

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache der XY AG, vertreten durch die Z Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004, Körperschaftsteuer 2004, Feststellung Einkommen Gruppenträger 2005 bis 2007 sowie Körperschaftsteuer Gruppe 2005 bis 2007

### I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird ersatzlos aufgehoben.
2. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Feststellung des Einkommens des Gruppenträgers für die Jahre 2005 bis 2007 sowie Körperschaftsteuer Gruppe 2005 bis 2007 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

### II. den Beschluss gefasst:

1. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### Entscheidungsgründe

Die mit Erklärung vom 28. Februar 2003 als Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründete Beschwerdeführerin wurde nach zwischenzeitig vorgenommenen Kapitalerhöhungen und dem Eintritt neuer Gesellschafter mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. September 2007 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. In den Jahren 2005 bis 2010 hat sie als Gruppenträgerin mit der XY GmbH (Deutschland) als Gruppenmitglied eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG gebildet.

Die Jahre 2003 bis 2006 wurden einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, über deren Ergebnis im Bericht gemäß § 150 BAO Folgendes festgehalten ist:

### **"Tz. 1 Patente**

#### *Absetzung für Abnutzung*

*Im Jahre 2003 wurden von AB Patente angeschafft. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf 200.000,00 €. Die Nutzungsdauer der Patente wurde mit 4 Jahren festgelegt. Nach Ansicht der BP handelt es sich bei der Anschaffung der Patente um eine verdeckte Gewinnausschüttung an AB. Die im Prüfungszeitraum aufwandwirksam verbuchte AfA wird außerbücherlich hinzugerechnet.*

### **Tz. 2 Wandlungsrecht [H]**

#### *a.o. Betriebsaufwand*

*Im Jahre 2004 wurde von der XY ein Betrag von 1.100.000,00 an die H-AG bezahlt. Dies damit die H-AG auf das ihr gewährte Wandlungsrecht zur Schaffung einer atypisch stillen Beteiligung verzichtet. Der Aufwand von 1.100.000,00 € wurde seitens der XY als a.o. Aufwand zur Verbuchung gebracht.*

*Betriebsaufwendungen sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.*

*Der Verzicht auf das Eingehen einer atypisch stillen Beteiligung liegt einzig und allein im Interesse der Gesellschafter und nicht in dem der Gesellschaft. Die Zahlung von 1.100.000,00 € ist somit nach Ansicht der BP in keiner Weise durch den Betrieb bedingt und stellt somit in weiterer Konsequenz keine Betriebsausgabe dar.*

### **Tz. 3 Bürgschaft**

#### *Eingehen einer Bürgschaftserklärung*

*Mit Vertrag vom 8.11.2004 ist die XY (Österreich) für die XY (Deutschland) eine Bürgschaft in Höhe von 3.900.000,00 € eingegangen. Für die Übernahme dieses Risikos ist nach Ansicht der BP 2005 und 2006 0,5% der Bürgschaftssumme an die XY (Deutschland) 2004 pro rata temporis 2/12 dieses Betrages zu verrechnen."*

Betreffend "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO" wurde unter Hinweis darauf, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung erfolge und bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen sei, auf die Tz. 1-3 des Prüfungsberichtes verwiesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ ua. am 26. Mai 2009 im wiederaufgenommenen Verfahren einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004.

Mit Schriftsatz vom 25. August 2009 wurde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 sowie Körperschaftsteuer 2004 innerhalb verlängerter Frist Berufung erhoben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2009 hat das Finanzamt der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 Folge gegeben und den Wiederaufnahmebescheid aufgehoben.

Mit Bescheid vom 16. Juni 2010 hat das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 neuerlich gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG, BGBI. I Nr. 14/2013, wieder aufgenommen und gleichzeitig einen neuen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 erlassen. In der gesonderten Begründung wurden ua. die hinsichtlich der getroffenen Prüfungsfeststellungen (Patentverkäufe, Wandlungsrecht [H] bzw. Mezzanine-Finanzierung, Bürgschaft) neu hervorgekommenen Tatsachen im Einzelnen angeführt.

Gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2004 wurde wiederum Berufung erhoben und ua. vorgebracht, dass sich das Finanzamt im Wiederaufnahmebescheid wieder auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO stütze, sodass unzulässigerweise in der gleichen Sache noch einmal entschieden worden sei. Das Finanzamt lege dem zweiten Wiederaufnahmebescheid, wenngleich auch ausführlicher und detaillierter, den identen Tatsachenkomplex und somit die identische Sache (Sachverhaltselemente betreffend Patente, Wandlungsrecht [H] und Bürgschaft) zugrunde. Dies stelle einen Verstoß gegen den Grundsatz "ne bis in idem" dar, sodass der angefochtene Bescheid wegen res iudicata rechtswidrig sei.

