

Urteil vom 20. März 2025, VI R 24/22

Besteuerung von Abfindungen nach dem DBA-Luxemburg 2012

ECLI:DE:BFH:2025:U.200325.VIR24.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 19, DBA LUX 2012 Art 14 Abs 1, KonsVerLUXV § 1, KonsVerLUXV § 10 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, FGO § 96 Abs 1 S 2, VtrRKonv Art 31, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 17. November 2021, Az: 1 K 2222/18

Leitsätze

NV: Die Bundesrepublik Deutschland hat nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 als Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht für eine Abfindung, die der Arbeitnehmer für den Verlust seines Arbeitsplatzes im Großherzogtum Luxemburg erhalten hat.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 17.11.2021 - 1 K 2222/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) wohnhafte Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr (2015) bei dem Unternehmen ... (A) im Großherzogtum Luxemburg beschäftigt. Im Rahmen der Abwicklung und Schließung von A erfolgte eine Einigung auf einen Sozialplan, der unter anderem Regelungen zu Abfindungen und Kündigungsfristen vorsah. Mit Kündigungsschreiben vom 07.05.2015 kündigte A dem Kläger zunächst zum 30.11.2015. Nach Unterzeichnung einer Vergleichsvereinbarung zwischen dem Kläger und A, die sich auch auf den Sozialplan bezog, verlängerte sich die Kündigungsfrist auf den 31.05.2016.
- 2 Der Kläger erhielt im Streitjahr laufenden Arbeitslohn sowie eine Abfindung. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte er sowohl den Arbeitslohn als auch die Abfindung als nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23.04.2012 (BGBI II 2012, 1403, BStBl I 2015, 8) --DBA-Luxemburg 2012-- steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) behandelte die Abfindung im Einkommensteuerbescheid 2015 demgegenüber lediglich in Höhe eines Teilbetrags als steuerfrei und im Übrigen als steuerpflichtigen Arbeitslohn.
- 4 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.
- 5 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Er beantragt,

das Urteil des FG vom 17.11.2021 - 1 K 2222/18 sowie die Einspruchsentscheidung vom 20.11.2018

aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 27.12.2017 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Ansatz von Einnahmen in Höhe von 108.264 € unterbleibt und stattdessen bei den Progressioneinkünften insgesamt ein Betrag von 217.358,26 € berücksichtigt wird.

- 7** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Abfindung unter Berücksichtigung des Verböserungsverbots (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer einzubeziehen ist.
- 9** 1. Der in Deutschland wohnhafte Kläger war im Streitjahr mit seinen Welteinkünften unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 und § 2 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Diese umfassen auch Zahlungen aus ausländischen Quellen.
- 10** 2. Nach den den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG hat der Kläger im Streitjahr im Zusammenhang mit der vorzeitigen Auflösung seines Arbeitsvertrags eine Abfindung als Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes erhalten.
- 11** Durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist geklärt, dass eine solche Abfindung als Entschädigung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG zählt (s. z.B. Senatsurteile vom 13.10.1978 - VI R 91/77, BFHE 126, 399, BStBl II 1979, 155 und vom 01.08.2024 - VI R 52/20, Rz 31, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 12** 3. Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht für die streitgegenständliche Abfindung ist nicht nach Maßgabe des DBA-Luxemburg 2012 ausgeschlossen, sondern steht gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 Deutschland zu.
- 13** a) Gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DBA-Luxemburg 2012).
- 14** b) Danach steht das Besteuerungsrecht für die streitgegenständliche Abfindung nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 dem Ansässigkeitsstaat Deutschland zu. Denn bei Abfindungen handelt es sich unbeschadet dessen, dass sie nach dem innerstaatlichen Recht Arbeitslohn im Sinne des § 19 EStG sind, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DBA-Luxemburg 2012. Sie werden nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes. Ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genügt nach dem Abkommenswortlaut ("dafür") nicht (BFH-Urteil vom 24.07.2013 - I R 8/13, BFHE 245, 291, BStBl II 2014, 929, Rz 15; Senatsurteile vom 01.08.2024 - VI R 52/20, Rz 37 und VI R 23/22, Rz 45, jeweils zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 15** 4. Hieran ändern auch die Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg (Deutsch-Luxemburgische Konsultationsvereinbarungsverordnung --KonsVerLUXV--) vom 09.07.2012 (BGBl I 2012, 1484) und die dieser zugrunde liegende Verständigungsvereinbarung zum Abkommen vom 23.08.1958 i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 15.06.1973 und des Änderungsprotokolls vom 11.12.2009 zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen betreffend die Besteuerung von Abfindungszahlungen, Abfindungen und Entschädigungen in Folge einer Kündigung und/oder eines Sozialplans sowie Arbeitslosengeld (BStBl I 2011, 853) --Verständigungsvereinbarung-- nichts.
- 16** a) Nach deren Inhalt soll es für die Zuordnung von Abfindungen zu bestimmten Einkünften im Sinne des Abkommensrechts und die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auf den wirtschaftlichen Hintergrund der jeweiligen Zahlung ankommen. § 10 Abs. 3 KonsVerLUXV und Abs. 3 der Verständigungsvereinbarung sehen

insbesondere vor, Abfindungen und Entschädigungen infolge einer Kündigung und/oder eines Sozialplans von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat freizustellen, wenn diese Zahlungen durch den Tätigkeitsstaat tatsächlich besteuert werden.

- 17 b) Zwar hat der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) mit § 2 Abs. 2 der Abgabenordnung eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen, wonach --so Satz 1 der Vorschrift-- das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt wird, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen.
- 18 Die Deutsch-Luxemburgische Konsultationsvereinbarungsverordnung ist aber bereits aufgrund des eigenen Geltungsanspruchs der Verordnung zeitlich nicht auf das im Streitfall maßgebliche DBA-Luxemburg 2012 anwendbar. Nach § 1 KonsVerLUXV gilt als "Abkommen" im Sinne der Verordnung vielmehr (nur) das zuletzt durch Protokoll vom 11.12.2009 (BGBl II 2010, 1151, BStBl I 2011, 838) geänderte Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 23.08.1958 (BGBl II 1959, 1270, BStBl I 1959, 1023). Eine zeitliche Erstreckung auf das DBA-Luxemburg 2012 enthält die Verordnung nicht (so bereits BFH-Urteil vom 28.06.2023 - I R 43/20, BFHE 280, 559, BStBl II 2024, 861, Rz 23 zu § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV). Die in § 10 Abs. 3 KonsVerLUXV wiedergegebene Verwaltungspraxis ist zudem nicht --was nahegelegen hätte-- in das neue Abkommen selbst oder eine zum streitgegenständlichen Zeitpunkt anwendbare Protokollerklärung aufgenommen worden.
- 19 c) Auch die Verständigungsvereinbarung kann im Rahmen der Auslegung des DBA-Luxemburg 2012 nicht berücksichtigt werden.
- 20 Der Senat misst einer derartigen zwischenstaatlichen Konsultationsvereinbarung --in Einklang mit den Grundsätzen zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757)-- zwar Bedeutung für die Auslegung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei. "Grenzmarke" für das richtige Abkommensverständnis ist jedoch der Abkommenswortlaut. Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden (BFH-Urteil vom 28.06.2023 - I R 43/20, BFHE 280, 559, BStBl II 2024, 861, Rz 27 f. zu § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV sowie Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, Rz 48, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt) und genügt den Anforderungen des Gesetzesvorbehalts nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) nicht (s.a. BFH-Urteil vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326, Rz 18 ff., m.w.N.).
- 21 Vorliegend belässt Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und 2 DBA-Luxemburg 2012 für die Frage der Besteuerungszuordnung von Abfindungen an ehemals nichtselbständig tätige Arbeitnehmer keine Spielräume (s. zum DBA-Schweiz 1971 und 1971/2010 BFH-Urteil vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326 und Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, Rz 50, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 22 5. Soweit sich der Kläger darauf beruft, durch die Nichtberücksichtigung der Verständigungsvereinbarung in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt zu sein, vermag der Senat einen entsprechenden Verstoß nicht zu erkennen.
- 23 a) Unabhängig davon, ob die Verständigungsvereinbarung --wie vom Kläger vorgetragen-- regelmäßig von der Finanzverwaltung angewendet wird, steht diese nicht im Einklang mit Verfassungsrecht. Der Gleichheitssatz vermittelt jedoch keinen Anspruch auf Anwendung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis und damit auf "Gleichheit im Unrecht" (z.B. BFH-Urteil vom 11.01.2006 - II R 12/04, BFH/NV 2006, 917, BStBl II 2006, 615, unter II.1.b).
- 24 b) Ebenso geht die Annahme fehl, durch die Nichtberücksichtigung der Verständigungsvereinbarung werde ein strukturelles Vollzugsdefizit verstärkt und unter diesem Aspekt gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.
- 25 Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, unter B.III.1.b und

BVerfG-Beschluss vom 24.03.2015 - 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1, unter B.I.1.a, jeweils m.w.N.). Wird die von der materiellen Steuernorm vorgesehene Gleichheit im Belastungserfolg durch eine in den Verantwortungsbereich des Gesetzgebers fallende rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen (BVerfG-Urteil vom 09.03.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, unter C.II.1.; BVerfG-Beschluss vom 25.02.2008 - 2 BvL 14/05, BStBl II 2008, 651, unter II.2.b aa, m.w.N.).

- 26** Vorliegend ist die Verständigungsvereinbarung dem Gesetzgeber bereits nicht zurechenbar, sodass sich schon aus diesem Grund kein strukturelles Vollzugsdefizit begründen lässt. Hinzu kommt, dass eine Ungleichheit im Belastungserfolg nicht ersichtlich ist, da nach dem Vortrag des Klägers die Finanzverwaltung die Verständigungsvereinbarung konsequent anwendet.
- 27** 6. Das FG ist unter Berücksichtigung des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass eine über den bereits berücksichtigten Betrag hinausgehende Freistellung der Abfindung in Deutschland nicht in Betracht kommt.
- 28** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Dr. Schuhmeister & Mag. Haydn GesbR, Bruck-Hainburger Straße 7, 2320 Schwechat, über die Beschwerde vom 12. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 26. April 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Einkommensteuerbescheid 2015, Beschwerde

Im Rahmen des am **29.04.2017** ergangenen **Einkommensteuerbescheides 2015** wurde durch das belangte Finanzamt Einkommensteuer in Höhe von EUR 31.723,00 festgesetzt. Im Rahmen der – separat zugestellten – Bescheidbegründung wurde auszugweise wie folgt ausgeführt:

[...]

Als Schätzungsgrundlage für das Bruttogehalt 2015 wurde der Mittelwert der Bruttogehälter von 2009 und 2010 herangezogen, die letzten beiden Jahre, für die Lohnzettel der Scandinavian Airlines eingereicht worden sind.

Hinsichtlich der Ermittlung der steuerpflichtigen Gehaltsbestandteile sowie der Werbungskosten, also des Einkommens 2015, wurde weitgehend auf die Feststellungen des

Bundesfinanzgerichtes (GZ. RV/7101412/2012 vom 12.12.2016) für die Jahre 2007 bis 2009 Bezug genommen.

Während die Gehaltsbestandteile mit einer jährlichen Steigerung von 2% geschätzt worden sind, wurden die Flugkosten und die Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung mit 4% p.a. indexiert. Auf die Indexierung weiterer Werbungskosten, deren tatsächliches Vorliegen weniger wahrscheinlich bzw. zwingend ist, wurde verzichtet.

[...]

Mit Schreiben der damaligen steuerlichen Vertretung vom 28.09.2015 wurde bekanntgegeben, daß der Abgabepflichtige nicht mehr in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei, da seine neue Adresse auf Malta läge.

Der Vorhalt des Finanzamtes, mit dem diese Angaben überprüft worden sind, wurde jedoch nur unzureichend beantwortet. Die Ehefrau entschlug sich einer Aussage zur Frage, wo ihr Ehemann tatsächlich seinen Wohnsitz hat.

*Ein Grundbuchauszug zeigt, daß der Abgabepflichtige weiterhin zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft in der ***Straße***, ***Ort*** ist. Darüber hinaus befindet sich der Abgabepflichtige in aufrechter Ehe mit seiner Ehefrau (siehe die Niederschrift vom 9. und 29.11.2016, Seite 7). Außerdem konnten die Vorhalte zur Est 2015, Erinnerung Est 2015-2016 und Beschwerde EVZ 2016 nicht erfolgreich an die maltesische Adresse zugestellt werden („unknown“). Des Weiteren erfolgte die Zustellung des BFG Erkenntnisses an die österreichische Adresse.*

Daher besteht, ungeachtet eines ansonsten ohnehin vorliegenden abgeleiteten Wohnsitzes bei seiner Ehefrau (siehe Ritz, BAO Kommentar, § 26, Tz 12), kein Zweifel daran, daß der Abgabepflichtige im maßgeblichen Zeitraum und auch weiterhin über einen tatsächlichen Wohnsitz in Österreich iSd § 26 Abs. 1 BAO verfügen konnte bzw. kann. Denn die polizeiliche Ab- und Anmeldung ist nicht entscheidend (siehe VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; 24.1.1996, 95/13/0150; 3.7.2003, 99/15/0104; zitiert in Ritz, BAO Kommentar, § 26, Tz 7). Weiters gelang dem Abgabepflichtigen nicht der Nachweis eines Übergangs des Ansässigkeitsstaates, ja noch nicht einmal des tatsächlichen Vorliegens eines Wohnsitzes auf Malta.

Selbst wenn ein Wohnsitz auf Malta tatsächlich begründet worden wäre, wofür keine belastbaren Erkenntnisse vorliegen, stünde dies der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich nicht entgegen (vgl. VwGH 7.3.2003, 99/15/0104, und UFSW, GZ RV/1127-W/09 vom 20.10.2009).

Österreich ist somit, nicht bloß angesichts der engen familiären Beziehungen, weiterhin als Ansässigkeitsstaat des Abgabepflichtigen anzusehen.

[...]

Mit **Schreiben vom 12.05.2017** wurde durch den Beschwerdeführer **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 erhoben.

Begründend wurde – auszugsweise – ausgeführt, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2015 nicht als in Österreich steuerpflichtig zu qualifizieren sei, da er im Laufe des Jahres 2015 aus Österreich weggezogen sei. Es sei ihm völlig unverständlich, weshalb Österreich es nicht akzeptiere, dass er als Nichtösterreicher das Land verlasse. Zudem seien die Einnahmen deutlich überhöht geschätzt und die Werbungskosten deutlich zu niedrig berücksichtigt worden.

B. Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde mit **Beschwerdeentscheidung vom 11.10.2018** als unbegründet **abgewiesen**. Begründend wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

*Der Abgabepflichtige ist laut Grundbuchsatzung vom 08.10.2018 zu Hälfte Eigentümer des Grundstückes ***Straße*** in ***Ort***, diese dient auch der Ehefrau und den Kinder als Wohnung wenn sich die Ehefrau in Österreich befindet. Auf Grund dieser Umstände wurde ein Einkommensteuerbescheid 2015 in der Höhe von 31.723,00€ auf Grund der unbeschränkten Steuerpflicht erlassen. In der Beschwerde vom 12.05.2017 führte der Abgabepflichtige unter anderem aus, dass dieser Norwegischer Staatsbürger sei, keinerlei Beziehungen zu Österreich habe, und von Österreich weggezogen sei. Der Abgabepflichtige ist am 30.06.2015 lt Zentralem Melderegister von Österreich nach Malta verzogen. Die Ehefrau des Abgabepflichtigen gibt in der Befragung an, dass der Abgabepflichtige sich kaum in Österreich aufhält als auch keinerlei persönlichen Beziehung zu Österreich hat. Wenn der Abgabepflichtige in Österreich ist, dann aufgrund der Schwimmwettkämpfe seiner Kinder. Auch die Ehefrau selbst haltet sich aufgrund ihres Berufes als Flugbegleiterin und dass sie bei ihrem Mann in Malta ist, selten in Österreich auf. Die Kinder werden in dieser Zeit von den Eltern der Ehefrau als auch in einem Sportinternat betreut. Wenn sich die Ehefrau in Österreich ist wohnt hält sich diese in der Wohnung in ***Ort*** ***Straße*** von welcher beide Eigentümer sind.*

Auf Basis dieses Sachverhalts ist das belangte Finanzamt zum Ergebnis gelangt, dass der Beschwerdeführer über einen Wohnsitz iSd § 26 BAO verfüge und somit im Jahr 2015 gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliege.

Mit **Schreiben vom 09.11.2018** wurde durch die rechtsfreundliche Vertretung des Beschwerdeführers ein **Vorlageantrag** eingebracht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragt.

Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

*Mit Beschwerdeverentscheidung vom 8.10.2018, eingelangt am 10.10.2018, wurde die Beschwerde gegen den Einkommenssteuerbescheid 2015 vom 26.04.2017 als unbegründet abgewiesen. In der Beschwerde vom 12.05.2017 hat der Beschwerdeführer hinreichend ausgeführt im Jahr 2015 keine steuerpflichtigen Einkünfte in Österreich gehabt zu haben. Als norwegischer Staatsbürger mit Wohnsitz in Malta weist der Beschwerdeführer mit Ausnahme der in Österreich getrennt lebenden Familienmitglieder, die er nur gelegentlich ca. 20-25 Tage im Jahr besucht, keinerlei Beziehungen zu Österreich auf. Die Abgabepflicht wird einzig darauf gestützt, dass der Beschwerdeführer Hälfteeigentümer des Grundstücks ***Straße*** in A-***Ort*** ist. Heuer war der Beschwerdeführer (siehe Niederschrift ***Ehefrau Bf***, Gattin des Beschwerdeführers) lediglich 6 Tage in Österreich. Ein abgeleiteter Wohnsitz von der Ehefrau liegt nicht vor. Ausschlaggebend ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen, dieser liegt in Malta, wo der Beschwerdeführer einen eigenen Haushalt führt. Die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten sind ein bedeutsames Kriterium der Bewertung und wurden gänzlich außer Acht gelassen (siehe hg. Erkenntnis vom 20. Juni 1990, Zl. 90/16/0032). Zu Malta besteht jedenfalls die stärkere Bindung. Der Familienwohnsitz ist nur bei gemeinsamer Haushaltsführung von ausschlaggebender Bedeutung, nicht bei getrennten Haushalten und hat der Beschwerdeführer auch kein eigenes Zimmer in der Unterkunft seiner Familie in Österreich.*

C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 29.01.2019 zur Entscheidung vorgelegt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die Beschwerdesache mit Wirkung ab 01.04.2022 in die Zuständigkeit des erkennenden Richters übertragen.

Mit auf dem Postweg übermittelten **Schreiben vom 09.01.2025** (zunächst im Mai 2024 via e-mail übermittelt) wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer verfügte im gesamten streitgegenständlichen Jahr 2015 über das Hälfteeigentum an der Liegenschaft „***Straße***, ***Ort***“. Die zweite Hälfte der Liegenschaft stand im Eigentum der (damaligen) Ehefrau des Beschwerdeführers. Diese Liegenschaft wurde im Jahr 2015 sowohl von der (damaligen) Ehefrau des Beschwerdeführers und den gemeinsamen Kindern als auch vom Beschwerdeführer bis zu seinem Wegzug aus Österreich als Wohnung genutzt.

Der Beschwerdeführer ist am 30.06.2015 aus Österreich weggezogen und war ab 03.08.2015 in Malta aufhältig. Auch nach seinem Wegzug hat er sich sporadisch in der obig angeführten Wohnung aufgehalten.

Der Beschwerdeführer war im gesamten streitgegenständlichen Jahr 2015 als Pilot bei der Scandinavian Airlines System – Denmark – Norway – Sweden (in der Folge „SAS“) in Dänemark angestellt. Diese Tätigkeit übte er an Bord von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr aus. Ein Verständigungsverfahren (gemäß Artikel 24 Absatz 2 lit. d) 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Dänemark auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll) betreffend den Beschwerdeführer wurde nicht durchgeführt.

2. Beweiswürdigung

Die Eigentumsverhältnisse an der Liegenschaft „***Straße***, ***Ort***“ im streitgegenständlichen Jahr 2015 ergeben sich aus dem entsprechenden Grundbuchsauszug.

Die Nutzung der Liegenschaft als Wohnung im streitgegenständlichen Jahr ergibt sich – soweit die (damalige) Ehefrau und die Kinder betroffen sind – aus dem Akteninhalt, hier insbesondere aus der Niederschrift über die Zeugeneinvernahme der (damaligen) Ehefrau des Beschwerdeführers vom 11.06.2018, aus der hervorgeht, dass die (damalige) Ehefrau die Wohnung zum Zeitpunkt der Zeugeneinvernahme immer noch bewohnt hat und auch der Beschwerdeführer – sofern er sich in Österreich aufhält – in dieser Wohnung wohnt.

Die Nutzung der Liegenschaft als Wohnung bis zum Wegzug im streitgegenständlichen Jahr auf Ebene des Beschwerdeführers ergibt sich einerseits aus der bis 30.06.2015 bestehenden Hauptwohnsitzmeldung laut ZMR. Zudem bringt auch der Beschwerdeführer nur einen „unterjährigen Wegzug“ vor, sodass auch aus diesem Vorbringen nicht zu schließen ist, dass im Jahr 2015 überhaupt kein Aufenthalt vorgelegen ist.

Die Feststellung, wonach der Beschwerdeführer im streitgegenständlichen Jahr nach wie vor mit seiner (damaligen) Ehefrau verheiratet war, ergibt sich aus den Eingaben des Beschwerdeführers, so beispielsweise aus dem Schreiben vom 12.06.2017, in dem angeführt wird, dass er nach wie vor mit einer Österreicherin verheiratet ist („*still married to an Austrian lady*“) sowie aus der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 29.11.2016 (zur GZ. RV/7101412/2012), in der vom Beschwerdeführer festgehalten wurde, dass er sich in aufrechter Ehe mit seiner Ehefrau befindet.

Das Datum des Wegzuges ergibt sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers sowie der entsprechenden ZMR-Meldung. Das Datum des Zuzuges nach Malta ergibt sich aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten „*residence certificate*“, in welchem seitens der maltesischen

Steuerbehörde („*inland revenue department*“) bestätigt wird, dass der Beschwerdeführer seit 03.08.2015 in Malta wohnhaft und aufgrund dieser Tatsache in Malta steuerpflichtig ist („... *has taken up residence in Malta on 3 August 2015 and is subject to tax in Malta on all remitted income each year as from date of arrival.*“). Die Feststellung, wonach er sich auch nach seinem Wegzug sporadisch in der Wohnung in ***Ort*** aufgehalten hat, ergibt sich aus der obig angeführten Niederschrift über die Zeugeneinvernahme der (damaligen) Ehefrau des Beschwerdeführers, in der sie die Frage, ob der Beschwerdeführer seit seinem Wegzug aus Österreich in der Wohnung war, mit „*Natürlich*“ beantwortet hat und den durchschnittlichen Aufenthalt in Österreich seit seinem Wegzug mit circa 2 Tagen pro Monat beziffert hat.

Die Feststellung, wonach der Beschwerdeführer während des gesamten streitgegenständlichen Jahres als Pilot bei der SAS in Dänemark angestellt war, ergibt sich aus der Aussage des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 16.12.2019 (GZ. RV/7102561/2017), wonach der Beschwerdeführer mit Ende April 2016 gekündigt worden und sein letzter aktiver Flugdienst am 05.07.2015 gewesen sei. Die Anstellung in Dänemark ergibt sich weiters aus den im Akt einliegenden Übersichten der dänischen Steuerbehörde („SKAT“) betreffend die Jahre 2012 und 2013, in denen als Arbeitsgeber („Arbejdsgiver“) die „SAS Danmark A/S, Amager Strandvej 392, 2770 Kastrup“ angeführt ist. Dass diese Daten auch im Jahr 2015 noch zutreffend waren, ergibt sich – neben den diesbezüglichen Aussagen des Beschwerdeführers – auch noch aus der Tatsache, dass im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht zur GZ. RV/7101412/2012 ein mit 01.03.2016 datiertes Auskunftersuchen an die SAS an diese Adresse gerichtet und von der SAS entsprechend beantwortet wurde. Zudem ist die Anstellung des Beschwerdeführers bei einem in Dänemark ansässigen Unternehmen im Verfahren nicht bestritten und ergibt sich auch aus der Tatsache, dass der Beschwerdeführer gewisse Gehaltsbestandteile (zB Inlandsdiäten) in Dänemark versteuert werden bzw. die gesamte Lohnabrechnung nach dänischen Vorschriften erfolgt (siehe wiederum die Aussagen im Verfahren vor dem BFG zur GZ. RV/7102561/2017).

Die Feststellung, wonach zwischen Österreich und Dänemark kein Verständigungsverfahren betreffend den Beschwerdeführer durchgeführt wurde, ergibt sich zunächst aus den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes im Erkenntnis vom 12.12.2016, RV/7101412/2012. Zusätzlich wurde dem erkennenden Richter durch den Vertreter des belangten Finanzamtes bestätigt, dass auch seitdem kein Verständigungsverfahren durchgeführt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 1 EStG 1988 in der für das streitgegenständliche Jahr maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

(1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

[...]

§ 26 BAO lautet auszugsweise:

(1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

(2) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Artikel 13 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Dänemark auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll (Inkrafttreten am 26.02.1962, **Außerkrafttreten am 26.03.2008**; in der Folge „DBA Österreich-Dänemark ALT“) lautet auszugsweise:

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen für eine unselbständige Arbeit, so steht das Besteuerungsrecht vorbehaltlich der Bestimmungen der Artikel 15 und 16 nur diesem Staat zu, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, dann steht das Besteuerungsrecht für die daraus bezogenen Einkünfte nur diesem anderen Staat zu.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 werden Vergütungen, die eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert, wenn:

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, und die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat seinen Wohnsitz hat und die Vergütungen nicht vom Gewinn einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung abgezogen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat;

b) der Empfänger ausschließlich oder vorwiegend an Bord von Flugzeugen eines Unternehmens der Luftfahrt eines der beiden Staaten tätig ist.

[...]

Aus dem Schlussprotokoll zum Abkommen Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem **Königreich Dänemark** zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Inkrafttreten am 26.02.1962, **Außerkrafttreten am 26.03.2008**) ergibt sich die folgende Ergänzung zu Artikel 13 Absatz 2 lit. b - Anlage 1 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Dänemark auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll:

Die Bestimmungen des Artikels 13 Absatz 2 lit. b sind insbesondere auch auf die Angestellten des Konsortiums "Scandinavian Airlines System" anzuwenden.

Artikel 4 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem **Königreich Dänemark** auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll (in der Folge „DBA Österreich-Dänemark“) lautet auszugweise:

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

[...]

Artikel 15 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem **Königreich Dänemark** auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll lautet auszugweise:

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

[...]

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(4) Bezieht eine in Dänemark ansässige Person Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeuges ausgeübt wird, das im internationalen Verkehr vom Konsortium Scandinavian Airlines System (SAS) betrieben wird, so dürfen diese Vergütungen nur in Dänemark besteuert werden.

Artikel 24 Absatz 2 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem **Königreich Dänemark** auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll lautet:

In Österreich:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Dänemark besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b, c und d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus;

b) bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 in Dänemark besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Dänemark gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Dänemark bezogenen Einkünfte entfällt;

c) Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der

Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden;

d) Einkünfte, die eine in Österreich ansässige Person bezieht und die Österreich als Einkünfte betrachtet, die aufgrund dieses Abkommens in Dänemark zu besteuern sind, dürfen dessen ungeachtet in Österreich besteuert werden, wenn Dänemark diese Einkünfte nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens aufgrund dieses Abkommens von der Besteuerung ausnimmt.

Artikel 13 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem **Königreich Schweden** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge „DBA Österreich-Schweden“) lautet auszugsweise:

(1) Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen), die in dem anderen Staat ausgeübt wird, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

(2) Abweichend von Absatz 1 können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz hat, wenn dieser Arbeitnehmer entweder

a) sich vorübergehend, insgesamt nicht länger als 183 Tage während eines Kalenderjahres, in dem anderen Staat aufhält und für seine während dieser Zeit ausgeübte Tätigkeit von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz nur in dem erstgenannten Staat hat, und für seine Tätigkeit nicht zu Lasten einer in dem anderen Staat befindlichen Betriebsstätte oder ständigen Einrichtung des Arbeitgebers entlohnt wird, oder

b) ausschließlich oder vorwiegend an Bord von Flugzeugen eines Unternehmens der Luftfahrt eines der beiden Staaten (insbesondere bei dem Konsortium „Scandinavian Airlines System“) tätig ist.

