

Schlussstrich

Ein Step-up von Liegenschaften – also die steuerliche Erfassung der Liegenschaft zum gemeinen Wert im Zeitpunkt des Zuzugs – ist gem § 6 Z 6 EStG nur im betrieblichen Bereich möglich. Ein Step-up in Bezug auf Liegenschaften im Privatvermögen ist demgegenüber nicht möglich, weil ein solcher in § 30 EStG schlichtweg nicht vorgesehen ist. Ob dies dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers entspricht, bleibt mangels Ausführungen in den Gesetzesmaterialien unklar.⁵⁷⁾ Mit der in der EAS-Auskunft 3440⁵⁸⁾ richtigerweise vertretenen Ansicht, dass kein Step-up bei Zuzug und anschließender Veräußerung einer Liegenschaft vorzunehmen ist, bekräftigt das BMF seine bereits zuvor vertretene Ansicht. In der EAS-Auskunft 3162⁵⁹⁾ wird dementsprechend festgehalten, dass der Zuzugsstaat auch die stillen Reserven besteuern darf, die vor Zuzug entstanden sind. Eine andernfalls auftretende Doppelbesteuerung ist unter Rückgriff auf die einschlägige Verteilungsnorm und den relevanten Methodenartikel des jeweiligen DBA zu beseitigen.

Durch die fehlende Möglichkeit zu einem Step-up kann es jedenfalls zu nachteiligen Folgen für den Steuerpflichtigen kommen, etwa wenn der Steuersatz im Zuzugsstaat höher als im früheren Ansässigkeitsstaat ist (insofern die Anrechnungsmethode vorgesehen ist) oder wenn überhaupt kein DBA besteht. Um eine drohende Doppelbesteuerung bei Zuzug und anschließender Veräußerung einer Liegenschaft – unabhängig vom Bestehen eines DBA – verhindern zu können, wäre die Möglichkeit zur Vornahme eines Step-up in § 30 EStG wünschenswert. Umgekehrt müsste dann aber auch ein Step-up für den Wegzug eingeführt werden, bei dem man sich wohl am Nichtfestsetzungskonzept des § 27 Abs 6 EStG orientieren könnte. Dabei wäre jedoch auf die Besonderheit des Belegenheitsprinzips bei Liegenschaften Bedacht zu nehmen, wonach häufig der Staat ein beschränktes Besteuerungsrecht hat, in dem die Liegen-

schaft belegen ist.⁶⁰⁾ Solange keine gesetzliche Möglichkeit zu einem Step-up beim Zuzug mit Liegenschaften, die im Privatvermögen gehalten werden, besteht, würde sich die Einbringung der Liegenschaft in eine Kapitalgesellschaft und deren Erfassung zum gemeinen Wert im Zuzug durch Aufwertung der Anteile nach § 27 Abs 6 Z 1 EStG anbieten.⁶¹⁾ Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber in Zukunft reagieren und einen Gleichlauf mit den (ebenfalls endbesteuerten) Einkünften aus Kapitalvermögen gem § 27 EStG herstellen wird.

⁵⁷⁾ *Plott* vertritt bspw die Meinung, dass ein Step-up von Liegenschaften im Privatvermögen bei der Einführung der Immobilienertragsteuer im Jahr 2012 schlichtweg „vergessen“ wurde. Siehe dazu *Plott* in *Frenkenberger/Wallig*, SWI-Jahrestagung: Zuzug aus den VAE & anschließende Grundstücksveräußerung, SWI, in Druck.

⁵⁸⁾ EAS 3440 vom 4. 11. 2022.

⁵⁹⁾ EAS 3162 vom 21. 6. 2010.

⁶⁰⁾ Die ist bspw in § 98 Abs 1 Z 7 EStG vorgesehen.

⁶¹⁾ Erfolgt in weiterer Folge eine Veräußerung der Anteile, dürfen die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an einer Immobiliengesellschaft bei dem OECD-MA nachgebildeten DBA nach Art 13 Abs 4 OECD-MA im Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Liegenschaften gelegen sind. Da Art 13 Abs 4 OECD-MA eine offene Verteilungsnorm ist, darf auch der Ansässigkeitsstaat die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile besteuern, jedoch nur den Wertzuwachs nach Zuzug, weil es im Zuzug gem § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu einem Step-up gekommen ist. Der Ansässigkeitsstaat muss eine mögliche Doppelbesteuerung jedoch unter Anwendung des im DBA vorgesehenen Methodenartikels verhindern. In DBA, in denen keine spezielle Regelung für Immobiliengesellschaften vorgesehen ist, dürfen Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen gem Art 13 Abs 5 OECD-MA nur im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden. Jedoch aufgrund des Step-up auch nur mit dem Wertzuwachs nach Zuzug.

