandelte Rechtsfrage vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 30. Juni 2014