Artikel 15 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem **Königreich Norwegen** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge „DBA Österreich-Norwegen“) lautet auszugsweise:

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

[...]

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Gewinne des Unternehmens gemäß Artikel 8 dieses Abkommens steuerpflichtig sind. Werden hingegen Vergütungen für eine Tätigkeit bezogen, die an Bord eines im norwegischen internationalen Schiffsregister (N.I.S.) registrierten Schiffes ausgeübt wird, oder ist Artikel 8 Absatz 6 anwendbar, so dürfen diese Vergütungen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Empfänger ansässig ist.

(4) Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige (Anm.: richtig: ansässige) Person für eine an Bord eines vom Scandinavian Airlines System (SAS) Konsortium im internationalen Verkehr betriebenen Luftfahrzeuges ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Empfänger ansässig ist.

B. Erwägungen

a) Ansässigkeit des Beschwerdeführers

Gemäß dem obig zitierten Artikel 4 DBA Österreich-Dänemark bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist.

Gemäß dem obig zitierten § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind im Inland jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften [...] dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Eine Wohnung iSd § 26 Abs 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 26 BAO, Rz 1, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Maßgebend ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Auf die subjektive Absicht und Einstellung kommt es nicht an. Entscheidend ist das objektive Moment der Innehabung unter den in § 26 Abs 1 genannten Umständen (VwGH 20.06.1990, 89/16/0020).

Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Die bloße Überlassung eines Zimmers zur vorübergehenden Nutzung reicht nicht.

Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen vor allem Eigentum (zB am Einfamilienhaus), Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht (§ 521 ABGB), aber auch familienrechtliche Ansprüche (zB des Ehegatten, vgl auch § 97 ABGB) in Betracht (zum „abgeleiteten“ Wohnsitz siehe Tz 12). Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig (vgl. erneut *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 26 BAO, Rz 4 ff, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Es ist nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird; insbesondere trifft es nicht zu, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine bestimmte Mindestanzahl von jährlichen Nächtigungen Voraussetzung dafür ist, eine Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO zu qualifizieren. Dieses Erfordernis ergibt sich auch nicht aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juni 1990, 89/16/0020, in dem auf einen Artikel von *Weinzierl*, Zum steuerlichen Begriff des Wohnsitzes, FJ 1974, S 51 ff Punkt 6.2. Abs. 2, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung verwiesen wird (VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145).

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer während des gesamten streitgegenständlichen Jahres Hälfteigentümer einer in Österreich befindlichen Wohnung war. Weiters steht fest, dass sowohl die (damalige) Ehefrau des Beschwerdeführers als auch die gemeinsamen Kinder im Jahr 2015 in der fraglichen Wohnung in ***Ort*** gewohnt haben. Unter Berücksichtigung der obig zitierten Literatur und Judikatur ergibt sich somit zweifelsfrei, dass der Beschwerdeführer im streitgegenständlichen Jahr 2015 über einen Wohnsitz in Österreich verfügt hat. Der unterjährige Wegzug des Beschwerdeführers aus Österreich führt nicht dazu, dass für das Jahr 2015 überhaupt kein Wohnsitz des Beschwerdeführers in Österreich anzunehmen wäre. Dies insbesondere auch deshalb, da sowohl das (Hälfte)Eigentum als auch die familienrechtlichen Bande auch nach dem 30.06.2015 noch Bestand gehabt haben.

Aus dem Vorliegen eines Wohnsitzes im Inland folgt gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich. Daraus ergibt sich schließlich aber auch die Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Österreich im Sinne des Artikel 4 DBA Österreich-Dänemark, in dem auf das Bestehen einer Steuerpflicht aufgrund des Vorliegens eines Wohnsitzes in einem Vertragsstaat (im konkreten Fall – Österreich) abgestellt wird.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angeführt, dass die Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Österreich auch in den vorangegangenen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes (Erkenntnis des BFG vom 12.12.2016, RV/7101412/2012, betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2007 bis 2009 sowie Erkenntnis des BFG vom 16.01.2020, RV/7102561/2017, betreffend

die Einkommensteuer der Jahre 2010 bis 2014) bejaht und auch von den Parteien nicht bestritten wurde.

b) Besteuerungsrecht

aa) Verteilungsnorm

Einleitend soll zunächst eine Gegenüberstellung der entsprechenden Formulierungen in jenen Abkommen erfolgen, die eine Sonderregelung im Zusammenhang mit dem Konsortium „Scandinavian Airlines System (SAS)“ enthalten. Konkret sind dies das DBA Österreich-Dänemark, das DBA Österreich-Schweden sowie das DBA Österreich-Norwegen. Zusätzlich wird noch der Abkommenstext des DBA Österreich-Dänemark **ALT** (Außerkräfttreten am 26.03.2008) dargestellt (Hervorhebungen durch den erkennenden Richter):

DBA Österreich-Dänemark (Art. 15 Abs. 4)	DBA Österreich-Dänemark ALT (Art. 13 Abs. 2 lit. b iVm Schlussprotokoll)
Bezieht eine in Dänemark ansässige Person Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeuges ausgeübt wird, das im internationalen Verkehr vom Konsortium Scandinavian Airlines System (SAS) betrieben wird, so dürfen diese Vergütungen nur in Dänemark besteuert werden.	Ungeachtet des Absatzes 1 werden Vergütungen, die eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert, wenn der Empfänger ausschließlich oder vorwiegend an Bord von Flugzeugen eines Unternehmens der Luftfahrt eines der beiden Staaten tätig ist. Die Bestimmungen des Artikels 13 Absatz 2 lit. b sind insbesondere auch auf die Angestellten des Konsortiums „Scandinavian Airlines System“ anzuwenden.

DBA Österreich-Schweden (Art. 13 Abs. 2 lit. b)	DBA Österreich-Norwegen (Art. 15 Abs. 4)
Abweichend von Absatz 1 können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur in dem Staat besteuert werden, in dem der	Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige (Anm.: richtig: ansässige) Person für eine an Bord eines vom Scandinavian

Arbeitnehmer seinen Wohnsitz hat, wenn dieser Arbeitnehmer entweder [...] oder ausschließlich oder vorwiegend an Bord von Flugzeugen eines Unternehmens der Luftfahrt eines der beiden Staaten (insbesondere bei dem Konsortium "Scandinavian Airlines System") tätig ist.	Airlines System (SAS) Konsortium im internationalen Verkehr betriebenen Luftfahrzeuges ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Empfänger ansässig ist.

Aus der Gegenüberstellung dieser Texte ergibt sich, dass der – für das gegenständliche Verfahren relevante – Artikel 15 Absatz 4 DBA Österreich-Dänemark in seiner Formulierung von den übrigen dargestellten Texten abweicht. Sowohl im DBA Österreich-Dänemark **ALT** als auch in den DBA Österreich-Schweden und Österreich-Norwegen wird das Besteuerungsrecht im Falle einer unselbständigen Arbeit bei SAS ausschließlich (arg. „nur“) dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers zugewiesen.

Abweichend davon sieht der Artikel 15 Absatz 4 DBA Österreich-Dänemark ein ausschließliches Besteuerungsrecht für Dänemark in jenen Fällen vor, in denen eine „*in Dänemark ansässige Person*“ Vergütungen für Tätigkeiten an Bord eines Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr von der SAS betrieben wird, erhält. Der bloße Umkehrschluss, dass diese Bestimmung des Artikel 15 Absatz 4 DBA Österreich-Dänemark im Falle der Ansässigkeit des Arbeitnehmers in Österreich das alleinige Besteuerungsrecht Österreich zuweist, wie dies insbesondere im vorangegangenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16.01.2020, RV/7102561/2017, vertreten wurde, ist nach Ansicht des erkennenden Richters nicht zulässig. Dies aus den nachstehenden Gründen:

Erstens, da es sich beim Abkommen DBA Österreich-Dänemark um das jüngste der obig dargestellten Abkommen handelt. Sowohl die Vorgängerversion des Abkommens (d.h. das DBA Österreich-Dänemark **ALT**) als auch die DBA Österreich-Schweden und Österreich-Norwegen weisen das alleinige Besteuerungsrecht in Fällen wie dem gegenständlichen jenem Staat zu, in dem der Arbeitnehmer (d.h. der Empfänger der Vergütungen/Einkünfte) von SAS ansässig ist. Wenn daher in diesem jüngsten Abkommen sowohl von der Formulierung der Vorgängerversion als auch von der Formulierung in vergleichbaren Abkommen deutlich abgegangen und explizit die Formulierung „*Bezieht eine in Dänemark ansässige Person*“ gewählt wird, so ist es nach Ansicht des erkennenden Richters nicht zulässig, im Wege eines Umkehrschlusses auf den – gerade nicht mehr maßgeblichen Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers – abzustellen (so auch *Pistone/Stiastny* in *Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.)*, Die österreichische DBA-Politik, 1. Aufl. (2013), Seite 244, FN 38, wonach „*das DBA mit Dänemark [...] das alleinige Besteuerungsrecht Dänemark zu[weist], wenn eine in Dänemark ansässige Person die Vergütungen bezieht*“). Vielmehr soll diese Bestimmung nach Ansicht des erkennenden Richters nur mehr die explizit geregelten Fälle (d.h. Ansässigkeit des Arbeitnehmers in Dänemark) betreffen, sodass – wie ausgeführt – eine Umdeutung im Wege

eines Umkehrschlusses nicht zulässig ist. Es kann den Vertragsparteien des Abkommens nicht unterstellt werden, dass sie – trotz Wahl einer deutlich abweichenden Formulierung verglichen mit dem vormalig in Geltung stehenden DBA Österreich-Dänemark **ALT** – den Regelungsinhalt im Wesentlichen unverändert lassen wollten.

Zweitens, da sich – wie bereits oben ausgeführt – aus dem Text des Abkommens ein solcher Umkehrschluss nach Ansicht des erkennenden Richters nicht ableiten lässt. Zudem erscheint unklar, weshalb eine solche Auslegung erforderlich sein sollte. Dies daher, da in jenen Fällen, in denen die Bestimmung des Artikel 15 Absatz 4 DBA Österreich-Dänemark nicht zur Anwendung gelangt (d.h. nach der hier vertretenen Auffassung bei Ansässigkeit des Arbeitnehmers in Österreich), auf die Bestimmung des obig zitierten Artikel 15 Absatz 3 DBA Österreich-Dänemark zurückgegriffen werden kann. Im Rahmen dieser Bestimmung wird das Besteuerungsrecht betreffend Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, ausgeübt wird, jenem Vertragsstaat zugewiesen, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Eine Auslegung der Bestimmung des Artikels 15 Absatz 4 DBA Österreich-Dänemark im Wege eines Umkehrschlusses zur Vermeidung von Lücken in der Zuweisung des Besteuerungsrechtes ist somit nicht erforderlich.

Im Ergebnis steht für den erkennenden Richter somit fest, dass nicht die Bestimmung des Artikel 15 Absatz 4 DBA Österreich-Dänemark, sondern jene des Artikel 15 Absatz 3 DBA Österreich-Dänemark im gegenständlichen Fall einschlägig ist. Diese Bestimmung weist – wie dargestellt – das Besteuerungsrecht betreffend die Vergütungen für unselbständige Arbeit jenem Vertragsstaat zu, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Das ist – im konkreten Fall – allerdings nicht Österreich, sondern Dänemark. Dies steht auch im Einklang mit der Zielsetzung dieser Norm, wonach jenem Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen werden soll, in dem sich die Arbeitslöhne zu Lasten des Steueraufkommens als Betriebsausgabe ausgewirkt haben (vgl. *Waser in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, 2. Aufl. (2019), Art. 15, Rz 100). Der Beschwerdeführer war bei einem dänischen Unternehmen angestellt (SAS Danmark A/S) und hat von diesem die Vergütung für seine Tätigkeit erhalten. Er hat etwaige Inlandsdiäten in Dänemark versteuert und die Lohnabrechnung wurde nach Maßgabe der dänischen Vorschriften vorgenommen (siehe die Beweiswürdigung zu diesem Punkt).

Auf Basis der obigen Ausführungen ergibt sich, dass das Besteuerungsrecht für die an den Beschwerdeführer bezahlten Vergütungen für seine unselbständige Arbeit an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr nach Artikel 15 Absatz 3 DBA Österreich-Dänemark im streitgegenständlichen Jahr grundsätzlich nicht bei Österreich, sondern bei Dänemark liegt.

bb) Methodenartikel

Die maßgebliche Bestimmung des Artikel 24 Absatz 2 des DBA Österreich-Dänemark lautet auszugsweise:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Dänemark besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b, c und d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

[...]

d) Einkünfte, die eine in Österreich ansässige Person bezieht und die Österreich als Einkünfte betrachtet, die aufgrund dieses Abkommens in Dänemark zu besteuern sind, dürfen dessen ungeachtet in Österreich besteuert werden, wenn Dänemark diese Einkünfte nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens aufgrund dieses Abkommens von der Besteuerung ausnimmt.