BFH-Update – Steuerrecht

RECHTSPRECHUNGSÜBERSICHT. Die Autoren besprechen in dieser Ausgabe des BFH-Updates die neueste Rsp des BFH mit Bezug zu österr Steuerrecht. **ecolex 2023/327**



Mag. **Valentin Bendlinger**, MSc, LL.B., ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Martin Klokhar, MSc (WU), LL.B. (WU), BSc (WU), ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Christian Knotzer, MSc (WU), BSc, ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1. Gewinnerzielungsabsicht beim Betrieb einer Photovoltaikanlage – ist Klimaschutz bloße Liebhaberei?

BFH 16. 11. 2022,
X B 46/22,
ECLI:DE:
BFH:2022:
B.161122.
XB46.22.0

Erste Instanz: FG
Berlin-Brandenburg
28. 3. 2022,
6 K 6021/21

Die KI sind Ehegatten und installierten im Jahr 2006 auf dem Dach ihres zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage. Die Anschaffungskosten von gut € 23.000,- finanzierten die KI fremd. Den erzeugten Strom speisten sie vollständig ins öffentliche Netz ein. Die KI erlitten in den Jahren 2006 bis 2018 aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage durchgängig Verluste, da die nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) festgelegten Einspeisevergütungen die Aufwendungen (insb Absetzungen für Abnutzung und Schuldzinsen) in keinem der vorgenannten Jahre erreichten. Der für den vorgenannten Zeitraum aufgelaufene

Gesamtverlust betrug mehr als € 20.000,-. Das Finanzamt (FA) erkannte die Verluste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb der KI bis einschließlich des Jahres 2014 endgültig an, für die Jahre 2015 bis 2017 dagegen nur vorläufig. Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2018 gelangte das FA zu der Auffassung, dass es den KI an einer Gewinnerzielungsabsicht fehle. Es änderte die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2017 und erließ für das Jahr 2018 einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid und erkannte die erklärten gewerblichen Verluste nicht an. Strittig war die Rechtsfrage, ob der defizitäre Betrieb ei-

Normen: § 15 Abs 2 Satz 1 dEStG; Art 20a dGG; § 115 Abs 2 dFGO; § 23 EStG; § 1 Abs 1 LVO

ner Photovoltaikanlage allein deshalb die für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs 2 Satz 1 dEStG erforderliche Gewinnerzielungsabsicht ausschließt, weil der Steuerpflichtige die Verluste aus dem Motiv hinnimmt, emissionsfrei und klimaneutral Strom zu erzeugen, um damit einen Beitrag zum Klimaschutz zu leisten.

Der BFH versagte in Ermangelung einer Gewinnerzielungsabsicht die Verlustanerkennung: Der dauerdefizitäre Betrieb einer Photovoltaikanlage schließt laut BFH die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem § 15 Abs 2 Satz 1 dEStG erforderliche Gewinnerzielungsabsicht aus, wenn die Hinnahme der Verluste auf dem Motiv des Steuerpflichtigen beruht, durch die emissionsfreie Erzeugung von Strom für das öffentliche Netz einen Beitrag zum Klimaschutz zu leisten. Daran ändert, so der BFH, auch die Aufnahme des Klimaschutzgebots in Art 20a dGG nichts. Zudem hat der Gesetzgeber steuerlich wie außersteuerlich bereits eine Vielzahl von Maßnahmen zur Förderung der Photovoltaik ergriffen.

Hinweis: In Österreich kommt – wie auch in Deutschland – nur dann eine Tätigkeit als einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle in Betracht, wenn diese auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt. Bei dauerhaften Verlusten ist hingegen zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Verluste aus privaten Motiven in Kauf nimmt (sog Liebhaberei). Im Falle einer solchen privaten Verursachung zur Befriedigung persönlicher Neigungen wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt, womit in weiterer Folge die Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften verrechnet und somit steuerlich nicht verwertet werden können. Die Beurteilung dieser Frage erfolgt im österr Recht nach der Liebhaberei-VO (in der Folge: LVO; BGBl 1993/33, zuletzt novelliert durch BGBl II 1999/15).

