



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100084/2013

Aignerstraße 10
5026 Salzburg-Aigen
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter Mag. Erich Schwaiger

über die Beschwerden

der Beschwerdeführerin Anstalt,
 Adresse_FL
 vertreten durch die
 WIRTSCHAFTSTREUHAND
 Steuerberatung GmbH
 Ohlsdorferstraße 18, 4810 Gmunden

vom 20. März 2012 und 21. Mai 2013

gegen die Bescheide

des Finanzamtes Salzburg-Stadt, Aignerstraße 10, 5026 Salzburg
 vertreten durch Dr. Karl Brejcha

vom 9. März 2012 und 15. Mai 2013

betreffend Körperschaftsteuer 2010 und 2011

beschlossen:

Die Bescheide werden gem. § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) bekämpfte die oben erwähnten Bescheide mit Berufungen, die dem Unabhängigen Finanzsenat vor dem 31. Dezember 2013 zur Entscheidung vorgelegt wurden. Gem. § 323 Abs. 38 gelten diese Berufungen ab 1. Jänner 2014 als Beschwerden und sind vom Bundesfinanzgericht zu erledigen. Durch die aktuelle Geschäftsverteilung wurden sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung übertragen.

Hatte das Finanzamt über die Berufung bezüglich 2010 noch mittels Berufungsvorentscheidung entschieden, worauf die Bf. mit Vorlageantrag reagierte, legte sie die Berufung bezüglich 2011 direkt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

1 Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf. ist eine nach liechtensteinischem Recht gegründete Anstalt.

Im Steuerakt findet sich zu ihren gesellschaftsrechtlichen Grundlagen ein Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister Liechtenstein vom ##.##. 2006 (Firmennummer bzw. Registernummer FL-##). Im Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister scheint unter Zweck der Vermerk auf "Es wird kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betrieben".

Diese Angabe findet sich auch unter § 4 der vorliegenden Statuten vom 11. September 2006. Als Gründer scheint die "Treuhand_Anstalt" auf. Dabei handelt es sich um eine liechtensteinische Treuhandgesellschaft, die seit 19## Klienten aus aller Welt im Zusammenhang mit der Errichtung und Verwaltung von Gesellschaften und Stiftungen in Liechtenstein und an anderen Finanzplätzen betreut (vgl. www.XXX.com). Damit liegt die Vermutung nahe, dass diese auch hier als Treuhänder agierte.

Tatsächlich dürfte diese Treuhandgesellschaft für eine natürliche Person auftreten. Darauf weisen die im Akt befindlichen Kreditverträge der Bank_A vom 27. Dezember 2006 hin (Nr. ##8 über EUR 1.050.000,00 und Nr. #10 über EUR 550.000,00), die jeweils unter Punkt "XI. Sicherheiten" die erstrangige Abtretung von Ansprüchen einer fondsgebundenen Lebensversicherung vorsehen.

Nach § 7 der Statuten sind die jeweiligen Inhaber der Gründerrechte bis zur Einsetzung von Dritten die Begünstigten der Anstalt. Die Inhaber der Gründerrechte bilden als Versammlung auch das oberste Organ der Anstalt (§ 8 der Statuten) und fassen Ausschüttungsbeschlüsse, bestimmen die Mitglieder des Verwaltungsrates, aber auch die Begünstigten (§ 13 Z 4 der Statuten). Sie können die Statuten jederzeit abändern oder durch Beistatuten ergänzen (§ 22 ff der Statuten). Die Begünstigten sind nicht nur die Nutznießer der Ausschüttungen, sondern auch eines allfälligen Liquidationserlöses (§ 24 der Statuten).

Dem Verwaltungsrat, der ebenfalls vom Inhaber der Gründungsrechte gewählt wird (§ 13 Z 3 der Statuten), obliegt die Geschäftsführung und Vertretung der Anstalt. Dieser kann seine Befugnisse auch an Dritte übertragen und Bevollmächtigte ernennen (§ 16 der Statuten). Der Verwaltungsrat fasst seine Beschlüsse mit einfacher Mehrheit (§ 18 der Statuten).

Dies alles erinnert an Regeln, wie sie auch für österreichische Kapitalgesellschaften gelten.