Aus den obig zitierten Bestimmungen ergibt sich zunächst, dass Österreich jene Einkünfte, die von einer in Österreich ansässigen Person bezogen und nach dem DBA Österreich-Dänemark in Dänemark besteuert werden dürfen, von der Besteuerung ausnimmt (sogenannte „Befreiungsmethode“). Eine Einschränkung darauf, dass diese Bestimmung nur dann zur Anwendung gelangen könne, wenn das Besteuerungsrecht ausschließlich Dänemark zugewiesen worden wäre (wie dies im EAS 3448 vom 17.11.2023 zum DBA Österreich-Malta sowie in der Amtsrevision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.07.2024, RV/7102502/2024 – besprochen von *Ehgartner* in BFGjournal 9, September 2024, Seite 307 – aufgrund des leicht unterschiedlichen Wortlautes vertreten wird), lässt sich aus dem Abkommenstext nicht ableiten. Zur Verdeutlichung erfolgt im Anschluss eine Gegenüberstellung der jeweiligen Textierungen (Hervorhebung durch den erkennenden Richter):

DBA Österreich-Dänemark (Art. 24 Abs. 2 lit. a))	DBA Österreich-Malta (Art. 23 Abs. 1)
Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Dänemark besteuert werden , so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b, c und d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.	Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen nur in dem anderen Vertragstaat besteuert werden , so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte

	oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Ohne auf die gegen das obig angeführte Erkenntnis des BFG erhobene Amtsrevision oder die in der angefochtenen Entscheidung vertretene Auffassung weiter einzugehen, lässt sich schon aus dem bloßen Vergleich der Wortlaute feststellen, dass sich eine Einschränkung der Anwendung der Befreiungsmethode auf jene Fälle, in denen dem anderen Vertragsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zugewiesen wurde (arg. Verwendung des Wortes „nur“) aus dem Abkommenstext des DBA Österreich-Dänemark nicht ableiten lässt. Im Ergebnis steht somit fest, dass Österreich – vorbehaltlich der lit. b, c und d des Artikels 24 Absatz 2 DBA Österreich-Dänemark – die fraglichen Einkünfte des Beschwerdeführers von der Besteuerung auszunehmen hat.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass betreffend den Beschwerdeführer kein Verständigungsverfahren gemäß Artikel 24 Absatz 4 lit. d) DBA Österreich-Dänemark zwischen den Vertragsstaaten durchgeführt wurde. Somit scheidet eine Anwendbarkeit dieser Bestimmung – und ein damit verbundenes Besteuerungsrecht für Österreich – aus. Da auch die lit. b und c des Artikels 24 Abs. 2 DBA Österreich-Dänemark zu keinem anderen Ergebnis führen, ergibt sich für das gegenständliche Verfahren Folgendes:

Österreich hat – auf Basis der obigen Ausführungen – im streitgegenständlichen Jahr 2015 kein Besteuerungsrecht an den Einkünften des Beschwerdeführers aus unselbständiger/nichtselbständiger Arbeit aus seinem Dienstverhältnis mit der SAS Danmark A/S. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 war somit stattzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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.

Die Revision war zuzulassen, da bis dato noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den streitgegenständlichen Normen (Artikel 15 Absatz 4 DBA Österreich-Dänemark bzw. Artikel 24 Absatz 2 DBA Österreich-Dänemark) vorliegt.

Linz, am 17. Jänner 2025

Urteil vom 18. Dezember 2024, I R 47/21

Abkommensrechtliche Betriebsstätte eines Taxiunternehmens in den Räumen einer Taxifunkzentrale

ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR47.21.0

BFH I. Senat

AO § 12, DBA CHE Art 1, DBA CHE Art 3 Abs 1 Buchst f, DBA CHE Art 4 Abs 1, DBA CHE Art 5 Abs 1, DBA CHE Art 5 Abs 2, DBA CHE Art 5 Abs 3 Buchst a, DBA CHE Art 5 Abs 3 Buchst e, DBA CHE Art 7 Abs 1, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 1 S 1 Buchst a, FGO § 118 Abs 2, OECDMustAbk Art 5, OECD-MA Art 5

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 14. Oktober 2021, Az: 3 K 589/19

Leitsätze

1. Eine feste Geschäftseinrichtung liegt abkommensrechtlich (hier: Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz) vor, wenn sich bei einer Gesamtwürdigung der in Wechselwirkung zueinander stehenden Merkmale der zeitlichen und örtlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung sowie der dauerhaften Verfügungsmacht des Unternehmens über diese Geschäftseinrichtung eine ausreichende Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ergibt.
2. Die dauerhafte Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen (hier: persönlicher Standcontainer) kann ein Indiz für das Bestehen einer dauerhaften Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung (hier: Büroraum) sein.
3. Geschäftsleitende sowie unternehmerisch administrative Tätigkeiten, die zentrale Unternehmensfunktionen betreffen, sind keine Hilfstätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 3 Buchst. e DBA-Schweiz.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 14.10.2021 - 3 K 589/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die abkommensrechtliche Betriebsstätte eines Taxiunternehmens in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Schweiz).
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und wurden in den Jahren 2009 und 2010 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt; ihren Wohnsitz hatten sie in ... in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland).
- 3 Der Kläger betreibt seit dem Jahr 2003 ein Taxiunternehmen, das im Handelsregister des Kantons X eingetragen und am Geschäftssitz der ... in X (Taxizentrale), ...straße ..., Kanton X, angemeldet ist. Die Taxizentrale ist ein Zusammenschluss selbständiger Taxihalter zu einer Funkzentrale, über die Fahraufträge abgewickelt werden. Deren Statuten sehen in Art. 8 unter anderem vor, dass die Mitglieder verpflichtet sind, "nach Möglichkeit von den Einrichtungen der Genossenschaft Gebrauch zu machen (Treuepflicht)".
- 4 Der Kläger war in den Streitjahren Mitglied der Taxizentrale und hatte jederzeitigen Zugang zu deren Räumlichkeiten, die unter anderem aus einem Büroraum sowie einem gesonderten Raum für die von der Taxizentrale beschäftigten Leitstellen-Mitarbeiter bestanden. Zur Ausstattung des Büroraums gehörten drei

Schreibtische (jeweils mit PC, Bildschirmen und Telefon), von denen einer im Wesentlichen vom Kläger genutzt wurde. An diesem Schreibtisch erledigte der Kläger ein- bis zweimal pro Woche sämtliche Vorarbeiten für die Buchführung und die schweizerischen Steuererklärungen, die von einer schweizerischen Steuerberatungsgesellschaft erstellt wurden. Ferner bezahlte er von dort Rechnungen für sein Taxiunternehmen und führte Telefonate sowie sonstige Korrespondenz. Dem Kläger stand in dem Büroraum ein mit seinem (Firmen-)Namen beschrifteter Standcontainer zur Verfügung, in dem er die für die Buchhaltung und die Überwachung der Fahr- und Ruhezeiten erforderlichen Unterlagen aufbewahrte (zum Beispiel Kundenkarten, Kreditabrechnungen der Großkunden, täglich zu führende Tachoscheiben und Kontrollkarten). Zu diesem Standcontainer besaß nur er einen Schlüssel. Die Taxizentrale unterhielt zudem ein Postfach in der nahegelegenen Postfiliale. Dort ging der weit überwiegende Teil der Post für das Unternehmen des Klägers ein. Die Post wurde einmal am Tag abgeholt und dann auf die in den Räumen der Taxizentrale unter anderem für den Kläger vorgehaltenen Postablagefächer verteilt. Neben dem Kläger hatten noch zwei weitere Taxiunternehmer ihre Geschäftsadresse im Büroraum der Taxizentrale und nutzten deren Räumlichkeiten mit jeweils eigenem Standcontainer und Postablagefach.

- 5 Der Kläger besitzt einen in der Schweiz ausgestellten Führerschein, eine schweizerische Taxilizenz sowie drei schweizerische Taxihalterbewilligungen "A", die nach der Taxiverordnung des Kantons X zum Parken auf öffentlichen Plätzen sowie zur Nutzung der öffentlichen Standplätze berechtigten. Eine Garantie auf einen Parkplatz oder eine feste Zuweisung bestand nicht. Der Kläger verfügte in den Streitjahren über vier Fahrzeuge, von denen ein Fahrzeug als Ersatzfahrzeug diente. Außerdem verfügte er in X über einen von ihm angemieteten Tiefgaragenstellplatz. Im Jahr 2009 beschäftigte er fünf und im Jahr 2010 vier angestellte Taxifahrer.
- 6 In der Schweiz wurde der Kläger mit seinen Einkünften aus dem Taxiunternehmen zur kantonalen Einkommensteuer sowie zur direkten Bundessteuer herangezogen. Darüber hinaus wurden die Gewinne seines Taxiunternehmens von ... € für 2009 und ... € für 2010 auch in Deutschland in voller Höhe der Besteuerung unterworfen, da der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) davon ausging, wegen fehlender Betriebsstätte in der Schweiz stehe Deutschland als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht an den Gewinnen zu. Ein Einspruch blieb erfolglos.
- 7 Während des hiergegen gerichteten Klageverfahrens erließ das FA am 10.05.2017 geänderte Steuerbescheide, in denen es im Anschluss an einen entsprechenden Hinweis des Berichterstatters von einer schweizerischen Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) in der für die Streitjahre geltenden Fassung (DBA-Schweiz) ausging und die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb nur noch in Höhe von ... € für 2009 und ... € für 2010 der inländischen Besteuerung unterwarf. Die übrigen Gewinne von ... € für 2009 und ... € für 2010 wurden der Vertreterbetriebsstätte zugeordnet und unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt. Die Aufteilung entsprach dem Ergebnis eines von den Klägern eingeleiteten Verständigungsverfahrens. Die Kläger stimmten der Verständigungsvereinbarung nicht zu.
- 8 Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg gab der Klage mit Urteil vom 14.10.2021 - 3 K 589/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 88) statt und behandelte die gesamten gewerblichen Einkünfte des Klägers aus seinem Taxiunternehmen in den Streitjahren als steuerfreie Einkünfte, die im Inland lediglich dem Progressionsvorbehalt unterlägen. Der Kläger unterhalte in der Schweiz eine abkommensrechtliche Betriebsstätte. Dieser Betriebsstätte seien sämtliche Einkünfte des Taxiunternehmens zuzuordnen.
- 9 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen, hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 10 Die Kläger beantragen,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat sich dem Vorbringen des FA angeschlossen, ohne einen eigenen Antrag zu stellen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat die Einkünfte des Klägers aus seinem Taxiunternehmen in den Streitjahren zu Recht in voller Höhe von der Besteuerung in Deutschland ausgenommen und lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.
- 13** 1. Der Kläger ist aufgrund seines inländischen Wohnsitzes (§ 8 der Abgabenordnung --AO--) nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Mit seinem Taxiunternehmen erzielte er in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 14** 2. Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die gewerblichen Einkünfte des Klägers aus seinem Taxiunternehmen nach dem DBA-Schweiz in voller Höhe von der inländischen Besteuerung auszunehmen sind und lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürfen.
- 15** Der Kläger fällt in den subjektiven Anwendungsbereich des DBA-Schweiz, da er aufgrund seiner inländischen unbeschränkten Steuerpflicht im Vertragsstaat Deutschland ansässig ist (Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz).
- 16** Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a und Satz 2 DBA-Schweiz sind Gewinne im Sinne des Art. 7 DBA-Schweiz aus eigener Tätigkeit einer Betriebsstätte, die in der Schweiz besteuert werden können, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer unter Progressionsvorbehalt auszunehmen, soweit sie nachweislich --unter anderem-- durch Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt wurden. Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz können Gewinne eines deutschen Unternehmens in der Schweiz als dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte (Art. 5 DBA-Schweiz) ausübt und soweit die Gewinne des Unternehmens dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Diese Voraussetzungen sind in den Streitjahren hinsichtlich der gesamten Einkünfte des Klägers aus seinem Taxiunternehmen erfüllt.
- 17** a) Das FG ist zunächst zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei dem Taxiunternehmen des Klägers um ein Unternehmen des Vertragsstaats Deutschland handelt, weil das Unternehmen vom Kläger und damit von einer in dem Vertragsstaat Deutschland ansässigen Person betrieben wird (Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA-Schweiz).
- 18** b) Auf Grundlage der den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat das Taxiunternehmen seine Tätigkeit durch eine schweizerische Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA-Schweiz ausgeübt. Die Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz sind in der Schweiz erfüllt. Die dort ausgeübten Tätigkeiten zählen nicht zu den in Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz enumerativ aufgezählten, zur Begründung einer Betriebsstätte nicht ausreichenden Tätigkeiten.
- 19** aa) Das abkommensrechtliche Tatbestandsmerkmal "feste Geschäftseinrichtung", das im DBA nicht näher definiert wird, bestimmt der Bundesfinanzhof --BFH-- (vgl. z.B. Senatsurteil vom 07.06.2023 - I R 47/20, BFHE 280, 415, Rz 21, m.w.N.) unter Heranziehung seiner Rechtsprechung zu dem in § 12 AO enthaltenen Begriff "feste Geschäftseinrichtung oder Anlage" als körperliche Gegenstände (1) mit einer festen Beziehung (Verbindung) zur Erdoberfläche (2), die von einer gewissen zeitlichen Dauer ist (3). Ferner muss der Unternehmer, damit eine solche feste Geschäftseinrichtung auch als Einrichtung seines Unternehmens einzuordnen ist, über diese eine ausreichende Verfügungsmacht haben (4).
- 20** (1) Als Geschäftseinrichtung kommt jeder körperliche Gegenstand beziehungsweise jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände in Betracht, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 02.04.2014 - I R 68/12, BFHE 245, 98, BStBl II 2014, 875, Rz 16).
- 21** (2) Diese Geschäftseinrichtung muss eine feste Verbindung zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche haben. Die örtliche Verbindung muss jedoch nicht auf einer mechanischen Verbindung mit der Erde beruhen, sondern kann sich auch aus der bloßen Belegenheit an derselben Stelle ergeben (BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a bb, m.w.N.).
- 22** (3) Neben der örtlichen (Ver-)Bindung erfordert die "feste" Geschäftseinrichtung auch eine zeitliche Komponente.