Anmerkung: Mit dieser E des BFH wurden klimaschützende Maßnahmen, sofern diese dauerhaft verlustverursachend sind, mit der Liebhaberei verknüpft. Der BFH stellte klar, dass eine „verlustbehaftete Betätigung, die vordergründig nicht von einem erwerbswirtschaftlichen, sondern einem – wenn auch äußerst gewichtigen – idealistischen Motiv des Steuerpflichtigen getragen wird“, mit dem Erfordernis der Gewinnerzielungsabsicht nicht in Einklang zu bringen ist. Damit verneinte der BFH die Gewinnerzielungsabsicht bei Verlustduldung aus Klimaschutzgründen. Unerheblich für den BFH war dabei das Klimaschutzgebot des Art 20a dGG, wonach der Staat zum Klimaschutz verpflichtet ist. Die Norm verpflichtet nicht dazu, Verluste eines Steuerpflichtigen, die aus einer den Klimaschutz fördernden Betätigung resultieren, trotz

fehlender Gewinnerzielungsabsicht nur aufgrund des staatlichen Gebots des Art 20a dGG steuerrechtlich anzuerkennen, weil die Bestimmung dem Einzelnen keine subjektiven Schutzansprüche vermittelt.

Photovoltaikanlagen mit Volleinspeisung in das öffentliche Netz sind nach österr Rechtslage grundsätzlich eigene Einkunftsquellen, die zu Einkünften nach § 23 EStG führen (vgl zB Fuhrmann/Winkelbauer, Photovoltaik im Steuerrecht, immo aktuell 2022, 235ff; BFG 3. 2. 2015, RV/5100535/2013). Eine Ausnahme davon liegt vor, wenn der Betrieb der Photovoltaikanlage als Liebhaberei zu qualifizieren ist (vgl Pkt 2.1.1.1. Photovoltaik-Erlass, BMF-A V 8/2014). Die Liebhabereibeurteilung einer Photovoltaikanlage erfolgt nach § 1 Abs 1 LVO (Einkünftevermutung). Die Einkünftevermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (vgl VwGH 28. 4. 2009, 2006/13/0140; BFG 22. 7. 2019, RV/5101301/2017). Im diskutierten Fall wäre daher wohl auch unter Beachtung der österr LVO die Eigenschaft der Photovoltaikanlage als gewerbliche Einkunftsquelle zu verneinen. Damit wäre auch in Österreich der aus Klimaschutzgründen hingenommene Verlust steuerlich nicht anzuerkennen.

In der österr Rechtslage sind nach § 3 Abs 1 Z 39 EStG iVm § 124b Z 397 EStG ab der Veranlagung 2022 zudem Einkünfte natürlicher Personen aus der Einspeisung von bis zu 12.500 kWh elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen (personenbezogener Freibetrag) von der Einkommensteuer befreit, wenn die Engpassleistung der jeweiligen Anlage die Grenze von 25 kWp nicht überschreitet (dazu zB Reisinger, Photovoltaikanlagen im Einkommensteuerrecht, RdW 2022, 868ff). Bei Überschreiten der 12.500 kWh kommt eine anteilige Befreiung zur Anwendung. Diese Steuerbefreiung für (kleinere) Photovoltaikanlagen wurde geschaffen, um den Verwaltungsaufwand für Privatpersonen zu verringern und erneuerbare Energie zu fördern (ErläutRV 1534 BgNR 27. GP 1 und 7). Da mit steuerfreien Einnahmen zusammenhängende Aufwendungen gem § 20 Abs 2 Z 1 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürfen, werden Problemstellungen iZm einer Liebhaberei bei Photovoltaikanlagen in Österreich bereits dem Grunde nach deutlich entschärft. Dennoch kann die Rsp des BFH in Fällen, in denen die Steuerbefreiung nicht anwendbar ist – etwa weil die Einspeisungsgrenze von 12.500 kWh überschritten wird –, als Anhaltspunkt auch für die österreichische Rechtslage herangezogen werden. Fälle einer (potentiellen) Liebhaberei bedürfen jedenfalls einer Einzelfallbeurteilung.

2. Wirtschaftliche Zuordnung von Betriebsausgaben zwecks Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags

BFH 17. 8. 2022, I R 14/19, ECLI:DE:BFH:2022:U.170822.IR14.19.O

Erste Instanz: FG Münster
21. 11. 2018, 9 K 4187/14 K

Normen: §§ 26 und 34 c Abs 1

Eine deutsche GmbH (im folgenden Revisionsbekl) hält 100% der Anteile an einer chinesischen Gesellschaft und erhält von dieser im Jahr 2011 Lizenzeinnahmen. Die Einnahmen unterliegen in China einer 10%igen Quellensteuer. Die Entwicklung der Produkte des Konzerns findet nahezu ausschließlich in Deutschland statt. Im Zusammenhang mit den Lizenzeinnahmen von der chinesischen Tochtergesellschaft fielen neben unmittelbar zurechenbaren Betriebsausgaben auch Ausgaben für laufende aber noch nicht abgeschlossene Entwicklungsarbeiten an, welche erst in späteren Jahren zu Lizenzvergaben an und Lizenzeinnahmen aus China geführt