Die Unternehmenstätigkeit der Anstalt wurde im Fragebogen Verf 28 (Fax 22. Mai 2007) mit "Vermietung & Verpachtung sowie der Verwaltung von Liegenschaften" umschrieben und auf eine vermietete Liegenschaft in Ort_A, X_Gasse_## hingewiesen. Der Fragebogen Verf 15 (offensichtlich aus März 2007) enthält einen Hinweis auf eine Betriebsstätte in Ort_A, X_Gasse_##. Den Steuererklärungen ist zu entnehmen, dass bis 2011 mehrere österreichische Mietobjekte dazugekommen sind.

Strittig ist ausschließlich der Abzug von Verlusten in den Kalenderjahren 2010 und 2011 von insgesamt EUR 157.538,95, die in den Kalenderjahren 2006 bis 2009 entstanden und mittels rechtskräftiger Veranlagungen wie folgt festgestellt wurden. Diese vier Bescheide sprachen aus, dass die Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angefallen sind.

2006	18.11.2008	10.441,30
2007	6.4.2009	57.679,06
2008	16.7.2010	61.996,45
2009	29.2.2012	27.422,14
gesamt		157.538,95

Darauf aufbauend verweigerte das Finanzamt den Abzug der Verluste als Sonderausgaben. Es wies darauf hin, dass bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kein Recht darauf bestehe, da die Ermittlung der Einkünfte durch Überschussrechnung erfolge. Ein Verlustabzug sei nur für betriebliche Einkunftsarten möglich, die auf Grund ordnungsgemäßer Buchführung ermittelt wurden.

Die Bf. beantragte die Berücksichtigung der Verluste und entgegnete in der Berufung, die Ermittlung ihrer Einkünfte leite sich von einer nach liechtensteinischem Recht erstellten Bilanz ab. Sie sei nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buchführung erfolgt.

Diese Argumentation zwingt zur Klärung der Frage, unter welche Einkunftsart die Aktivitäten der Bf. zu subsumieren sind und lenkt den Blick auch auf die Form der Ermittlung der Einkünfte.

2 Rechtslage

Zitierungen der und Hinweise auf die Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961) beziehen sich soweit nicht gesondert angeführt auf die Rechtslage ab dem 1. Jänner 2014.

2.1 Rechtsform

Die Bf. ist eine liechtensteinische Anstalt.

2.1.1 Allgemein

Ausländische Rechtsgebilde sind anhand eines Typenvergleichs in das österreichische Ertragssteuerrecht einzugliedern (vgl. etwa VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz, § 1 Tz 253 ff mwN oder zuletzt *Bodis/Ludwig*, RdW 2013,621).

Ein ausländisches Rechtsgebilde wird ertragsteuerlich als Körperschaft behandelt, wenn es dem Typus einer inländischen Körperschaft vergleichbar ist. In diesem Fall kann es in Österreich der Körperschaftsteuer unterliegen. Ist es einer inländischen Personengesellschaft bzw. Personengemeinschaft vergleichbar, gilt es als transparent und unterliegt selbst keiner Ertragsteuer. In diesem Fall sind die Beteiligten steuerlich zu beurteilen.

Eingangs zu klären ist deshalb immer die Frage, ob eine ausländische Gesellschaft aus österreichischer Sicht eine **Personen-oder Kapitalgesellschaft** ist. Die Beurteilung des ausländischen Rechtsgebildes erfolgt dabei aus dem Blickwinkel des österreichischen Steuer- und Gesellschaftsrechts. Wie die ausländische Gesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat zivil-und steuerrechtlich behandelt wird, ist für die inländische Einordnung nicht entscheidend.

Dieser Typenvergleich erfordert eine ausgewogene und vollumfängliche Beschäftigung mit den zur Verfügung stehenden Beurteilungskriterien, Dokumenten und Informationen. Dabei sollten gleiche Sachverhalte bei der Beurteilung in-und ausländischer Rechtsträger zu den gleichen Ergebnissen führen. Aspekte, die die Steuersubjektivität des inländischen Rechtsträgers nicht verneinen, können auch im Rahmen des Typenvergleichs dem ausländischen Rechtsträger eine Steuersubjektivität nicht versagen. Führt etwa ein zivilrechtlicher "Durchgriff" (im Wege der Anfechtung) beim inländischen Rechtsträger zu keinem steuerlichen "Durchgriff", so vermag ein gleichartiger zivilrechtlicher "Durchgriff" (ebenfalls im Wege der Anfechtung) beim ausländischen Rechtsträger den steuerlichen "Durchgriff" auch nicht zu begründen. Ebenso kann die im Inland wie im Ausland aus Gründen der Geldwäscheverhütung vorgenommene Nennung des Begünstigten des jeweiligen Rechtsträgers als wirtschaftlich Berechtigter nicht die Versagung der Steuersubjektivität des ausländischen Rechtsträgers bedeuten, wenn dies im Inland nicht auch zum Verlust der Steuersubjektivität des inländischen Rechtsträgers führen würde (vgl. *Cupal/Petutschnig*, RdW 2012, 627 ff).