Die Einrichtung muss dazu bestimmt sein, an diesem bestimmten geographischen Ort für eine gewisse Dauer zu verbleiben; dagegen ist es nicht ausreichend, wenn sie sich an dem Ort nur zu vorübergehenden Zwecken befindet (vgl. Senatsurteil vom 19.05.1993 - I R 80/92, BFHE 171, 297, BStBl II 1993, 655, unter II.2.b). Nach der Rechtsprechung des Senats ist hierfür eine Zeitspanne von mindestens sechs Monaten anzusetzen (Senatsurteile vom 19.05.1993 - I R 80/92, BFHE 171, 297, BStBl II 1993, 655, unter II.2.b; vom 28.06.2006 - I R 92/05, BFHE 214, 295, BStBl II 2007, 100, unter II.3.a; zu weiteren Einzelheiten der zeitlichen Komponente s. das Senatsurteil vom 18.12.2024 - I R 39/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

- 23** Die Merkmale der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung des Unternehmens sind nicht isoliert zu betrachten und stehen zueinander in Wechselwirkung. So ist eine besonders starke örtliche Verbindung, beispielsweise durch eine feste Verankerung im Erdboden, zumindest ein Indiz dafür, dass die Einrichtung auch dazu bestimmt ist, für eine längere Zeit an dem Ort zu verbleiben (vgl. BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a cc). Umgekehrt ist es auch denkbar, dass eine besonders lange Ausübung der unternehmerischen Tätigkeiten an einem bestimmten geographischen Ort Einfluss darauf hat, unter welchen weiteren Umständen von einer für die Verwurzelung im Betriebsstättenstaat ausreichenden örtlichen Verbindung auszugehen ist.
- 24** (4) Die feste Geschäftseinrichtung muss ferner nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz eine solche des Unternehmens sein. Dies setzt eine Zuordnung der Geschäftseinrichtung zum Unternehmen und damit eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmers über die Geschäftseinrichtung voraus (vgl. auch Häck/Korff in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 5 Rz 20; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., § 6 Rz 376; Glatz, Abgrenzungsmaßstäbe im Abkommensrecht, 2021, S. 23; a.A. Wassermeyer/Kaesler in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 42; Scheinbacher/Gradl, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2024, 557, 560 ff.; Gradl, Die Betriebsstätte in Doppelbesteuerungsabkommen, 2020, S. 110 f.). Hieran hält der Senat weiterhin fest.
- 25** Eine ausreichende Verfügungsmacht besteht dann, wenn der Unternehmer einen dauerhaften rechtlichen (Mit-)Nutzungsanspruch aufgrund von (Mit-)Eigentum oder aufgrund einer (gegebenenfalls mündlich oder konkludent) erteilten entgeltlichen oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung innehat (Senatsurteil vom 03.02.1993 - I R 80, 81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462, unter II.C.3.e). Die Verfügungsmacht muss keine alleinige sein (z.B. BFH-Urteil vom 18.03.2009 - III R 2/06, BFH/NV 2009, 1457, unter II.1.b). Grundsätzlich nicht ausreichend sind dagegen eine bloße tatsächliche (Mit-)Benutzung ohne ein entsprechendes dauerhaftes Nutzungsrecht sowie eine zeitlich auf die Dauer der Erbringung einer kurzfristigen Tätigkeit beschränkte Berechtigung zur (gegebenenfalls auch wiederholten) Nutzung (vgl. Senatsurteil vom 07.06.2023 - I R 47/20, BFHE 280, 415, Rz 21, m.w.N.).
- 26** Auch das Erfordernis einer ausreichenden Verfügungsmacht kann nicht isoliert betrachtet werden, sondern steht mit der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung in Wechselwirkung. Beispielsweise kann eine dauerhafte tatsächliche Nutzung mit Wissen des Eigentümers auf ein mündlich oder konkludent erteiltes Nutzungsrecht hindeuten (Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a bb, m.w.N.). Insbesondere dann, wenn kein Alleinnutzungsrecht, sondern lediglich ein Mitnutzungsrecht eingeräumt wird, ist im jeweiligen Einzelfall anhand der Gesamtumstände abzugrenzen, ob dieses Mitnutzungsrecht eine dauerhafte Nutzung dieser Geschäftseinrichtung zulässt (z.B. BFH-Urteil vom 30.06.2005 - III R 47/03, BFHE 210, 538, BStBl II 2006, 78, unter II.3.a aa) oder ob es sich lediglich um ein gegebenenfalls auch mehrfach ausgesprochenes, jedoch auf den jeweils kurzfristigen Tätigkeitszeitraum beschränktes und damit gelegentliches Mitnutzungsrecht handelt (z.B. Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a bb). Ein Indiz für ein dauerhaft erteiltes jederzeitiges Mitnutzungsrecht der Räume ist die dauerhafte Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen an ortsbezogenen Geschäftseinrichtungen (vgl. Senatsurteil vom 07.06.2023 - I R 47/20, BFHE 280, 415, Rz 24 sowie Senatsbeschluss vom 09.01.2019 - I B 138/17, BFH/NV 2019, 681; hierzu auch Brandis in Hummel/Kaminski [Hrsg.], Aktuelle Grundsatzfragen des Internationalen Steuerrechts, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 53, 2024, S. 49, 54 ff.; a.A. Kutac/Porebski, Finanz-Rundschau 2020, 988, 994; kritisch auch Haase, Die Unternehmensbesteuerung 2024, 1, 7; Kahle, Deutsche Steuer-Zeitung 2024, 281, 287; Scheinbacher/Gradl, IStR 2024, 557, 560 f.).
- 27** (5) Es obliegt im Finanzprozess dem FG, im Rahmen einer umfassenden Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Einzelfalls unter Berücksichtigung der Merkmale der zeitlichen und örtlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung sowie der Verfügungsmacht des Unternehmens über diese Geschäftseinrichtung darüber zu befinden, ob das Unternehmen mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreichend

"verwurzelt" ist (BFH-Urteil vom 23.03.2022 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844, Rz 23; Senatsurteil vom 07.06.2023 - I R 47/20, BFHE 280, 415, Rz 21 und 25; jeweils m.w.N.).

- 28** bb) Nach diesen Maßgaben hat das FG den vom Kläger mitgenutzten Büroraum der Taxizentrale rechtsfehlerfrei als feste Geschäftseinrichtung im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz gewürdigt.
- 29** (1) Die örtliche und zeitliche Festigkeit der Geschäftseinrichtung hat das FG damit begründet, dass der Büroraum als Gebäudeteil eine feste Verbindung zur Erdoberfläche aufweist und vom Kläger seit der Gründung des Unternehmens im Jahr 2003 dauerhaft genutzt wurde. Diese Würdigung lässt keine revisionsrechtlichen Fehler erkennen.
- 30** (2) Eine ausreichende Verfügungsmacht leitet das FG aus der Mitgliedschaft des Klägers in der Taxizentrale ab, die ihm hinsichtlich des Büroraums einen rechtlich selbständigen, jederzeitigen Mitnutzungsanspruch zu eigenen betrieblichen Handlungen einräumt. Dieser Anspruch war nach den Feststellungen des FG ein unbefristeter, an die Mitgliedschaft in der Genossenschaft gekoppelter Nutzungsanspruch. Ferner hat das FG in seiner tatsächlichen Würdigung zu Recht berücksichtigt, dass sich die Dauerhaftigkeit der Verfügungsmacht in der personenbezogenen Nutzungsstruktur eines ausschließlich dem Kläger überlassenen und entsprechend beschrifteten Standcontainers, für den nur er den Schlüssel besaß, manifestiert hat.
- 31** Diese Würdigung ist nicht nur möglich, sondern naheliegend. Ihr steht insbesondere nicht der Umstand entgegen, dass dem Kläger kein konkreter Arbeitsplatz zur ausschließlichen Nutzung zugewiesen war, sondern lediglich ein Mitnutzungsrecht für das Büro und dessen gesamte Ausstattung. Denn der Kläger hatte jederzeit die Möglichkeit, irgendeinen Arbeitsplatz im Büro der Genossenschaft für die Erledigung seiner Büroarbeiten zu nutzen. Dass das Mitnutzungsrecht dem Kläger auch tatsächlich eine jederzeitige Nutzung ermöglichte, ergibt sich daraus, dass nach den Feststellungen des FG neben dem Kläger nur zwei weitere Genossenschaftsmitglieder den Büroraum der Taxizentrale in Anspruch nahmen, so dass die Einrichtung von drei Arbeitsplätzen --jedenfalls unter Berücksichtigung der persönlichen Standcontainer und Postablagefächer-- ausreichte, um jedem die jederzeitige Erledigung seiner Büroarbeiten zu ermöglichen.
- 32** (3) Soweit das FA geltend macht, der Standcontainer sei keine feste Geschäftseinrichtung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz, übersieht es, dass das FG im Rahmen seiner tatsächlichen Würdigung nicht allein den Standcontainer als eine betriebsstättenbegründende Geschäftseinrichtung ansieht, sondern die Betriebsstätte insgesamt im vom Kläger mitgenutzten Büroraum der Taxizentrale verortet. Der dem Kläger seit Gründung seines Unternehmens zur alleinigen Nutzung überlassene Standcontainer ist als personenbeschränkte Nutzungsstruktur lediglich ein Indiz für das Bestehen einer dauerhaften Verfügungsmacht des Klägers über den Büroraum sowie für die seit Unternehmensgründung bestehende Absicht der dauerhaften Nutzung des Büroarbeitsplatzes.
- 33** cc) Der Kläger hat auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG in der Geschäftseinrichtung unternehmerische Tätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz ausgeübt; diese Tätigkeiten zählten auch nicht zu den in Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz aufgeführten, für die Begründung einer Betriebsstätte nicht ausreichenden Tätigkeiten.
- 34** (1) Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz sieht vor, dass die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise in der Geschäftseinrichtung ausgeübt werden muss. Diese Voraussetzung ist bereits dann erfüllt, wenn die Geschäfte des Unternehmens "mit Hilfe" der Geschäftseinrichtung getätigt werden (Senatsurteil vom 23.01.1985 - I R 292/81, BFHE 143, 325, BStBl II 1985, 417, unter II.B.2.). Darüber hinaus ist es ausreichend, wenn mit der Geschäftseinrichtung nur ein Teil der Tätigkeiten des Unternehmens ausgeübt wird (Senatsurteil vom 03.02.1993 - I R 80, 81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462, unter II.C.3.d).
- 35** Der von Art. 5 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens abweichende Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz, wonach eine Ausübung der Tätigkeit "in der" Geschäftseinrichtung (statt "durch die" Geschäftseinrichtung) erforderlich ist, bewirkt materiell-rechtlich keine höheren Anforderungen an eine Betriebsstätte im Sinne des DBA-Schweiz als nach dem OECD-Musterabkommen (ebenso Häck/Korff in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 5 Rz 5; Obenhaus in Wassermeyer Schweiz Art. 5 Rz 11). Hierfür spricht auch, dass in Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz vorausgesetzt wird, die unternehmerische Tätigkeit "durch" eine Betriebsstätte auszuüben.
- 36** (2) Allerdings ist eine feste Geschäftseinrichtung, mit der lediglich Tätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz erbracht werden, zur Begründung einer Betriebsstätte nicht ausreichend; solche Tätigkeiten müssen daher

bei der Beurteilung, ob die Tätigkeit des Unternehmens mit Hilfe der festen Geschäftseinrichtung ausgeübt wird, unberücksichtigt bleiben. Zu diesen Tätigkeiten zählen unter anderem die Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren (Art. 5 Abs. 3 Buchst. a DBA-Schweiz) sowie die Ausübung von Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 3 Buchst. e DBA-Schweiz).

- 37** Vorbereitende Tätigkeiten sind solche, die zeitlich vor der Haupttätigkeit zu deren Vorbereitung ausgeführt werden; Hilfstätigkeiten begleiten dagegen die Haupttätigkeit des Unternehmens oder folgen ihr zeitlich. Die Haupttätigkeit des Unternehmens ergibt sich grundsätzlich aus dem Unternehmensgegenstand, so dass jedenfalls alle Tätigkeiten, die unter diesen Aufgabenbereich fallen, nicht zu den vorbereitenden Tätigkeiten beziehungsweise Hilfstätigkeiten zählen (Senatsurteil vom 23.01.1985 - I R 292/81, BFHE 143, 325, BStBl II 1985, 417, unter II.B.3.).
- 38** Die Ableitung der Haupttätigkeit aus dem Unternehmensgegenstand hat jedoch nicht zur Folge, dass im Umkehrschluss sämtliche Tätigkeiten des Unternehmens, die nicht unmittelbar der Leistungserstellung von Gütern oder Dienstleistungen dienen, vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten sind. Dies ergibt sich schon daraus, dass nach dem DBA-Schweiz eine Betriebsstätte nicht nur die "Fabrikationsstätte oder Werkstätte", sondern auch der "Ort der Leitung" sowie eine "Geschäftsstelle" sein können (Art. 5 Abs. 2 DBA-Schweiz). Dementsprechend zählen die Geschäftsleitung sowie unternehmerisch administrative Tätigkeiten --jedenfalls wenn sie zentrale Unternehmensfunktionen betreffen-- zu den Haupttätigkeiten eines Unternehmens (ebenso Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 75). In der Folge erschöpft sich auch die Haupttätigkeit eines Taxiunternehmens mit mehreren angestellten Taxifahrern nicht allein im Fahren von Taxis zum Zwecke der Personenbeförderung.
- 39** (3) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die von ihm im Einzelnen festgestellten und unter dem Begriff "Tätigkeiten administrativer Art" zusammengefassten Aktivitäten, die der Kläger als Inhaber des Taxiunternehmens im Büro der Taxizentrale für sein Taxiunternehmen ausübte, nicht unter Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz fallen.
- 40** (a) Zum einen diente der Büroraum nicht der Lagerung von Gütern oder Waren des Taxiunternehmens im Sinne von Art. 5 Abs. 3 Buchst. a DBA-Schweiz. Zwar bewahrte der Kläger in seinem Standcontainer Betriebsunterlagen (zum Beispiel Kontrollkarten und Tachokarten) auf; diese sind aber nicht Teil des bilanzierbaren Anlage- oder Umlaufvermögens und gehören deshalb nicht zu den von Art. 5 Abs. 3 Buchst. a DBA-Schweiz erfassten Gütern oder Waren (vgl. Häck/Korff in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 5, Rz 78; Haase in Haase, AStG/DBA, 4. Aufl., Art. 5 MA Rz 129; Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 5 Rz 186). Jedenfalls bestand die Tätigkeit des Klägers im Büroraum der Taxizentrale nicht --wie von Art. 5 Abs. 3 Buchst. a DBA-Schweiz vorausgesetzt-- "ausschließlich" im Aufbewahren von Betriebsunterlagen.
- 41** (b) Zum anderen hat der Kläger in dem Büroraum auch nicht ausschließlich vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 3 Buchst. e DBA-Schweiz ausgeübt. Vielmehr ergibt sich aus einer Zusammenschau der vom FG getroffenen Feststellungen und Würdigungen, dass es sich bei den im Büroraum wahrgenommenen "Tätigkeiten administrativer Art" zumindest teilweise um geschäftsleitende Tätigkeiten sowie um zentrale unternehmerisch administrative Tätigkeiten gehandelt hat (Personalverwaltung, Vorbereitung der laufenden Unternehmensbuchführung, Rechnungswesen, Finanzkontrolle sowie die Kontrolle der Einhaltung behördlicher Unternehmensauflagen).
- 42** Nach den Feststellungen des FG stellte der Kläger im Büroraum der Taxizentrale sämtliche Informationen und Dokumente für die Erstellung der laufenden Buchführung und der Steuererklärungen zusammen. Darüber hinaus bezahlte der Kläger dort die Rechnungen seines Taxiunternehmens und erfüllte sämtliche sozialversicherungsrechtlichen und steuerrechtlichen Pflichten im Zusammenhang mit den vier bzw. fünf angestellten Taxifahrern in der Schweiz (zum Beispiel Bezahlung der Kranken- und Unfallversicherung für die Arbeitnehmer, Sammeln und Zusammenstellen der Lohndaten zwecks Erstellung von Lohnerklärungen, Tagegeldabrechnungen und Lohnbescheinigungen für die Schweizer Kranken- und Unfallversicherung sowie die Ausgleichskasse in X durch die beauftragte schweizerische Steuerberatungsgesellschaft).
- 43** Vor allem nahm der Kläger aber als Inhaber des Taxiunternehmens in den Büroräumen wesentliche Kontrollfunktionen wahr. Im Rahmen der Vorbereitung der Erstellung der laufenden Buchführung, der Begleichung von Rechnungen und der Sichtung von Kreditabrechnungen der Großkunden verschaffte er sich dort einen Überblick über die finanzielle Situation seines Unternehmens. Außerdem überwachte er mittels der täglich zu führenden und anschließend im Standcontainer vorgehaltenen Kontrollkarten und Tachokarten die Einhaltung der Fahrzeiten und Ruhepausen seiner Angestellten.