haben. Strittig war die Zuordnung dieser Ausgaben für laufende aber noch nicht abgeschlossene Entwicklungsarbeiten für Zwecke der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags des Jahres 2011: Das zuständige Finanzamt bezog sämtliche Betriebsausgaben in die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ein, wodurch sich der anzurechnende Betrag der Revisionsbekl verringerte. Die nunmehr Revisionsbekl begehrte daraufhin die Anrechnung der 10%igen Quellensteuer und die Anrechnung einer fiktiven Quellensteuer („matching credit“) iHv 5% nach Art 24 DBA Deutschland-China 1985, wobei sie in ihrer Höchstbetragsberechnung die Betriebsausgaben

Satz 4 dEStG;
Art 24 DBA
Deutschland-Chi-
na 1985; Art 23A
Abs 2 und Art 23B
Abs 1 OECD MA

für die laufenden und noch nicht abgeschlossenen Entwicklungsarbeiten mangels wirtschaftlicher Zuordenbarkeit zu den erhaltenen Lizenzgebühren aus der Berechnung der ausländischen Einkünfte bei der Höchstbetragsberechnung des Jahres 2011 ausschied. Im Rechtsweg stimmte das FG Münster der Berechnung der Revisionsbekl zu (FG Münster 21. 11. 2018, 9 K 4187/14 K). Gegen diese Entscheidung richtet sich die gegenständliche Rev des Finanzamts.

Zwischen den Parteien war ausschließlich strittig, in welcher Höhe bei der Höchstbetragsberechnung Betriebsausgaben nach § 34c Abs 1 Satz 4 dEStG anzusetzen sind. Nach dieser Bestimmung sind bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte jene Betriebsausgaben abzuziehen, die mit den Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen „in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“. Der BFH widmet sich sohin der Auslegung dieser Wortfolge und hält diesbezüglich fest, dass der „wirtschaftliche Zusammenhang“ als spezifischer Veranlassungsbezug zu verstehen ist, der den Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht begrenzt. Der BFH kommt folglich zum Ergebnis, dass das Finanzamt bei der Höchstbetragsberechnung die Betriebsausgaben für laufende und noch nicht abgeschlossene Entwicklungsarbeiten zu Unrecht in die Berechnung der ausländischen Einkünfte einbezogen hat.

Hinweis: Im Gegensatz zur deutschen Rechtslage gibt es im österr Recht keine innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Anrechnung im Ausland erhobener Steuern. Wird in einem österr DBA die Anrechnungsmethode (in der österreichischen DBA-Praxis üblicherweise nach Vorbild von Art 23A Abs 2 oder Art 23B Abs 1 OECD-MA) vereinbart, ist der Methodenartikel selbst die Rechtsgrundlage für die Berechnung des anzurechnenden Betrages. Wie auch das verfahrensgegenständliche DBA Deutschland-China 1985 zeigt, weicht die deutsche DBA-Praxis insofern von Art 23A Abs 2 bzw Art 23B Abs 1 OECD-MA ab, als der an Deutschland adressierte Teil des Methodenartikels überhaupt keine Angaben zur Berechnung des anzurechnenden Betrages enthält, sondern ausdrücklich darauf verweist, dass die ausländische Steuer „unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts“ anzurechnen ist (s etwa auch die idente Wortfolge in Art 23 Abs 1 lit b DBA Deutschland-Österreich 2002).

Anmerkung: Wenn auch österreichisches Recht kein Pendant zu § 34c dEStG kennt, ist die Entscheidung des BFH auch aus österreichischer Perspektive höchst relevant. Die Entscheidung verdeutlicht die Auswirkungen der Zuordnung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Vermögensminderungen auf den Anrechnungshöchstbetrag: Je mehr Aufwendungen den im Quellenstaat steuerbaren Einkünften zeitlich und wirtschaftlich zugeordnet werden, desto geringer der Anrechnungshöchstbetrag. Folglich ist es im Interesse der Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates, etwaige Abzugsposten diesen Quelleneinkünften zuzuordnen, während der Steuerpflichtige idR umgekehrt versuchen wird, etwaige Abzüge im geringst möglichen Ausmaß bei Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags zu berücksichtigen. Auch wenn es – wie in Österreich – keine innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Berechnungsmodalitäten des anzurechnenden Betrages gibt, kann die zeitliche und wirtschaftliche Zuordnung von Abzugspositionen aber nicht beliebig erfolgen: Ganz im Gegenteil ist auch die Zuordnung von Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Vermögensminderungen eine Frage des Abkom-

