

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Andrea Ornig und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Michael Rauscher, Dr. Bernhard Koller und Mag. Petra Kühberger im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt über die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen der X-GmbH, vertreten durch die CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, vom 06.06.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz Stadt vom 03.05.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006 und 2007 nach mündlicher Verhandlung am 31.05.2016 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für 2006 und 2007 zum Zwecke der Erlassung neuer Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 rechtmäßig war. Die belangte Behörde geht davon aus, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung der Burg-X körperschaftsteuerlich Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung ist.

Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist 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 (laut Notariatsakt zur Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung) bzw. die "Erbringung von sonstigen kulturellen und unterhaltenden Leistungen a.n.g." (laut Jahresabschlüssen 2005/2006, 2006/2007 und 2007/2008). Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war in den verfahrensgegenständlichen Jahren Dipl. Ing. XY.

Gesellschafter der Beschwerdeführerin waren in den verfahrensgegenständlichen Jahren Dipl. Ing. XY bzw. die Y-GmbH (Funktion im Firmenbuch eingetragen am 14.02.2007).

Dipl. Ing. XY war in den verfahrensgegenständlichen Jahren auch Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Y-GmbH

Mit Kaufvertrag vom 27.06.2005 erwarb Dipl. Ing. XY die Burg-X und stellte sie der von ihm mit Erklärung vom 06.07.2005 als Gesellschaft mit beschränkter Haftung errichteten Beschwerdeführerin aufgrund einer Nutzungsvereinbarung unentgeltlich und unbefristet "zum Zweck des Betriebes und der Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und Events aller Art" zur Verfügung, wobei die Beschwerdeführerin alle für die Tätigkeit notwendigen Investitionen zu tragen hatte.

Die Beschwerdeführerin investierte rund 15 Millionen Euro in die Burg. Nach Abschluss der Bau- und Sanierungsarbeiten erzielte die Beschwerdeführerin Erträge aus der Bewirtschaftung der Burg (siehe dazu die zahlenmäßigen Darstellungen im Erkenntnis des BFG vom 11.03.2016, RV/2100746/2013).

Für die Streitjahre erklärte die Beschwerdeführerin folgende Einkünfte: -21.456,77 (2006) und -182.141,67 (2007).

Mit Abgabenbescheiden vom 03.12.2007 und 15.09.2008 setzte die belangte Behörde die Körperschaftsteuer für die Streitjahre erklärungsgemäß 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 (zum näheren Sachverhalt siehe nochmals das Erkenntnis des BFG vom 11.03.2016, RV/2100746/2013).

Nach Abschluss der Außenprüfung nahm die belangte Behörde ua. mit den (hier entscheidungsgegenständlichen) Bescheiden vom 03.05.2012 die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006 und 2007 wieder auf. Gleichzeitig sprach die belangte Behörde mit den (hier ebenfalls entscheidungsgegenständlichen) Bescheiden vom 03.05.2012 aus, dass "festgestellt (wird), dass gem. § 1 Abs. 2 Z 1 LVO für die gesamte(n) Tätigkeit(en) der [Beschwerdeführerin] keine Einkunftsquelle(n) vorliegt (vorliegen)".

Gegen diese Bescheide wandte sich die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertreterin mit Berufungsschreiben vom 06.06.2012.

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

Die Beschwerdeführerin hat im Berufungsschreiben die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

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

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 (§ 303 Abs. 4 BAO in der im Beschwerdefall geltenden Fassung).

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. ... (§ 307 Abs. 1 BAO).

§ 92 Abs. 1 BAO lautet:

*Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen*

*a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder*

*b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder*

*c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.*

Feststellungsbescheide sind im Anwendungsbereich der BAO nur dann zulässig, wenn dies in den Abgabenvorschriften ausdrücklich vorgesehen ist oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse oder im rechtlichen Interesse einer Partei liegt und ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung darstellt (VwGH 26.03.2003, 97/13/0047).

Die Verwaltungsbehörden sind befugt, im Rahmen ihrer örtlichen und sachlichen Zuständigkeit Feststellungsbescheide zu erlassen, wenn hiefür entweder eine ausdrückliche gesetzliche Anordnung oder ein im privaten oder öffentlichen Interesse begründeter Anlaß vorliegt und die Verwaltungsvorschriften nichts anderes bestimmen (VwGH 13.09.2004, 2000/17/0245).