- 44** (c) Entgegen der Revision des FA vermögen auch der zeitliche Umfang der Arbeiten sowie die Behauptung einer fehlenden Berufsspezifität keine anderweitige Einordnung zu begründen. Die Ausübung der Tätigkeiten an ein bis zwei Tagen pro Woche zwingt schon deshalb nicht zur Einordnung als Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung, weil die Tätigkeiten in diesem Umfang wöchentlich sowie fortlaufend seit Unternehmensgründung ausgeübt wurden. Die Behauptung des FA, die vom Kläger erledigten Bürotätigkeiten hätten keine berufsspezifische Bedeutung gehabt, trifft ebenfalls nicht zu. Nach den Feststellungen des FG erfüllte der Kläger im Büroraum in der Schweiz unter anderem seine berufsspezifischen Kontroll- und Aufbewahrungspflichten. Darüber hinaus ergibt sich der konkrete Berufsbezug aus der Stellung des Klägers als Arbeitgeber. Den steuerrechtlichen, sozialversicherungsrechtlichen und arbeitsrechtlichen Pflichten, die bei einem Taxiunternehmen mit der Beschäftigung von angestellten Taxifahrern verbunden sind, kam er in dem Büroraum der Taxizentrale nach.
- 45** c) Das FG hat zu Recht den gesamten Gewinn des Taxiunternehmens des Klägers seiner im Büroraum der Taxizentrale unterhaltenen Betriebsstätte zugeordnet (Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz). Besteht --wie im Streitfall-- nur eine einzige (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte, sind die gewerblichen Gewinne in vollem Umfang dieser Betriebsstätte zuzuordnen (BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 48). Auf eine Attraktivkraft der Betriebsstätte kommt es in dieser Konstellation nicht an (vgl. auch Senatsurteil vom 19.12.2007 - I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398; a.A. Scheinbacher/Gradl, IStR 2024, 557, 563).
- 46** Das Bestehen einer anderweitigen Betriebsstätte des Taxiunternehmens in Deutschland ist vom FG nicht festgestellt worden. Vor dem Hintergrund, dass der Kläger und seine Angestellten ihre Beförderungsleistungen ausschließlich in der Schweiz erbrachten, sämtliche für die Unternehmensführung erforderlichen Büroarbeiten in dem Büro der Taxizentrale in der Schweiz erledigt wurden und auch die Erstellung der laufenden Buchführung sowie der Steuererklärungen in der Schweiz durch eine dort ansässige Steuerberatungsgesellschaft erfolgte, sind auch keine ausreichenden Anhaltspunkte ersichtlich, dass der Kläger in Deutschland (zum Beispiel an seinem Wohnsitz) eine weitere Betriebsstätte begründet haben könnte. Die abkommensrechtliche Eigenschaft des Taxiunternehmens als Unternehmen des Vertragsstaats Deutschland setzt ebenfalls keine unternehmerische Tätigkeit oder Betriebsstätte in Deutschland voraus (vgl. Senatsurteil vom 26.02.1992 - I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937, unter II.3.c bb).
- 47** d) Schließlich ist das FG rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass es sich bei den Gewinnen des über die Betriebsstätte in der Schweiz geführten Taxiunternehmens um nachgewiesene Gewinne aus der Erbringung von Dienstleistungen im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a DBA-Schweiz gehandelt hat.
- 48** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Kovacs, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Innsbruck, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Oktober 2024, Zl. RV/3100422/2024, betreffend Einkommensteuer 2023 (mitbeteiligte Partei: W F in V), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Antrag der mitbeteiligten Partei auf Ersatz der Aufwendungen wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Mitbeteiligte ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes (BFG) - ASVG-Pensionist und hat für eine nähere bezeichnete Bank gearbeitet. Er erhielt als (ehemaliger) Mitarbeiter dieser Bank vergünstigte Kontoführungskonditionen, vergünstigte Depotgebühren sowie höhere Guthabenzinsen auf Spareinlagen.
- 2 Am 19. Mai 2024 hat der Mitbeteiligte seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2023 eingereicht.
- 3 Mit Bescheid vom 12. Juni 2024 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2023 fest, wobei es die - dem Mitbeteiligten gewährten - Vergünstigungen aus seinem früheren Dienstverhältnis als steuerpflichtige Einkünfte einstufte, die - soweit für die Revision von Bedeutung - nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 fielen.
- 4 Gegen diesen Bescheid erhob der Mitbeteiligte Beschwerde.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision zugelassen wurde, gab das BFG der Beschwerde Folge und änderte die Bemessungsgrundlage sowie die Höhe der festgesetzten Abgaben zu Gunsten des Mitbeteiligten ab.





Begründend führt es aus, nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 sei „Arbeitnehmer“ eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehe, zu denen gemäß § 25 EStG 1988 auch Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zählten. Demnach kämen geldwerte Vorteile iSd § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 auch ehemaligen Dienstnehmern zu Gute, weil diese ebenfalls als Arbeitnehmer im Sinne der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen anzusehen seien. Die dem Mitbeteiligten von seinem ehemaligen Arbeitgeber gewährten vergünstigten Kontoführungskonditionen und vergünstigten Depotgebühren seien somit - infolge Nicht-Überschreitens der 1.000 € - Grenze - steuerfrei. Der erhöhte Zinsertrag sei bereits gemäß § 97 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer unterworfen worden, womit die Steuer abgegolten sei.

- 6 Die Revision ließ das BFG mit der Begründung zu, dass Rechtsprechung zur Arbeitnehmereigenschaft ehemaliger Mitarbeiter fehle.
- 7 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Amtsrevision des Finanzamtes. Darin bringt es vor, dass die Revision zulässig sei, weil Rechtsprechung zur Rechtsfrage fehle, ob ein Arbeitgeber den Mitarbeiterrabatt gemäß § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 auch ehemaligen Arbeitnehmern steuerfrei gewähren könne. Auch fehle Rechtsprechung zur Frage, ob auf Grund der Formulierung in § 3 Abs. 1 Z 21 lit. a EStG 1988 der Mitarbeiterrabatt vom Arbeitgeber nur eingeschränkt für seine „aktiven“ Arbeitnehmer (Mitarbeiter), somit für Personen, die in einem aufrechten Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stünden, steuerfrei behandelt werden könne.
- 8 Der Mitbeteiligte erstattete hierzu eine Revisionsbeantwortung.
- 9 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 10 Die Amtsrevision ist zulässig, aber nicht begründet.
- 11 Die einschlägigen Bestimmungen des EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lauten auszugsweise:
„§ 3. (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:
[...]



21. Der geldwerte Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 Z 3 lit. a aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (Mitarbeiterabbatt), nach Maßgabe folgender Bestimmungen:
- a) Der Mitarbeiterabbatt wird allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt.
 - b) Die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen dürfen vom Arbeitnehmer weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet und nur in einer solchen Menge gewährt werden, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen.
 - c) Der Mitarbeiterabbatt ist steuerfrei, wenn er im Einzelfall 20% nicht übersteigt.
 - d) Kommt lit. c nicht zur Anwendung, sind Mitarbeiterabbatte insoweit steuerpflichtig, als ihr Gesamtbetrag 1 000 Euro im Kalenderjahr übersteigt.

[...]

§ 15 [...] (2) [...] 3. Für Mitarbeiterabbatte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 21 gilt Folgendes:

- a) Ist die Höhe des geldwerten Vorteils nicht mit Verordnung gemäß Z 2 festgelegt, ist für Mitarbeiterabbatte der geldwerte Vorteil abweichend von Z 1 von jenem um übliche Preisnachlässe verminderten Endpreis zu bemessen, zu dem der Arbeitgeber Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Sind die Abnehmer des Arbeitgebers keine Letztverbraucher (beispielsweise Großhandel), ist der um übliche Preisnachlässe verminderte übliche Endpreis des Abgabeortes anzusetzen.

[...]

§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

- 1.a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

[...]

§ 47. (1) Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.“



Arbeitgeber diese einem oder mehreren Gruppen von Arbeitnehmern einräumt. Der Begriff des Arbeitnehmers richtet sich nach § 47 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988. Demnach gilt als Arbeitnehmer jede natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Solche Einkünfte liegen nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 insbesondere dann vor, wenn Bezüge oder Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis bezogen werden.

- 13 Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage lässt sich keine Absicht des Gesetzgebers entnehmen, dass Vorteile aus früheren Dienstverhältnissen nicht unter die Steuerbefreiung fallen sollen. So wird als Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung nur genannt, dass der Arbeitgeber den Mitarbeiterrabatt allen Mitarbeitern oder zumindest bestimmten Gruppen von Mitarbeitern einräumen muss (vgl. RV 684 BlgNR 25. GP, 7).
- 14 § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 erfasst somit auch Vorteile, die aus einem früheren Dienstverhältnis entspringen. Diese können - sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind - unter die Steuerbefreiung fallen und als Mitarbeiterrabatt gelten.
- 15 Nach den unbestrittenen Feststellungen des BFG wurden dem Mitbeteiligten - auf Basis seines früheren Dienstverhältnisses - vergünstigte Kontoführungskonditionen und vergünstigte Depotgebühren gewährt. Demnach ging das BFG zu Recht davon aus, dass diese Vorteile unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 fallen können.
- 16 Läge die Ursache der günstigen Bankkonditionen nicht im (früheren) Dienstverhältnis des Mitbeteiligten, sondern wären sie etwa Ausfluss einer allgemeinen Kundenbindungsaktion oder allgemeiner, nicht mitarbeiterbezogener „Rabatte“, so wären die Vorteile im Übrigen gar nicht steuerbar iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und würde sich die Frage nach einer allfälligen Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988 schon von vorneherein nicht stellen.
- 17 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.



- 18 Das Kostenbegehren des Mitbeteiligten, welcher sich vor dem Verwaltungsgerichtshof gemäß § 23 Abs. 1 VwGG nur durch einen Rechtsanwalt oder (wie hier in Abgabensachen) durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer vertreten lassen kann, war abzuweisen, weil ein Mitbeteiligter gemäß § 48 Abs. 3 Z 2 VwGG nur Anspruch auf Ersatz des Aufwandes hat, der für ihn mit der Einbringung einer Revisionsbeantwortung durch einen Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) verbunden war (Schriftsatzaufwand), und die Revisionsbeantwortung nicht durch einen solchen eingebracht wurde (VwGH 12.11.2019, Ro 2018/16/0047).

W i e n , am 27. Mai 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***2*** in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch Mag. Robert Muhr, Köhlergasse 26, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 16. Oktober 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich betreffend Einkommensteuer 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017 sowie Umsatzsteuer 2013, 2014, 2015 und 2017 vom 15. Juli 2019 und vom 29. Mai 2019 betreffend Umsatzsteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013, 2014 und 2016 werden gem. § 279 BAO abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird in Höhe von 599,00 € festgesetzt.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird in Höhe von 3.466,00 € festgesetzt.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2016 wird in Höhe von 2.495,00 € festgesetzt.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2017 gem. § 279 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013, 2014 und 2016 werden gem. § 279 BAO abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 wird in Höhe von 231,54 € festgesetzt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 wird in Höhe von 181,48 € festgesetzt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2016 wird in Höhe von 18,01 € festgesetzt.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2017 wird gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im Streitzeitraum als nicht selbständige Journalistin tätig und erklärte neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die verfahrensgegenständlich nicht strittig sind.

Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht vom 16. Juli 2019 betreffend die Einkommensteuer und Umsatzsteuer des Zeitraumes 2013 bis 2017 fest, dass die Bf. davor jahrelang ihre Tätigkeit als Journalistin sowohl selbständig als auch nichtselbständig ausgeübt habe. In den streitgegenständlichen Jahren habe sie allerdings aus der selbständigen Tätigkeit lediglich Ausgaben und keine Einnahmen erklärt und zudem Vorsteuerbeträge geltend gemacht.

Ausgenommen davon wäre das Jahr 2014 gewesen, in dem die Bf. Einnahmen in Höhe von 550 € erklärt habe.

Der Prüfer stellte fest, dass im Streitzeitraum jährlich Betriebsausgaben in Höhe von 4.000 € bis 5.000 € geltend gemacht worden wären und gelangte in weiterer Folge zur Ansicht, dass die Bf. infolge fehlender Einnahmen ihre selbständige Tätigkeit als Journalistin mit Ende des Jahres 2012 beendet hätte.

In der Umsatzsteuererklärung wären im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit Vorsteuern in Höhe von 687,05 € für 2013, 541,27 € für 2014, 483,77 € für 2015 und 513,81 € für 2016 geltend gemacht worden.

Im Übrigen wurden auch die hier nicht strittigen Umsätze aus Vermietung und Verpachtung versteuert und die damit zusammenhängenden unstrittigen Vorsteuerbeträge in Abzug gebracht.

Der Prüfer teilte seine Rechtsansicht der Bf. schriftlich am 29.08.2018 mit; die steuerliche Vertretung entgegnete, dass die Bf. weiter um Aufträge gerungen hätte, ein Bemühen, die selbständige Tätigkeit auszuüben sei demnach vorhanden gewesen, und es wären auch Werbemaßnahmen gesetzt worden.