mensrechts. Einnahmen werden abzüglich von wirtschaftlich zuordenbaren Ausgaben und Vermögensminderungen (sofern ihr Abzug von der innerstaatlichen Steuerbemessungsgrundlage der durch Art 2 OECD-MA erfassten Steuer im Ansässigkeitsstaat zugelassen ist) durch die Verteilungsnormen jeweils einem der beiden Vertragsstaaten zugeordnet (grundlegend Lang, Die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen im DBA-Recht, SWI 1995, 289ff). Auch nach der Systematik von Art 23A Abs 2 und Art 23B Abs 1 OECD-MA steht es dem Ansässigkeitsstaat daher nicht frei, zur Reduktion seiner Anrechnungsverpflichtung sämtliche oder aliquotierte Betriebsausgaben den im Quellenstaat steuerbaren Einkünften zuzuordnen, um seine Anrechnungsverpflichtung zu vermindern. Ob der Quellenstaat diese Ausgaben oder Vermögensminderungen tatsächlich zum steuerlichen Abzug zulässt, tut dabei für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nichts zur Sache. Vielmehr erfordert das Abkommen zur höhenmäßig exakten Berechnung der Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates eine präzise Allokation der nach nationalem Recht des Ansässigkeitsstaates abzugsfähigen Ausgaben zwischen jenen Einkünften, die nach den Verteilungsnormen auch im Quellenstaat besteuert werden dürfen einerseits, und jenen Einkünften, die ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen, aber dennoch in das Welteinkommen einfließen andererseits (umfassend mit Berechnungsbeispielen, s V. Bendlinger, Credit Method and Maximum Tax Credit, in Lang et al, Exemption Method and Credit Method [2022] 168ff). Im Übrigen wäre etwa eine nicht-veranlassungsbezogene Zuordnung von Betriebsausgaben zu im Quellenstaat steuerbaren Einkünften und eine dadurch bedingte Reduktion des Anrechnungshöchstbetrages auch in Konflikt mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten (EFTA-Gerichtshof, E-7/07, Seabrokers AS).

Löst man den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt nach Maßgabe der österr DBA-Praxis anhand der Vorgaben des Abkommens, käme man zum selben Ergebnis wie der BFH unter Anwendung der deutschen Rechtslage: Gewährt die einschlägige Verteilungsnorm dem Quellenstaat ein beschränktes Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren (etwa Art 12 Abs 2 UN-MA), können sämtliche Ausgaben, die mit den Lizenzgebühren in wirtschaftlichem und zeitlichem Zusammenhang stehen, für Zwecke der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags tatsächlich auch den abkommensrechtlich im Quellenstaat steuerbaren Einkünften zugeordnet werden. Dementsprechend reduzieren diese Aufwendungen den Anrechnungshöchstbetrag, weil die abgezogenen Aufwendungen nicht nur das Welteinkommen sondern auch die nach Art 12 Abs 2 UN-MA im Quellenstaat steuerbaren Einkünfte reduzieren. Wenn aber – wie im Verfahren vor dem BFH – Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen anfallen, die erst in Folgejahren zu Lizenzeinnahmen führen, können solche Ausgaben den auch im Quellenstaat steuerbaren Lizenzeinnahmen des gegenständlichen Jahres gerade nicht zugerechnet werden. Die in diesem Jahr angefallenen Kosten wären folglich ausschließlich beim im Ansässigkeitsstaat steuerbaren Welteinkommen zu berücksichtigen. Folglich wäre es auch nach Art 23A Abs 2 oder Art 23B Abs 1 OECD-MA nicht zulässig, den Anrechnungshöchstbetrag durch Zuordnung von noch nicht verrechenbaren laufenden aber noch nicht abgeschlossenen Entwicklungsarbeiten an die im Quellenstaat steuerbaren Einkünfte zu kürzen.