Weiters wurde auch gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2005, 2006 und 2007 sowie die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2005, 2006 und 2007 Berufung erhoben und beantragt, dargelegte Änderungen der Ergebnisse des ausländischen Gruppenmitgliedes zu berücksichtigen und den Verlustabzug sowie die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer entsprechend den angestellten Berechnungen zu adaptieren.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 4. April 2014, RV/1100381/2010, die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 sowie Körperschaftsteuer 2004 als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide betreffend Feststellung des Einkommens des Gruppenträgers für die Jahre 2005 bis 2007 sowie Körperschaftsteuer Gruppe 2005 bis 2007 wurden abgeändert, wobei die von der steuerlichen Vertretung bekannt gegebenen adaptierten Ergebnisse des ausländischen Gruppenmitglieds berücksichtigt wurden und der sich unter Berücksichtigung des für das Jahr 2004 festgesetzten Ergebnisses ergebende Verlustabzug sowie die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer jeweils entsprechend angepasst wurden.

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. April 2014, RV/1100381/2010, hat die Beschwerdeführerin Revision beim Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit Erkenntnis vom 26. November 2015, Ro 2014/15/0035, hat der Verwaltungsgerichtshof die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 als unzulässig beurteilt und das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts, da sich aus der Entscheidung das Jahr 2004 betreffend auch Auswirkungen für die Folgejahre ergäben, zur Gänze aufgehoben. Die Beschwerden gelten damit wieder als unerledigt.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Nach § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden nach Ergehen eines aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Bei seiner neuerlichen Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht somit an die Rechtsanschauung des Höchstgerichtes gebunden. Die Bindungswirkung erstreckt sich dabei auf jene Fragen, zu denen sich der Verwaltungsgerichtshof geäußert hat, sowie auf solche Fragen, die notwendige Voraussetzung für den Inhalt des aufhebenden Erkenntnisses sind (vgl. VwGH 7.10.2013, 2013/17/0274, mwN, und VwGH 19.11.2009, 2008/07/0167, mwN).

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004**

Mit Erkenntnis vom 26. November 2015, Ro 2014/15/0035, hat der Verwaltungsgerichtshof die vom Finanzamt mit Bescheid vom 16. Juni 2010 verfügte und vom Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 4. April 2014, RV/1100381/2010, als rechtmäßig erkannte neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 als unzulässig beurteilt. Begründend hat der Verwaltungsgerichtshof auszugsweise ausgeführt:

*"Auch eine Entscheidung betreffend Wiederaufnahme wird rechtskräftig und steht - bei unveränderter Sach- und Rechtslage - einer neuerlichen Entscheidung über denselben Wiederaufnahmegrund entgegen. Auch insoweit wird die Identität der Sache durch den Tatsachenkomplex abgegrenzt (vgl. das Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).*

*Die Bestimmungen zur Wiederaufnahme wurden zwar mit dem FVwGG 2012 geändert. Betreffend die amtswegige Wiederaufnahme erfolgte aber inhaltlich keine Abänderung (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup> 303 Tz 3). Ein Bescheid, mit dem - wie hier mit der Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2009 - die amtswegige Verfügung einer Wiederaufnahme aufgehoben wurde, ist daher weiterhin bindend.*

*Das Finanzamt hatte mit Bescheid vom 26. Mai 2009 zunächst das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Das Finanzamt stützte die Wiederaufnahme auf die "Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht" zu entnehmen seien. In dieser Niederschrift wurde insbesondere auf das "Wandlungsrecht" verwiesen. Dabei wurde u.a. ausgeführt, die HG habe gegen Zahlung von 1,1 Mio. € auf das ihr gewährte Wandlungsrecht zur Schaffung einer atypisch stillen Beteiligung verzichtet. Der Verzicht auf das Eingehen einer atypisch stillen Beteiligung liege einzig und allein im Interesse der Gesellschafter und nicht in dem der Gesellschaft. Die Zahlung von 1,1 Mio. € sei somit in keiner Weise durch den Betrieb bedingt und stelle keine Betriebsausgabe dar.*

*Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2009 hatte das Finanzamt der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung stattgegeben und sodann mit Bescheid vom 16. Juni 2010 das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2004 neuerlich gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. In der Begründung dieses Bescheides wurde wieder auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen" seien, sowie auf eine zusätzliche Begründung verwiesen. In dieser zusätzlichen Begründung wurden im Wesentlichen Unterlagen zum Nachweis von - schon im ersten Wiederaufnahmeverfahren nicht strittigen - Sachverhaltselementen (etwa Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert) betreffend das "Wandlungsrecht" und weiters die "Tatsache, dass eine Fremdfinanzierung von Banken nicht mehr erreicht werden konnte", angeführt.*

*Damit wurde im zweiten Wiederaufnahmeverfahren kein anderer relevanter Tatsachenkomplex herangezogen als im ersten Wiederaufnahmeverfahren. Somit steht aber die Rechtskraft der Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2009 der neuerlichen Verfahrenswiederaufnahme entgegen."*

Zwar hat der Verwaltungsgerichtshof die Frage der Wiederaufnahme entsprechend dem aufgehobenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts nur in Bezug auf das "Wandlungsrecht" geprüft, es kann jedoch im Hinblick auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes auch hinsichtlich der vom Finanzamt herangezogenen weiteren Wiederaufnahmegründe (Patentverkäufe, Bürgschaft) nichts anderes gelten.