Diesbezügliche Nachweise seien, wie auch im Prüfbericht festgehalten, nicht vorgelegt worden. Der Prüfer hielt demzufolge und aufgrund weiterer Vorbringen der Bf. fest, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer ehrenamtlichen bzw. der von der Bf. ausgeübten nichtselbstständigen Tätigkeit gestanden wären (s. E-Mail vom 10.04.2019 bzw. Vorhaltsbeantwortung vom 29.08.2018). Darin werde auch ausgeführt, dass die Bf. das Arbeitszimmer zuhause nach wie vor für die unentgeltliche Erstellung des *** Magazins, demnach ehrenamtlich und im Rahmen der nicht selbstständigen Tätigkeit für den *trend* genutzt habe. Infolge der „Bürosituation“ könne die Bf. ihre Arbeiten zuhause oft besser und in Ruhe erledigen, zudem wäre das Arbeitszimmer auch im Zuge des Home-Office genutzt und dafür das Journalistenpauschale in Anspruch genommen worden.

Daraus folgte der Prüfer, dass die geltend gemachten Ausgaben infolge der Zuerkennung des Journalistenpauschales abgegolten und Ausgaben im Zusammenhang mit ehrenamtlichen (privat veranlassten) Tätigkeiten gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig gewesen wären.

Das Finanzamt erließ dem Prüfungsergebnis folgend die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2016 und hatte die im Zusammenhang mit der selbstständigen Tätigkeit als Journalistin geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuern nicht anerkannt.

Die belangte Behörde erfasste zudem im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit in Höhe von 478,50 € (550 € Einnahmen -71,50 € Ausgaben) und im Umsatzsteuerbescheid einen dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsatz in Höhe von 550,00 €.

Der Einkommensteuerbescheid 2017 und der Umsatzsteuerbescheid 2017 sah erklärungskgemäß keine Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und keinen damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzug vor.

In der nach mehreren Fristverlängerungsansuchen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die belangte Behörde nur die angefallenen Betriebseinnahmen, jedoch nicht die Betriebsausgaben angesetzt und de facto eine Betriebsaufgabe per Ende 2012 amtlich unterstellt habe. Bestritten werde seitens der belangten Behörde der Veranlassungszusammenhang der erklärten Betriebseinnahmen und geltend gemachten Betriebsausgaben ab dem Jahre 2013. Das tatsächliche Vorhandensein eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband wäre nicht bestritten worden. Das Arbeitszimmer wäre von der Betriebsprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 per 17.06.2009 auch in der Niederschrift bestätigt und von der nunmehrigen Prüfung des Zeitraumes 2013 bis 2017 nicht in Frage gestellt worden.

Für das Jahr 2016 wären unter anderem Steuerberatungskosten in Höhe von 350,00 € netto und 70,00 € als Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Erstellung der Jahreserklärung 2014

erklärt bzw. geltend gemacht worden, weiters das „Linkedin-Business-Abo“ in Höhe von 215,08 € als Werbeplattform usw. Die Ausgabenpositionen seien inhaltlich analog zu den Vorjahren (Arbeitszimmer, Abos, anteilige Kommunikationskosten etc.) gewesen.

Für das Jahr 2017 wären keine Betriebsausgaben angesetzt worden.

Die steuerliche Vertretung beantragte in der Beschwerde, die geltend gemachten Ausgaben und den Vorsteuerabzug im Jahr 2016 anzuerkennen: Eine Betriebsaufgabe per 31.12.2012 könne deshalb nicht angenommen werden, da es bei Schriftstellern, Programmierern und ähnlichen Berufen, die auf sich alleine gestellt tätig wären und deren Tätigkeit im Wesentlichen in der Schaffung von Urheberrechten bestehe, an einer betrieblichen Organisation fehle, sodass in der Regel kein veräußerbarer Betrieb vorgelegen wäre.

Wesentliche Betriebsgrundlagen seien in den persönlichen und daher unveräußerbaren Eigenschaften begründet (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 24 Tz 30). Aus diesem Grund sei auch das Einstellen einer Tätigkeit alleine noch keine Betriebsaufgabe (z.B. Künstler beendet seine künstlerische Tätigkeit); die aus der Tätigkeit noch erhaltenen Einkünfte blieben weiterhin betriebliche und würden nicht zu nachträglichen Einkünften werden (Doralt, EStG Kommentar, § 24 Tz 152).

Keine Aufgabe sei die bloße Einschränkung der bisherigen Tätigkeit (vgl. EStR Rz 5636). In der Steuererklärung für 2016 wären noch Betriebsausgaben, danach im Jahre 2017 nicht mehr angesetzt worden.

Die steuerliche Vertretung führte weiters aus, dass es der Bf. aufgrund ihrer starken beruflichen Eingebundenheit in der Anstellung als Journalistin samt Konkurrenzbeschränkung nicht mehr gelänge, Einnahmen als selbständige Journalistin, Autorin und Moderatorin zu lukrieren. Für das Jahr 2017 wären aus diesem Grund auch die Fixkosten für die Selbständigkeit (Büro, EDV-Basis, Fachliteraturabos, Domain, Mitgliedschaften) nicht mehr angesetzt und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit null erklärt worden.

Bezüglich der früheren Streitjahre sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 29.08.2018 ausgeführt worden, dass das Arbeitszimmer bis 2016 beruflich veranlasst wäre. 2012 wären noch Einnahmen aus der selbständigen Arbeit in Höhe von netto € 4.909,09 erzielt worden (Autorenschaft für *** und ***).

Uploads, unter anderem die Chefredaktion für ***- Magazin - ***, dem Klubmagazin des drittgrößten österreichischen Alpenvereins nach Alpenverein und Naturfreunden, und Arbeiten für das ***, die aus Geldmangel jeweils unbelohnt blieben, zeigten ein Bemühen der Bf., um Erzielung von Einnahmen im Bereich der selbständigen Tätigkeit auf. Begründet sei der mangelnde wirtschaftliche Erfolg auch im vermehrten Arbeitsaufwand in der Anstellung.

Einsparungen in der Belegschaft bei Format bzw. Trend bei gleichem Output habe die dortige Arbeitsbelastung erhöht.

Als wesentliche Grundlagen der betrieblichen Tätigkeit als Journalistin, freie Autorin und Moderatorin sei neben den persönlichen und daher unveräußerbaren Eigenschaften, den Kenntnissen und Fähigkeiten vor allem die Infrastruktur im heimatlichen, unstrittig vorhandenen Arbeitszimmer anzuführen (samt Fachliteratur-Archiv, Kommunikations- und EDV-Ausstattung). Die persönlichen Eigenschaften und die heimatliche Infrastruktur seien bis heute noch vorhanden und würden auch betrieblich/beruflich genutzt werden.

Bis Ende des Jahres 2012 habe es laufend Einnahmen aus der Autorenschaft für das „***“-Kundenmagazin von *** aus der Beauftragung durch die *** gegeben. Dieser Auftrag wäre dann von Kundenseite leider nicht mehr verlängert worden. Die freiberufliche Tätigkeit wäre aber nicht eingestellt, sondern hätte die Bf. um weitere Aufträge gerungen.

Im Jahr 2018 wäre wieder eine betriebliche Einnahme zu verzeichnen gewesen (vgl. anbei die Re. 1/2018 vom 18.12.2018 an den LexisNexis Verlag für einen Artikel über "künstliche Intelligenz" für das LegalTrigger-Magazin über € 450,00 netto + 20% USt € 90,00 = € 540,00 brutto Rechnungsbetrag).

Dass viele der Moderationen unbezahlt seien, sei ein weiterer Grund, dass keine Honorare hereingekommen und weniger bis gar keine Einkünfte erzielt worden wären. Dies sei im Ergebnis ein schleichender Prozess gewesen.

Die Bf. verwies darauf, dass ihr der *** per 30.07.2019 ein Honorar in Höhe von 2.400,00 € für ihre Tätigkeit zwischen 2014 bis 2017 angewiesen hätte. Ursprünglich sei bei *** trotz Urgenz kein Geld dafür vorhanden gewesen. Im Zuge der drohenden Steuernachforderung aus der Betriebsprüfung wäre mit Hinweis darauf nochmals urgiert und eine Honorarzahlung erwirkt worden. Wie aus Beilage Nr. 6 ersichtlich, habe sich das vermeintliche Ehrenamt nun doch noch zu einer betrieblichen Einnahmenquelle geändert. Dieser neu eingetretene positive Umstand sei entsprechend zu berücksichtigen.

In seiner Stellungnahme zur Beschwerde vom 14.03.2021 verwies der Prüfer darauf hin, dass unabhängig von der Feststellung einer Betriebsaufgabe im Jahr 2012 oder einer solchen im Jahr 2016 oder 2017 die geltend gemachten Betriebsausgaben keiner betrieblichen Einkunftsquelle zuzuordnen gewesen seien. Ein Zusammenhang habe einerseits mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Abgeltung durch das Journalistenpauschales) und andererseits mit Tätigkeiten bestanden, die zur Privatsphäre zählten. In beiden Fällen seien die als Betriebsausgabe geltend gemachten Aufwendungen bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen gewesen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 06.04.2021 als unbegründet ab.

In den Begründungsausführungen verwies die belangte Behörde auf § 20 Abs. 1 und 2 EStG 1988 und auf die Rechtsprechung des VwGH, der in jüngster Zeit verstärkt auf den Veranlassungszusammenhang abstelle.

Bei Unterbrechung dieses Zusammenhanges zu einer Einkunftsquelle lägen keine abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten vor (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143). Aufwendungen seien nur dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, aus betrieblichen Gründen (im Interesse des konkreten Betriebes) erwachsen wären (VwGH 15.02.2006, 2001/13/0291).

Bei unentgeltlicher Tätigkeit liege keine Einkunftsquelle, sondern nur eine Quelle von Aufwendungen vor. Die durch diese Tätigkeit bedingten Aufwendungen könnten keine einkommensteuerliche Berücksichtigung finden (VwGH 06.07.2011, 2008/13/0234).

Nach § 183 BAO hätten die Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH 28.03.2000, 96/14/0107). Nach der Rechtsprechung des VwGH bedürfe es für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen wie Kontaktvermittlung, Know-How-Überlassung und „BEMÜHUNGEN“ aus betrieblichen Gründen erfolgt sein sollen.

Eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen und auf dieser Sachverhaltsgrundlage die Beurteilung als betrieblich veranlasst, wären notwendig gewesen (2013/15/0274). Tatsächlich könnten keine Leistungen der selbstständigen Tätigkeit zugeschrieben werden, wobei ein Bemühen keine Leistung sei, dementsprechend gebe es auch keine Einnahmen.

Erzielt der Abgabepflichtige Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsquellen, so sind Aufwendungen nach ihrem wirtschaftlichen Zusammenhang der jeweiligen Einkunftsquelle zuzuordnen. Die Ausgaben für die nicht selbständige bzw. für die ehrenamtliche Tätigkeit könnten also nicht, nur damit sie steuerlich zu einem günstigeren Ergebnis führen, der selbstständigen Tätigkeit zugeordnet werden, die nach eigenen Angaben der Abgabepflichtigen und aufgrund der Feststellungen des Prüfers nach Einsicht in die beigebrachten Unterlagen nicht entfaltet worden wäre.

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 erfasse Aufwendungen, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in einem klar abgrenzbaren objektiven Zusammenhang stünden. Der Maßstab für die Grenze zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Aufwendungen stelle der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang dar (UFS RV/0927-W/08, EStR 4854). Ein unmittelbarer

wirtschaftlicher Zusammenhang liege jedenfalls vor, wenn bestimmte Ausgaben getätigt werden, um steuerfreie Einnahmen zu erzielen.

Im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen sei das Abzugsverbot Ausdruck des allgemeinen Rechtsgrundsatzes, wonach dem Fehlen der Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüberstehe. Ebenso wie Aufwendungen steuerlich unbeachtlich blieben, die keiner Einkunftsart zuzuordnen seien (ehrenamtliche Tätigkeit), hätten auch Aufwendungen außer Ansatz zu bleiben, die mit steuerfreien Einnahmen im Zusammenhang stünden (VwGH 94/15/0187, 86/13/0201).

Gemäß § 20 EStG 1988 könnten Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist. Erforderlich ist eine entsprechende Auslastung des Raumes. Verfügt die Abgabepflichtige über ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer an der Arbeitsstätte (dies wurde nie bestritten) steht dies der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (2001/15/0197). Entscheidend ist die Art und das Ausmaß des durch die Erzielung von Einkünften zu erwartenden Arbeitsanfalls, der üblicherweise in einem Büroraum bewältigt wird (94/15/0073).

Die zweite Nutzung für nichtbezahlte Ehrentätigkeit stelle eben keine betriebliche und berufliche Tätigkeit dar, die der Steuerpflicht unterliege und die damit zusammenhängenden Ausgaben seien nicht absetzbar.

Die steuerliche Vertretung stellte fristgerecht am 07.05.2021 den Vorlageantrag.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. erzielte im Streitzeitraum Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und als Journalistin Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit. In den Jahren zuvor (1998 bis 2012) war sie daneben auch selbständig als Journalistin tätig und erwirtschaftete daraus bis zum Jahr 2006 Gewinne, danach - wie in untenstehender Tabelle dargestellt - abgesehen von 2008 und 2010 Verluste. Die Bf. ermittelte die Einkünfte gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Ab dem Jahr 2013 gelang es der Bf. nicht mehr, im Bereich der selbständigen Tätigkeit als Journalistin, neue Kundenaufträge zu erlangen bzw. wurden die bisherigen Aufträge nicht verlängert, sodass sie daraus keine Einnahmen erwirtschaftete. Lediglich für das Jahr 2014 erhielt sie für das Verfassen eines Artikels netto 550,00 €. Ansonsten war sie ehrenamtlich bzw. unbezahlt für das *** Magazin tätig.

	Gewinn/Verlust	Ausgaben	Erlöse
1998	1.741,10	6.034,89	7.775,99
1999	16.540,26	11.130,65	27.670,91
2000	27.558,63	12.936,49	40.495,12
2001	30.110,75	12.338,66	42.449,41
2002	20.779,84	20.188,88	40.968,72
2003	15.905,02	33.652,81	49.557,83
2004	20.233,48	29.920,11	50.153,59
2005	32.873,25	23.692,48	56.565,73
2006	3.822,16	15.571,66	19.393,82
2007	- 11.037,19	16.987,19	5.950,00
2008	291,96	2.308,04	2.600,00
2009	- 6.009,62	11.709,62	5.700,00
2010	969,22	7.130,78	8.100,00
2011	- 2.316,24	6.616,24	4.300,00
2012	- 3.645,35	6.145,35	2.500,00
2013	- 5.468,90	5.468,90	-
2014	- 4.300,23	4.850,23	550,00
2015	- 4.144,34	4.144,34	-
2016	- 4.094,77	4.094,77	-
	129.809,03		

Dass der *** der Bf. nachträglich am 30.07.2019 für ihren im Zeitraum 2014 bis 2017 unbezahlten Einsatz ein Abgeltungshonorar in Höhe von 2.400 € überwiesen hatte, ist erwiesen. Unstrittig ist zudem, dass die Bf. für besagten Zeitraum keinen Entgeltsanspruch für ihre ehrenamtliche Tätigkeit gehabt hatte und der im Nachhinein im Jahre 2019 erfolgte Zufluss von Abgeltungsbeträgen außerhalb des Streitzeitraumes lag.