2.1.2 Liechtensteinische Anstalt

Aus den öffentlich zugänglichen Informationen geht hervor, dass die Gesellschaftsform der liechtensteinischen Anstalt "einem Baukasten des Verbandsrechts" gleicht. Ihre Bausteine können in einer Weise kombiniert werden, dass von der körperschaftlichen Ausgestaltung nach dem Modell einer Kapitalgesellschaft bis zu einer Nachbildung der Stiftung alles möglich ist. Auf letzteres deutet hier etwa hin, dass es Begünstigte gibt, die sowohl Nutznießer laufender Ausschüttungen wie auch eines Liquidationserlöses sind. Die Anstalt kann ihre Hauptverwaltung auch im Ausland haben (vgl. *Schauer*, JEV 2010, 6 ff; EAS 2634 vom 31.8.2005; siehe auch offizielles Merkblatt zur Neueintragung einer Anstalt (Art. 534-551 FL-PGR) des Amtes für Justiz des Fürstentums Liechtenstein auf www.llv.li).

Ist die Anstalt stiftungsähnlich ausgestaltet, kann dies aber auch dazu führen, dass sie als transparent und damit nicht als Körperschaftsteuersubjekt einzustufen ist (vgl. etwa UFS 24.1.2012, RV/0674-W/10 (VwGH-Beschwerde zu Zl. 2012/13/0033 anhängig) oder UFS 19.4.2012, RV/1041-W/10 (VwGH-Beschwerde zu Zl. 2012/13/0061)).

Die Verwaltungsübung geht unter Berufung auf die praktischen Erfahrungen mit ausländischen "vermögensverwaltenden Stiftungen" unter Umständen sogar von einer Transparenzvermutung aus (vgl. *StiftR* 2009 Rz 21). Auch wenn dies in der Literatur mehrheitlich abgelehnt wird (siehe *Bodis/Ludwig*, RdW 2013, 621 ff FN 76), macht das jedenfalls eine einzelfallbezogene Überprüfung notwendig. Dieser kommt auch aufgrund Art. 2 Z 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern samt Schlussakte einschließlich der dieser beigefügten Erklärungen (BGBl. III Nr. 301/2013) – zumindest für die Zukunft - erhöhte Bedeutung zu.

2.2. Besteuerungs- und Einkünfteermittlungsgrundsätze

Die Bf. brachte in der Berufung vor, die Ermittlung ihrer Einkünfte leite sich von einer nach liechtensteinischem Recht erstellten Bilanz ab. Sie sei nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buchführung erfolgt.

Das Finanzamt ging zwar davon aus, dass die Bf. mit einer inländischen Körperschaft vergleichbar und damit intransparent ist, legte sich aber nicht auf eine inländische Gesellschaftsform fest. Es bezeichnete die Einkünfte auch in den hier strittigen Jahren 2010 und 2011 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ging in der Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2012 - ohne weitere Untersuchung - davon aus, die Einkünfte 2006 bis 2009 seien mittels Überschussrechnung ermittelt worden.

Die Abgabenbehörde rechnete der Bf. die von ihr in Österreich vermieteten Grundstücke wirtschaftlich zu. Unterstellt man die Richtigkeit dieser Vorgangsweise (siehe auch Punkt 1.1), muss geklärt werden, nach welchen Besteuerungsgrundsätzen dieses Vermietungsergebnis zu erfassen ist:

Ist die Berufungswerberin mit einer inländischen Körperschaft vergleichbar und verfügt sie im Inland über ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung (§ 27 BAO), ist sie in Österreich **unbeschränkt steuerpflichtig** (§ 1 Abs. 2 KStG 1988). Anderenfalls kann sie beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein (§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988).