3. Umfang der menschlichen Beteiligung bei elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen (§ 3a Abs 5 dUStG = § 3a Abs 13 öUStG)

BFH 3. 8. 2022,
XI R 36/19
ECLI:DE:
BFH:2022:
U.030822.
XIR36.19.0

Erste Instanz:
FG Niedersachsen
19. 11. 2019,
5 K 134/17

Normen: § 3a
Abs 5 dUStG; § 3a
Abs 13 öUStG;
Art 58 Abs 1 lit c
MwStSystRL; Art 7
Abs 1 MwSt-DVO

Die Kl war eine Gesellschaft britischen Rechts (Ltd) und Inhaberin einer britischen Glücksspiellizenz. Ihren Sitz hatte sie in Großbritannien. Sie veranstaltete eine sog Online-Zweitlotterie. Die Spieler konnten dabei Wetten auf die Ziehungen verschiedener terrestrischer Lotterien (sog Erstlotterien) platzieren. Sie gewannen bei der Zweitlotterie, wenn sie auf jene Zahlen gewettet hatten, die bei der Erstlotterie gezogen wurden. Das Spielangebot der Ltd wurde über eine Internetseite einer Vermittlerin an deutsche Kunden vertrieben. Zwischen der Ltd und dem einzelnen Spieler kam ein Vertrag zustande, sobald Letzterem die Spielquittung per E-Mail zuzuging. Bevor die Spielquittung bereitgestellt wurde, sicherte sich die Ltd durch Versicherungen oder Erwerb von Tippscheinen der Erstlotterien ab (Hedging).

Nach der Ziehung der Erstlotterien ermittelte ein Team aus ca 20 Mitarbeitern - unter Rückgriff auf drei offizielle Veröffentlichungen - das Ergebnis. Die bei den Erstlotterien gezogenen Zahlen wurden manuell in die Computersysteme der Ltd eingepflegt. Diese Computersysteme ermittelten sodann unabhängig voneinander sowohl die Gewinner als auch deren Gewinne. Die Ergebnisse wurden durch die Mitarbeiter der Ltd manuell überprüft und Abweichungen aufgeklärt.

Das deutsche FA war der Ansicht, dass die Ltd „auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen“ iSd § 3a Abs 5 Satz 2 Nr 3 dUStG (= § 3a Abs 13 öUStG) erbringt. Werden derartige sonstige Leistungen an Nichtunternehmer erbracht, gilt als Leistungsort der Ort des Wohnsitzes, des gewöhnlichen Aufenthalts oder des Sitzes des Nichtunternehmers. Da dieser Ort bei der Leistungserbringung an deutsche Kunden in Deutschland gelegen sei, handle es sich um in Deutschland steuerbare Leistungen. Gegen den entsprechenden Umsatzsteuerbescheid 2017 brachte die Ltd Klage ein, der das Niedersächsische FG stattgab (19. 11. 2019, 5 K 134/17). Das FA wandte sich an den BFH.

In seinen Entscheidungsgründen beschäftigt sich der BFH mit Art 58 Abs 1 lit c MwStSystRL, der unionsrechtlichen Grundlage für die Leistungsortbestimmung des § 3a Abs 5 Satz 2 Nr 3 dUStG (= § 3a Abs 13 öUStG) für „elektronisch erbrachte Dienstleistungen“ (s bereits *Knotzer*, ÖStZ Rechtsnews 33769). Diese sind in Art 7 der MwSt-DVO als „Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre“ definiert. Bei Beurteilung des Umfangs der „menschlichen Beteiligung“ ist auf den eigentlichen Leistungsvorgang abzustellen. Demnach kommt es nicht auf die (ursprüngliche) Inbetriebnahme des elektronischen Systems oder dessen Wartung an. Ebenso ist der Umfang der menschlichen Beteiligung bei Leistungen, die lediglich der Vorbereitung und Sicherung der Hauptleistung dienen, irrelevant. Somit war im vorliegenden Fall auch der Umfang der menschlichen Beteiligung beim Hedging nicht entscheidungserheblich.

Die von der Ltd erbrachte Leistung bestand gegenständlich nicht nur in der (automatisierten) Erteilung der Spielquittungen, sondern auch in der Gewinnermittlung (manuelle Übernahme der Erstlotterie-Zahlen) sowie in der Auszahlung. Der Kunde leistet das Entgelt, um möglichst zu gewinnen und somit insb dafür, dass im Falle des

Gewinns dieser auch zuverlässig ermittelt und ausbezahlt wird. Die Spielquittung wird dem Spieler zwar automatisch über das Internet ausgestellt. Die Feststellung der Gewinnzahlen (sowie deren Einpflegung in die Computersysteme der Ltd) sowie der Gewinner erfolgte jedoch durch Mitarbeiter der Ltd. Da dies über eine minimale menschliche Beteiligung hinausgeht, handelt es sich nicht um elektronisch erbrachte Dienstleistungen. Zudem wurde die Tätigkeit im Rahmen des Spielvorgangs ausschließlich persönlich und nicht auf elektronischem Weg erbracht und betraf alle Spieler, nicht nur die Gewinner. Es kommt daher die Grundregel des § 3a Abs 1 dUStG (= § 3a Abs 7 öUStG) zur Anwendung, wonach die Leistungen am Unternehmensort der Ltd (somit im Ausland) erbracht wurden. Da somit keine in Deutschland steuerbaren Umsätze vorlagen, wurde die Rev des FA als unbegründet zurückgewiesen.