Ein Feststellungsbescheid ist nicht zu erlassen, wenn die Frage in einem Verfahren (insb. im Abgabenverfahren mittels Abgabenbescheid) geklärt werden kann (vgl. VwGH 25.11.1999, 97/15/0178, und VwGH 25.08.2005, 2004/16/0281; zum Grundsatz der Subsidiarität von Feststellungsbescheiden vgl. z.B. auch VwGH 20.12.1999, 94/17/0053; VwGH 26.04.1999, 98/17/0229; VwGH 21.04.1997, 96/17/0467 ).

Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen (...) veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat (§ 24 Abs. 1 KStG 1988).

Für die Veranlagung und Entrichtung der Steuer gilt (ua.) Folgendes: Es sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden (§ 24 Abs. 2 Z 1 KStG 1988, erster Satz).

Der unbeschränkt Steuerpflichtige hat eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn das Einkommen ganz oder

teilweise aus Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 bestanden hat und der Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln war oder ermittelt worden ist (§ 42 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

Die Vorschriften über die Abgabe der Steuererklärungen sind sowohl im EStG 1988 (§ 42) als auch im UStG (§ 21) in die Vorschriften über die Veranlagung systematisch eingebettet. Unter Veranlagung versteht man das Verfahren, das auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ausgerichtet ist und mit einem die jeweilige Steuer festsetzenden Bescheid abgeschlossen wird. "Steuererklären" heißt, dem Finanzamt die für eine Veranlagung erforderlichen Grundlagen bekanntzugeben. Der Steuerpflichtige hat "zum Zweck der Veranlagung" für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben (VwGH 26.03.2014, 2013/13/0022).

Liegen die Voraussetzungen für eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer nicht vor, so ist zum Zwecke des Verfahrensabschlusses bescheidmäßig auszusprechen, dass die Körperschaftsteuerveranlagung unterbleibt bzw. dass die Körperschaftsteuer nicht festgesetzt wird (Nichtveranlagungsbescheid).

Ein Bescheid, mit dem bloß festgestellt wird, dass bei der Körperschaft keine Einkunftsquellen vorliegen, ergeht nicht in derselben Sache, in der ein Nichtveranlagungsbescheid ergangen wäre. Dem Bundesfinanzgericht kommt es nicht zu, eine bloßen Feststellung über das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle über ihren unzweifelhaften Ausspruch hinaus in eine das Körperschaftsteuerverfahren (Veranlagungsverfahren) abschließende Erledigung umzudeuten oder im Rahmen der Abänderungsbefugnis gemäß § 279 BAO eine solcherart verfahrensabschließende Erledigung mit Erkenntnis erstmals zu erlassen.

Im Beschwerdefall lagen aufgrund der Körperschaftsteuerbescheide vom 03.12.2007 und 15.09.2008 für die beiden Streitjahre abgeschlossene Körperschaftsteuerverfahren (Veranlagungsverfahren) vor. Wenn nun die belangte Behörde aufgrund der im Zuge der Außenprüfung getroffenen Feststellung, dass die (einzige) Betätigung der Beschwerdeführerin körperschaftsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen sei, die Rechtswirkung dieser abgeschlossenen Körperschaftsteuerverfahren (Veranlagungsverfahren) beseitigen wollte, so musste sie diese Verfahren mit Bescheid wiederaufnehmen, wobei sie die Wiederaufnahmebescheide aufgrund des § 307 Abs. 1 BAO - und im Hinblick auf die Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 42 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als Pflichterklärungsfall - mit der bescheidmäßigen Feststellung, dass die Körperschaftsteuerveranlagung unterbleibe bzw. dass die Körperschaftsteuer nicht festgesetzt werde (Nichtveranlagungsbescheid), hätte verbinden müssen. Die (einem solchen Verfahrensabschluss vorgelagerte) bloße Feststellung, dass bei der Beschwerdeführerin keine Einkunftsquellen vorliegen, war rechtlich nicht zulässig (siehe die oben wiedergegebene Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Feststellungsbescheiden), weshalb die belangte Behörde die wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerverfahren (Veranlagungsverfahren) nicht bescheidmäßig abgeschlossen hat. Dadurch hat es die belangte Behörde aber entgegen § 307 Abs. 1 BAO unterlassen, mit den

Wiederaufnahmebescheiden die verfahrensabschließenden Sachentscheidungen zu verbinden, weshalb die Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig sind.

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide waren daher aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Damit scheidet der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid (hier: die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007) ex lege aus dem Rechtsbestand aus (vgl. z.B. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102).

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. Da diese Voraussetzung im Beschwerdefall aufgrund des Fehlens einer Rechtsprechung zur vorliegenden verfahrensrechtlichen Situation erfüllt ist, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 2. Juni 2016