§ 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 sieht vor, dass sich die beschränkte Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 erstreckt. Die Einkünfteermittlungsart bestimmt sich dabei nach dem EStG 1988 und § 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988. Ist die Berufungswerberin mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften vergleichbar, ist § 7 Abs. 3 KStG 1988 seit dem AbgÄG 2005 (BGBl. I Nr. 161/2005) auch auf Betriebsstätten und unbewegliches Vermögen anzuwenden. Solches Vermögen liegt hier aufgrund der Vermietung von österreichischen Grundstücken wohl vor.

Ist die Bf. mit einer österreichischen GmbH oder AG vergleichbar, hat sie den auf diese Vermögensteile entfallenden Gewinn nach den Grundsätzen des § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Für sie sind auch die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mit sämtlichen periodenmäßigen Abgrenzungen (Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen etc.) maßgebend (vgl. etwa auch *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 21 Tz 15). Ist sie mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar und trotzdem als intransparent zu behandeln, gelten diese Grundsätze für sie nicht. Die Einkünfteermittlung richtet sich in diesem Fall nach den allgemeinen Regeln und würde mittels Überschussrechnung erfolgen müssen.

Die dahingehende Untersuchung kann damit gravierende Auswirkungen auf die laufende Einkünfte- und damit Einkommensermittlung der Berufungswerberin haben. Sie ist bisher unterblieben.

2.3 Verlustabzug

Strittig ist die Abzugsfähigkeit der mittels Körperschaftsteuerbescheiden festgestellten Verluste, die in den vorangegangenen Jahren entstanden sind. Diese sind als Sonderausgaben (Verlustabzug) abzuziehen (§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988),

- wenn sie durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit sie nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Zu beachten ist, dass nur solche Verluste in spätere Kalenderjahre vorgetragen und in diesen als Sonderausgabe abgezogen werden dürfen, die im Rahmen von betrieblichen Einkünften (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb im Sinne der § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) entstanden sind (vgl. etwa *Doralt/Renner* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 18 Tz 285). Die Höhe des Verlustes ist dabei nach den §§ 4 bis 14 EStG 1988 zu ermitteln.

Ein Verlust ist zeitlich unbegrenzt vortragsfähig, wenn er - allenfalls auch nach Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung - seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist. Nicht

notwendig ist zwar eine streng formell ordnungsmäßige Buchführung (vgl. *Doralt/Renner* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 18 Tz 286/1 mit Hinweis auf VfGH 3.3.1987, G 170/86; 10.12.1992, B 227/91; 26.2.1996, B 370/95 etc. sowie EStR 2000 Rz 4516 f), es dürfen aber nicht so gravierende Mängel vorliegen, dass sie nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlen (VwGH 25.6.1997, 94/15/0083). Die Verluste der letzten drei Kalenderjahre sind selbst dann vortragsfähig, wenn sie nur im Wege einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wurden.

Da sich sowohl Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wie auch Überschussrechnungen an den Grundsätzen des § 19 EStG 1988 orientieren, gleichen sie sich rein äußerlich häufig. Es bedarf hier deshalb jedenfalls zusätzlich der Klärung der Einkunftsart.

2.4 Bindungswirkung der Körperschaftsteuerbescheide der Verlustentstehungsjahre

2.4.1 Höhe der Verluste

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die **Höhe** eines Verlustes mit rechtskräftiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahres festgesetzt und damit eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Dabei handelt es sich um eine Feststellung im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO. Der Ausspruch des Verlustes oder eines negativen Gesamtbetrages der Einkünfte im betreffenden Einkommensteuerbescheid wirkt auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart fort, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (vgl. etwa VwGH 20.2.2008, 2006/18/0026 mit vielen weiteren Nachweisen).

2.4.2 Einkunftsart, Vortragsfähigkeit

Fraglich ist, ob die Bescheide der Vorjahre auch rechtsverbindlich über die Zuordnung der Verluste zu einer bestimmten Einkunftsart bzw. über deren Abzugsfähigkeit für die Folgejahre absprachen bzw. absprechen konnten.

Der VwGH entschied, die Einkunftsart sei kein Spruchbestandteil eines Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerbescheides (§ 198 Abs. 2 BAO), sondern nur ein Begründungselement. Die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart entfalte deshalb keine bindende Rechtskraftwirkung. Die Analyse dieser Rechtsprechungslinie zeigt allerdings, dass der VwGH hier immer nur aussprach, die jeweiligen Beschwerdeführer seien durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation bestimmter Einkünfte im Einkommensteuerbescheid (bzw. Körperschaftsteuerbescheid) nicht in ihren subjektiv-öffentlichen Rechten verletzt worden (vgl. zuletzt VwGH 16.12.2010, 2007/15/0257 mit vielen weiteren Nachweisen). In keinem dieser Fälle hatten sie eine entsprechende steuerliche Auswirkung der Subsumtion unter eine bestimmte Einkunftsart behauptet. Das ist im hier zu beurteilenden Fall anders.