Hinweis: Sowohl die MwStSystRL (s Anh II) als auch die MwSt-DVO (s Art 7 Abs 2 sowie Anh I, der wiederum den Anh II zur MwStSystRL konkretisiert) enthalten beispielhafte Aufzählungen von „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“ iSd Art 58 Abs 1 lit c MwStSystRL. Auch „Glücksspiele und Lotterien“ (Z 4 zu Anh II der MwStSystRL) sowie „automatisierte Online-Spiele“ (Z 4 lit e zu Anh I der MwSt-DVO) werden dort genannt. Der BFH führt diese Beispiele in seinen Entscheidungsgründen an, misst die zugrundeliegenden Leistungen in weiterer Folge jedoch an der allgemeinen Definition des Art 7 Abs 1 MwSt-DVO. In Österreich findet sich die Umsetzung des Art 58 Abs 1 lit c MwStSystRL in § 3a Abs 13 UStG. Die Bestimmungen der MwSt-DVO haben unmittelbare Geltung.

Anmerkung: Im Mittelpunkt des vorliegenden BFH-Urteils stand die Definition der „elektronisch erbrachten Dienstleistung“ in Art 7 Abs 1 MwSt-DVO. Derartige Dienstleistungen dürfen „nur mit minimaler menschlicher Beteiligung“ erfolgen, um die Definition zu erfüllen. Die Frage der Qualifikation der von der Ltd erbrachten sonstigen Leistungen hatte dabei weitreichende Konsequenzen: Ist der Umfang der „menschlichen Beteiligung“ lediglich minimal, liegt eine „elektronisch erbrachte Dienstleistung“ an Nichtunternehmer vor. Diesfalls läge der Leistungsort am Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort des Leistungsempfängers (also Deutschland). Dabei wird die Qualifikation einer sonstigen Leistung als „elektronisch erbrachte Dienstleistung“ nicht bereits dadurch ausgeschlossen, dass deren Erbringung auch ohne Zuhilfenahme des Internets möglich wäre (s *Axmann/Hammerl*, NWB 2023, 894 [896]). Ist die „menschliche Beteiligung“ hingegen nicht nur minimal, kommt die Grundregel des § 3a Abs 1 dUStG (= § 3a Abs 7 öUStG) zur Anwendung, wonach die sonstige Leistung am Unternehmerort (also Großbritannien) ausgeführt wird.

Nach Ansicht des BFH ist darauf abzustellen, ob die „menschliche Beteiligung“ den eigentlichen Leistungsvorgang betrifft. Daher kommt es bei der Beurteilung des Umfangs der menschlichen Beteiligung weder auf die (ursprüngliche) Inbetriebnahme des elektronischen Systems noch auf dessen Wartung an (s bereits *BFH* 1. 6. 2016, XI R 29/14). Auch Leistungselemente, die nur der Vorbereitung und Sicherung der Hauptleistung dienen, sind für die Qualifikation einer „elektronisch erbrachten Dienstleistung“ irrelevant. Demnach ist maß-

geblich, wofür der Kunde das Entgelt bezahlt. Bei der Teilnahme an einer Lotterie, bei der der Kunde nicht selbst an der Ziehung der Zahlen teilnimmt, kommt es ihm maßgeblich darauf an, möglichst zu gewinnen. Er leistet seinen Spieleinsatz also insb dafür, dass sein Gewinn zuverlässig ermittelt und an ihn ausbezahlt wird. Da das manuelle Einpflegen der Spielergebnisse in die Systeme der Ltd über eine minimale menschliche Beteiligung hinausgeht, liegt keine „elektronisch erbrachte Dienstleistung“ vor.