Da sich die mit Bescheid vom 16. Juni 2010 verfügte neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 infolge entschiedener Sache somit als nicht rechtmäßig erweist, war der Beschwerde diesbezüglich Folge zu geben und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Körperschaftsteuerbescheid 2004 scheidet damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; der ursprüngliche Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 23. Jänner 2006 lebt indes wieder auf (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170, mwN).

## **2. Körperschaftsteuer 2004**

§ 261 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 13/2014, lautet:

*"Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären."*

Nachdem der Beschwerde gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 verfügenden Bescheid entsprochen und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid aufgehoben wurde, war die gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 16. Juni 2010 erhobene Beschwerde daher gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

## **3. Einkünftefeststellung Gruppenträger 2005 bis 2007 und Körperschaftsteuer Gruppe 2005 bis 2007**

Im Zuge der mündlichen Verhandlung hat die steuerliche Vertretung die Gewinnhinzurechnungen aufgrund der unter Tz 1 (Patente) sowie Tz 3 (Bürgschaft) des Betriebsprüfungsberichtes getroffenen Feststellungen außer Streit gestellt und wurden diese Hinzurechnungen auch im Rahmen der von der steuerlichen Vertretung ermittelten Bemessungsgrundlagen bereits berücksichtigt. Außer Streit steht weiters die Höhe der in Ansatz zu bringenden Ergebnisse des deutschen Gruppenmitglieds (vgl. dazu die diesbezüglichen Ausführungen im aufgehobenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. April 2014, RV/1100381/2010).

Das Einkommen des Gruppenträgers ist somit entsprechend den Ausführungen der steuerlichen Vertretung mit 153.417,96 € (2005), 955.236,38 € (2006) und 3.186.120,01 € (2007) festzustellen, die zu berücksichtigenden Verluste des ausländischen Gruppenmitgliedes sind ausgehend vom Verlust laut deutschem Steuerbescheid und unter Berücksichtigung der vorgenommenen Adaptierungen mit -1.166.380,28 € (2005) und -172.640,72 € (2006), der im Jahr 2007 nachzuversteuernde Verlust des ausländischen Gruppenmitgliedes mit 493.720,00 € auszuweisen.

Dementsprechend ist der Gesamtbetrag der Einkünfte im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe mit -1.012.962,32 € (2005), 782.595,66 € (2006) und 3.679.840,01 € (2007) in Ansatz zu bringen.

Änderungen gegenüber den im Erkenntnis vom 4. April 2014, RV/1100381/2010, dargelegten Bemessungsgrundlagen ergeben sich aufgrund des Wiederauflebens des ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheides 2004 hinsichtlich des Verlustabzuges (siehe unten; aufgrund des im Jahr 2007 zur Verrechnung offenen Verlustabzuges von 1.380.831,31 € reduzierte sich das Einkommen der Gruppe auf 2.299.008,70 €) sowie der anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer (die aus den Jahren 2003, 2004 und 2005 herrührende Mindestkörperschaftsteuer ist in den Feststellungsbescheiden Gruppenträger 2005 und 2006 mit 4.154,50 € auszuweisen und von der sich für das Jahr 2006 ergebenden Körperschaftsteuer Gruppe in Abzug zu bringen).

Gesamthaft gesehen war den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkünftfeststellung Gruppenträger 2005 bis 2007 sowie Körperschaftsteuer Gruppe 2005 bis 2007 somit Folge zu geben und waren die angefochtenen Bescheide daher entsprechend abzuändern.

Der verrechenbare Verlustabzug ermittelt sich für die Streitjahre wie folgt:

Verlustabzug bis einschließlich 2002	653.248,90 €
Verlust 2003 (nach Betriebsprüfung)	260.763,44 €
<b>Verlustabzug für 2004</b>	<b>914.012,34 €</b>
Verlust 2004	40.803,40 €
<b>Verlustabzug für 2005</b>	<b>954.815,74 €</b>
Verlust 2005	1.012.962,32 €
<b>Verlustabzug für 2006</b>	<b>1.967.778,06 €</b>
Verlustverrechnung 2006	-586.946,75 €
<b>Verlustabzug für 2007</b>	<b>1.380.831,31 €</b>
Verlustverrechnung 2007	-1.380.831,31 €
Verlustabzug offen	<b>0,00 €</b>

#### 4. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird. Gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG sind auf die Beschlüsse der Verwaltungsgerichte die für ihre Erkenntnisse geltenden Bestimmungen dieses Artikels sinngemäß anzuwenden.

Hinsichtlich der Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens war das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 2015, Ro 2014/15/0035 gebunden. Im Übrigen fußt das Erkenntnis auf nicht strittigen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die sich in Abhängigkeit vom Ergebnis des Jahres 2004 ergebende Höhe des zu berücksichtigenden Verlustabzuges sowie der verrechenbaren Mindeskörperschaftsteuer. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung werden durch den unter I. angeführten Spruch folglich nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Die Gegenstandsloserklärung gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist eine sich aus dem Gesetz unmittelbar ergebende Rechtsfolge. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird somit auch durch den unter II. angeführten Spruch nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher auch diesbezüglich nicht zulässig.

Feldkirch, am 10. März 2016