Vom Höchstgericht wurde wiederholt entschieden, dass im Bescheid des Verlustentstehungsjahres auch über die Zugehörigkeit des Verlustes zu einer bestimmten Einkunftsart abgesprochen werden **kann** (vgl. VwGH 24.11.76, 899/74

unter Hinweis auf VwGH 28.4.1964, 2151/62 - verstärkter Senat). Der VwGH lässt dabei zu, dass das Finanzamt - wie auch in Feststellungsbescheiden gem. § 188 BAO - schon im Einkommensteuerbescheid (bzw. Körperschaftsteuerbescheid) des Verlustentstehungsjahres über die Verlustvortragsfähigkeit abspricht (VwGH 29.9.2004, 2001/13/0013 mwN). Ein wesentliches Element dieser Vortragsfähigkeit ist die Einkunftsart.

Auch der Verfassungsgerichtshof sprach aus, dass nicht nur über die Höhe des Verlustes, sondern auch über dessen vortragsrechtliche Qualifikation abgesprochen werden kann (vgl. VfGH 12.10.1987, B 27/86). Es sei denkunmöglich, eine Bindung hinsichtlich der Höhe des festgestellten Verlustes anzunehmen, die Beurteilung der Frage, ob die Buchführung im Verlustjahr ordnungsgemäß gewesen ist, aber dem Folgejahr zu überlassen.

Das bedeutet zusammengefasst:

- Das Finanzamt ist im Verlustentstehungsjahr **verpflichtet**, im betreffenden Einkommensteuerbescheid über die Höhe des Verlustes bzw. eines negativen Gesamtbetrages der Einkünfte rechtsverbindlich abzusprechen.
- Das Finanzamt **kann** darüber hinaus auch die Vortragsfähigkeit dieser Verluste beurteilen. Tut es das, bewirkt dies eine Bindungswirkung für die Folgejahre. Da die **Einkunftsart** das wesentliche Kernelement für die Vortragsfähigkeit von Verlusten ist, entfaltet deren Zuordnung im Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerbescheid eine entsprechende Rechtswirkung, die - zusätzlich zur Höhe der Verluste - die Feststellung einer abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsache (§ 92 Abs. 1 lit. b BAO) darstellt und für die Folgejahre wirkt. Das gilt jedenfalls dann, wenn in diesem Bescheid nur eine einzige Einkunftsart angeführt ist.

Entstehen Verluste im Rahmen außerbetrieblicher Einkunftsarten, sind diese von vornherein nicht vortragsfähig und eine nähere Prüfung im Hinblick auf deren Einkünfteermittlungsart (§ 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 oder § 5 EStG 1988) erübrigt sich.

2.5 Aufhebung und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde

Ist die Bescheidbeschwerde weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären, so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist (§ 278 Abs. 1 BAO).

Nach *Ritz*, BAO⁵, § 278 Tz 3 ff entspricht diese Regelung im Wesentlichen jener im § 289 Abs. 1 BAO idF bis 31. Dezember 2013, abweichend davon enthält der letzte Satz des § 278 Abs. 1 BAO aber ein Verbot der Aufhebung (in Übereinstimmung mit Art 130 Abs. 4 Z 2 B-VG idF BGBl. I Nr. 2012/51). Auch wenn eine solche Aufhebung nur im Ausnahmefall erfolgen darf, ist es nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ausnahmsweise nach § 278 Abs 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0206).

3 Schlussfolgerungen

3.1 Verlustvortrag

Über die Verluste der Vorjahre (2006 -2009) wurden nach der aktuellen Aktenlage mit Bescheiden abgesprochen, die unbekämpft blieben und damit auch in formelle Rechtskraft erwachsen. Die verlusterzeugenden Einkünfte wurden darin verbindlich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beurteilt. Sie sind damit **nicht vortrags- und abzugsfähig**. Diese Feststellung entfaltet - solange die Körperschaftsteuerbescheide der Vorjahre (2006 bis 2009) unverändert bleiben - Bindungswirkung für die bekämpften Bescheide der Folgejahre 2010 und 2011. Das verhindert die steuerliche Verwertung der Vorjahresverluste.