Die E des BFH, wonach auf den eigentlichen Leistungsvorgang abzustellen ist, steht wohl im Einklang mit der einschlägigen Rsp des VwGH: Dieser entschied in einem Fall zu Echtzeit-Erotikangeboten, dass – wenn die „menschliche Beteiligung“ gerade „im Mittelpunkt der Leistungserbringung“ steht – keine elektronisch erbrachte sonstige Leistung vorliegen kann (VwGH 27. 6. 2013, 2010/15/0047). Zuletzt dürfte die E des BFH auch mit den Ansichten des MwSt-Ausschusses (Art 398 MwStSyst-RL) übereinstimmen: Dieser ist einstimmig zur Auffassung gelangt, dass bspw der „Online-Zugang zu Spieleplattformen, auf denen die Spieler Spiele auf der Grundlage von Zufallszahlengeneratoren spielen können [...] und der gesamte Prozess automatisch abläuft und die Mitarbeiter des Dienstleistungsanbieters nicht in die Transaktion oder den Prozess eingreifen können“ als elektronisch erbrachte Dienstleistung zu qualifizieren ist (s Leitlinien des MwSt-Ausschusses aus der 108. Sitzung, vom 27. bis 28. März 2017, C 930, 4.1. Abs 7 lit j). Wenn

hingegen, wie im vorliegenden Fall, die Mitarbeiter in den Prozess eingebunden sind, ist die menschliche Beteiligung nicht als lediglich minimal anzusehen.

Für die Beurteilung einer Dienstleistung kommt es also maßgeblich auf die Art der Erbringung der Leistung durch den Leistenden an (Oldiges, DStR 2023, 316 [316]). Die entscheidungsrelevanten Prozesse sind demnach weder dem Kunden noch der Abgabenbehörde (zwangsläufig) erkennbar. Eine präzise Dokumentation der Prozesse, die die Hauptleistung ermöglichen (und auch – wie im vorliegenden Fall – im Hintergrund der Leistungserbringung stattfinden können), ist notwendig (s Axmann/Hammerl, NWB 2023, 894 [897]).

Es ist bemerkenswert, dass der BFH die zugrundeliegenden Leistungen (ausschließlich) an der generellen Definition des Art 7 Abs 1 MwSt-DVO misst und den (zahlreichen) Beispielen im Anh II der MwStSyst-RL, in Art 7 Abs 2 MwSt-DVO und Anh I zur MwSt-DVO kaum Beachtung schenkt. Zwar sind „Glücksspiele und Lotterien“ und „automatisierte Online-Spiele“ in diesen demonstrativen Aufzählungen enthalten, doch widmet sich der BFH der Interpretation dieser Begriffe nicht. Der Mehrwert dieser extensiven Aufzählungen kann folglich hinterfragt werden: Denn selbst bei Subsumtion einer sonstigen Leistung unter eine dieser Kategorien, muss diese Leistung die generellen Kriterien des Art 7 Abs 1 MwSt-DVO erfüllen.

RECHTSPRECHUNG

Bearbeitet von Mathias Drolle und Philipp Jäger

Anwendung des Progressionsvorbehalts im Quellenstaat

ecolex 2023/328

Art 15, 22 DBA Österreich-Türkei

VwGH 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067

Doppelbesteuerung; DBA; Progressionsvorbehalt

Ist eine Person nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht in beiden DBA-Vertragstaaten unbeschränkt steuerpflichtig, Österreich allerdings für Zwecke der Anwendung des DBA aufgrund der sog „Tie-Breaker-Rule“ nur Quellenstaat, so sind nach dem VwGH dennoch die nur im anderen Staat zu steuernden Einkünfte in Österreich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

Sachverhalt:

Die Rw erzielte in Österreich, der Türkei und in Drittstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zwar ist sie in Österreich nach nationalem Recht unbeschränkt steuerpflichtig, da sie einen Wohnsitz in Österreich hat (§ 1 Abs 2 EStG 1988 iVm § 26 Abs 1

BAO), der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt aber in der Türkei, wo sie folglich nach dem DBA Österreich-Türkei ansässig ist. Österreich besteuerte als Quellen- bzw Tätigkeitsstaat iS des anwendbaren DBA nur die in Österreich ausgeübte Arbeit, zog aber den der Türkei zugewiesenen Anteil im Rahmen des Progressionsvorbehalts zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes heran.

Das FA vertrat die Rechtsauffassung, dass „die ausländischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts auch dann zu berücksichtigen seien, wenn Österreich nicht der Ansässigkeitsstaat nach Maßgabe des einschlägigen DBA [ist], sondern lediglich der Quellenstaat“ (vgl BFG 18. 3. 2021, RV/7100347/2021, 3) und verwies auf den OECD-Kommentar zum MA sowie auf eine einschlägige BFG-Judikatur. Die Bf sprach sich gegen diesen Standpunkt aus. Das BFG führte in der E aus, dass das DBA mit der Türkei die Anwendung des Progressionsvorbehalts im Quellenstaat zwar nicht explizit vorsehe, aber auch nicht ausschließe (vgl BFG 18. 3. 2021, RV/7100347/2021) und bestätigte die Rechtsansicht des FA.