Damit lässt sich die im Beschwerdeverfahren strittige Frage damit beantworten, dass die Vorjahresverluste nicht abzugsfähig sind.

3.2 Laufende Einkünfte und Einkommen, Aufhebung § 278 Abs. 1 BAO

Gerade unter dem Gesichtspunkt des Beschwerdevorbringens, die Einkünfte seien in einer ordnungsgemäßen Buchführung ermittelt worden, bleibt die Frage der Einordnung der Rechtsform und der Aktivitäten der Bf. in das österreichische Steuersystem für die **laufenden Kalenderjahre 2010 und 2011** offen. Um die Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen für die laufende Besteuerung beurteilen zu können, ist nach Ermittlung der dafür notwendigen Grundlagen zu allererst erforderlich, die Rechtsform der Berufungswerberin in das innerstaatliche System zu integrieren und zu klären, ob diese als transparent oder intransparent zu behandeln ist.

In Abhängigkeit davon wird nach den oben dargestellten Grundsätzen zu klären sein, ob die Tätigkeit(en) steuerlich der Bf. zuzurechnen und gegebenenfalls nach welchen Besteuerungsgrundsätzen diese in Österreich zu versteuern sind. Das beinhaltet auch die Form der Einkünfteermittlung (Überschussermittlung oder Gewinnermittlung etc.).

Solche Ermittlungen und eine diesbezügliche Vergleichsprüfung sind bisher nicht aktenkundig, weshalb eine abschließende Beurteilung derzeit nicht möglich ist.

Das veranlasst das Bundesfinanzgericht dazu, die Bescheide aufzuheben und an die Abgabenbehörde zur Ergänzung der Ermittlungen zurückzuverweisen. Insbesondere werden vom Finanzamt die folgenden ergänzenden Erhebungen durchzuführen sein:

- Als Gründer trat eine Treuhand-Anstalt auf. Nicht aktenkundig ist bislang, ob diese Anstalt als Treuhänder auftrat und wer wirtschaftlich tatsächlich über die Gründerrechte verfügen konnte und kann.
- Um die Rechtsform der Bf. (liechtensteinische Anstalt) mit den inländischen Rechtsformen vergleichen zu können, ist die Kenntnis ihrer vollständigen zivilrechtlichen Grundlagen erforderlich. Den Akten sind zwar Statuten zu entnehmen, ungeklärt ist aber, ob diese aktuell sind und ob diese im Laufe der Jahre ergänzt bzw. abgeändert wurden.
- Unklar ist weiters, ob zwischenzeitig Begünstigte nominiert wurden und wer diese waren bzw. sind.
- Nicht abschließend geklärt ist auch, ob der Verwaltungsrat treuhändig bzw. weisungsgebunden agiert und gegebenenfalls, für wen er auftritt bzw. wer weisungsberechtigt ist. Klärungsbedürftig ist auch, ob der Verwaltungsrat zwischenzeitig seine Rechte an Dritte übertragen oder Bevollmächtigte bestellt hat.
- Untersuchungswürdig sind auch die Lebensversicherungen, deren Ansprüche zur Besicherung der Fremdmittel (siehe oben) abgetreten wurden. Nicht bekannt ist, welche Person davon betroffen ist, in welcher Beziehung diese zur Bf. steht und ob sich daraus möglicherweise steuerliche Konsequenzen ergeben können.

Erst wenn all diese Details bekannt sind, kann der Sachverhalt rechtlich gewürdigt werden. Erst dann kann die Einordnung der Rechtsform in das inländische Besteuerungssystem erfolgen und erst dann kann auch die wirtschaftliche Zurechnung der vermieteten Wirtschaftsgüter beurteilt werden.

Diese Ermittlungen sind zum einen so umfangreich, dass sie vom Bundesfinanzgericht selbst nicht rasch durchgeführt werden können, und sind andererseits auch für Besteuerungszeiträume von Bedeutung, die hier nicht anhängig sind. Die Tatsache, dass für die Bf. keine Nachteile entstehen, wenn die notwendigen Ermittlungen durch das Finanzamt erfolgen, und für letzteres entsprechende Synergieeffekte für die Zukunft zu erwarten sind, spricht für die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde.

4 Revision

Die Revision ist nicht zulässig, da zur Rechtslage ausreichend Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, Verwaltungsgerichtshofes und Unabhängigen Finanzsenates existiert (siehe oben).