Die Bf. konnte ein ernsthaftes Bemühen um weitere entgeltliche Aufträge für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit nicht glaubhaft machen.

Eine betriebliche Veranlassung der im Zusammenhang mit der angegebenen selbständigen Tätigkeit geltend gemachten Ausgaben in Höhe von 5.468,90 € für 2013, von 4.300,23 € für 2014, von 4.144,33 € für 2015 und von 4.094,77 € für 2016 war insbesondere infolge Änderung der Ausübung der Tätigkeit und der sich daraus ergebenden mangelnden Einnahmenerzielung nicht erwiesen. Es handelte sich dabei um Ausgaben für eine Haushaltsversicherung, ein Arbeitszimmer, Steuerberaterkosten, ÖBB Vorteils card, geringwertige Wirtschaftsgüter, Bahnfahrten, Porti, für Zeitschriften, Taxikosten, Bewirtung, für ein Business Abo LinkedIn, für Büromaterial, Strom Gas, Abschreibung laut Anlageverzeichnis, Bankspesen, Mobilfunk und für eine anteilige Internetnutzung.

Dass diese Ausgaben Zwecken der unternehmerischen Tätigkeit dienten, konnte nicht glaubhaft gemacht werden. Das Arbeitszimmer wurde überdies im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit im Homeoffice sowie für unentgeltlich erbrachte Leistungen benutzt.

Unstrittig ist zudem, dass die Bf. in den Streitjahren aufgrund ihrer immer stärker werdenden beruflichen Eingebundenheit in die nichtselbständige Tätigkeit als Journalistin, und infolge dortiger Einsparungen, sowie der damit einhergehenden Arbeitsbelastung, als selbständige Journalistin keine Einnahmen (abgesehen von 2014 in Höhe von 550,00 €) erwirtschaftete.

Als Werbungskosten im Zusammenhang mit der nicht selbständigen Tätigkeit machte die Bf. das Journalistenpauschale gemäß der Verordnung des BMF (BGBl. II 2001/82) geltend.

Die Bf. erklärte für das Jahr 2017 weder Einnahmen noch Werbungskosten und machte auch keine Vorsteuern geltend.

2. Beweiswürdigung

Der fehlende Nachweis bzw. die fehlende Glaubhaftmachung der betrieblichen Veranlassung der geltend gemachten Ausgaben gründet sich zum einen auf die unstrittigen Beschwerdeausführungen, dass es der Bf. aufgrund ihrer starken beruflichen Eingebundenheit in ihrer Anstellung als Journalistin zusammen mit einer für sie bestehenden Konkurrenzbeschränkung nicht mehr gelang, Einnahmen als selbständige Journalistin, Autorin und Moderatorin zu erzielen. Zum anderen unterblieb im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine exakte Leistungsbeschreibung der ins Treffen geführten Bemühungen um Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit. Infolgedessen können diese Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen sind, auch nicht als erfolglose Ausgaben bezeichnet werden, da die Bf. eben nicht darlegte, wie sich allfällige Aufwendungen, die sich auf ein Bemühen um weitere Aufträge richteten, gestalteten. Der Verwaltungsgerichtshof brachte diesbezüglich zum Ausdruck, dass die berufliche Veranlassung derartiger Ausgaben einer besonders genauen Leistungsbeschreibung bedürfe (vgl. VwGH 15.09.2016, 2013/15/0274, VwGH 30.06.2015, 2012/15/0165), was im konkreten Fall nicht erfolgt war.

Außerdem können Wirtschaftsgüter, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung in gleicher Weise privat wie auch beruflich beziehungsweise betrieblich verwendet werden können, nur dann einkünftermindernd in Ansatz gebracht werden, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis der (nahezu) ausschließlich beruflichen beziehungsweise betrieblichen Verwendung erbringt. Die Bf. wäre demnach verpflichtet gewesen, die geltend gemachten Aufwendungen, die auch Teil der privaten Lebensführung sein konnten, von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betroffen haben (VwGH 27. 3. 2003, 2001/15/0038, VwGH 24. 6. 1999,

94/15/0196, vgl. auch *Zorn* in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band II - Rechtsprechung (68. Lfg 2024) § 4 Abs 1 EStG, Seite 103).

Aus der Sicht, dass die Bf. bereits über Aufforderung der belangten Behörde seit dem Prüfungsbeginn am 29.03.2019 (vgl. Email vom 12.04.2019 an die steuerliche Vertretung) ein Bemühen, konkrete neue Aufträge zu erhalten nicht glaubhaft machen konnte, war ein betrieblicher Zusammenhang der geltend gemachten Fixkosten mit einer selbständig ausgeübten Tätigkeit zu verneinen.

Die unentgeltliche Übernahme von Arbeiten für das *** und die ehrenamtlich ausgeübte Chefredaktion für das *** – Magazin waren keine Einkunftsquelle. Vor diesem Hintergrund lag auch keine eingeschränkte Ausübung der selbständigen Tätigkeit vor, da die Bf. unstrittig im Vergleich zu den Vorjahren weitaus mehr Zeit für ihre nicht selbständige Tätigkeit verwendete, außerdem ein Konkurrenzverbot bestand, und sie keine konkreten nachweisbaren Werbemaßnahmen für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit setzte, sodass eine betriebliche Veranlassung der übrigen geltend gemachten Ausgaben angesichts fehlender Einnahmen nicht glaubhaft war.

Ausgaben für ein „Linkedin-Business-Abo“ weisen für sich allein keineswegs Werbemaßnahmen für die Erlangung weiterer Aufträge im Streitzeitraum nach, ebenso wenig war das Engagement für unentgeltlich bzw. ehrenamtlich erbrachte Leistungen als Bemühen zur Einkünfterzielung zu würdigen.

An dieser Beurteilung vermochte die Vereinnahmung von 550 € im Jahr 2014 für die Vorbereitung und Moderation einer Cyber-Diskussion am 08.04.2014 und für die Teilnahme als Jurymitglied (***) im Zeitraum 15.05.2014 bis 27.05.2014 nichts zu ändern.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, die ehrenamtliche Chefredaktion bei *** im Zeitraum 2014 bis 2017 wäre im Jahre 2019 über Ersuchen der Bf. in Höhe von 2.400,00 € abgegolten worden, ist auszuführen: Der Zufluss dieser Entgelte als Entschädigung im Jahre 2019 lag außerhalb des Streitzeitraumes, für den Streitzeitraum gab es diesbezüglich keinen rechtlichen Anspruch, auf den die Bf. bestehen hätte können, da ihr kein Entgelt vertraglich oder mündlich zuerkannt worden war. Demnach waren diese Abgeltungsbeträge keine im Streitzeitraum erwirtschafteten Entgelte.

Die Bf. erzielte im Jahr 2017 keine Einnahmen und machte zudem keine Werbungskosten geltend, sodass die für den Streitzeitraum geltend gemachten Aufwendungen, deren betriebliche Veranlassung nicht erwiesen war, auch nicht der Erzielung künftiger Betriebseinnahmen dienten.

Dem Beschwerdevorbringen, wonach ganz allgemein schon das Vorhandensein unveräußerbarer Eigenschaften, wie Kenntnisse und Fähigkeiten als Journalistin die berufliche

Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen begründen sollten, war nicht zu folgen. Dies auch nicht unter dem Aspekt des Bestehens einer Infrastruktur im heimatlich, unstrittig vorhandenen Arbeitszimmer samt Fachliteratur Archiv, Kommunikations- und EDV-Ausstattung, insbesondere auch deshalb nicht, da diese Arbeitsausstattung ebenso im Zusammenhang mit der nicht selbständigen Tätigkeit verwendet werden konnte und nach eigenen Angaben verwendet wurde (vgl. Schreiben vom 16.10.2019 Seite 3, 2. Absatz).

Vielmehr war davon auszugehen, dass die Bf. die selbständige Tätigkeit im Streitzeitraum in der beschriebenen Art aus privaten Motiven nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt hatte, demnach sich die Ausübung der Tätigkeit ab 2013 im Vergleich zu den Vorjahren bis 2012 derart änderte, dass sie keine Einkunftsquelle mehr darstellte (vgl. VwGH 03.04.2019, Ro 2017/15/0030).

Die Arbeiten für die *** und das *** wurden in den Streitjahren unentgeltlich erbracht, folglich lag keine Einkunftsquelle vor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung/Abweisung)

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Veranlassungszusammenhang maßgebend, wonach keine abzugsfähigen Betriebsausgaben vorliegen, wenn der Konnex von Aufwendungen dazu unterbrochen ist (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143, VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. II Nr. 358/1997 liegen bei einer Betätigung Einkünfte vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Wie in der Beweiswürdigung dargelegt, konnte die Bf. nicht nachweisen, inwieweit die beantragten Aufwendungen für 2013, 2014, 2015 und 2016 in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der angegebenen selbständigen Tätigkeit standen, zumal sie daraus in den Jahren 2013, 2015 und 2016 keine Einnahmen erzielte und diese schließlich im Jahre 2016 nach

eigenen Angaben beendete. Ausgenommen war das Jahr 2014, in welchem die Bf. Honorare für die Vorbereitung und Moderation einer Cyber Diskussion am 8.04. 2014 in Höhe von brutto 300 € und für ihre Teilnahme als Jurymitglied bei der Vergabe des „***“ am 2. Juni 2014 in Höhe von 360 € brutto fakturierte.

Da die Ausübung einer schriftstellerischen Tätigkeit mit keinem nennenswerten Betriebsvermögen verbunden gewesen ist, stellte bereits die Beendigung der Tätigkeit eine Betriebsaufgabe dar (vgl. VwGH 27.11.2014, 2011/15/0101, EStR 5631).

Selbst wenn ein Betrieb im Wege einer schrittweisen Abwicklung aufgelöst wird, bilden lediglich nach dieser Auflösung noch zu zahlende Betriebssteuern und Gebühren bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nachträgliche Betriebsausgaben (vgl. VwGH 19.03.01985, 84/14/0178, *Luka/Hirschler* in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, EStG 1988,65. Lfg 2017, § 4 Abs 4 EStG Rz 8). Den gegenständlich geltend gemachten Aufwendungen fehlt jedoch ein solcher Zusammenhang zu betrieblichen Einnahmen, weshalb schon deshalb nicht, wie in der Beschwerde vorgebracht, von nachträglichen Betriebsausgaben auszugehen war.

Dem Beschwerdebegehren, wonach zu berücksichtigen wäre, dass die Bf. im Jahre 2019 nachträgliche Einnahmen aus ihrer in den Streitjahren zuvor unentgeltlich erbrachten Tätigkeit in der Chefredaktion des *** erzielt habe, ist zu entgegnen, dass im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Nachzahlungen, denen keine Regelmäßigkeit bzw. kein betrieblicher Anspruch zugrunde lag, im Jahr des Zuflusses zu berücksichtigen wäre und nicht im den jeweiligen Streitjahren (vgl. VwGH 09.11.1983, 82/13/0001 betreffend Mietzahlungen).

Eine Betriebsaufgabe liegt auch dann vor, wenn ein Betrieb nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt und zur Liebhaberei wird; das bisherige Betriebsvermögen gilt als in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang ins Privatvermögen überführt (E 16.2.1983, 81/13/0044, 1983, 390; UFS 6.4.2004, RV/0247-F/03, *ecolex* 2004, 645; EStR 2000 Rz 5641; im Ergebnis ebenso BFG 25.2.2015, RV/7101210/2014).

Vor diesem Hintergrund ist für den Beschwerdefall auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Liebhaberei maßgebend, wonach es ein Akt der rechtlichen Beurteilung ist, ob durch eine Änderung der Wirtschaftsführung der Tatbestand einer Einkunftsart mit der betroffenen Betätigung etwa erst ab dem Zeitpunkt dieser Änderung erfüllt wurde, ob somit eine Änderung der Bewirtschaftungsart auf die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit in den Vorperioden ohne Bedeutung bleibt oder in diese Beurteilung miteinfließen muss (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Tritt innerhalb des Kalkulationszeitraumes eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, so hat die Beurteilung des vor dieser Änderung liegenden Zeitraumes unter der Annahme einer gleichbleibenden Bewirtschaftungsart zu erfolgen (VwGH 23.5.1996, 93/15/0215; 9.5.1995, 95/14/0001). Ein neuer Beobachtungszeitraum für die steuerliche Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei im

steuerlichen Sinne beginnt erst mit der Änderung der Bewirtschaftungsart (VwGH 5.10.1993, 90/14/0098), weil derartige Änderungen erst für die Zukunft von rechtlicher Relevanz sind (VwGH 12.6.1991, 88/13/0176).

Die Ausübung einer journalistischen Tätigkeit in einem Zeitraum von 14 Jahren (1998 bis 2012), welche ab 2007 Verluste auswies, ist zweifelsohne eine Tätigkeit mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, BGBl. II Nr. 358/1997. Da sich jedoch die Bewirtschaftungsart ab 2012 bedeutend änderte, und die Bf. ihre schriftstellerische Tätigkeit beginnend mit dem Jahr 2013 bis zur erklärten Betriebsaufgabe im Jahre 2016, abgesehen von im Jahre 2014 fakturierten Honoraren in Höhe von 550,00 € (netto) nicht mehr entgeltlich ausübte, liegt ab 2013 eine Änderung der Bewirtschaftung vor.

Ein gesteigerter Einsatz im Bereich der nichtselbständigen Tätigkeit verbunden mit einem bestehenden Konkurrenzverbot und generell fehlende neue Kundenaufträge bzw. die Kündigung bereits vorhandener Aufträge zählen zu allgemeinen Risiken, die dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und mit denen ein Steuerpflichtiger zu rechnen hat, wenn er jahrelang seine Einkünfte in diesem Bereich durch zwei Einkunftsquellen erzielt hatte. Dass die selbständig ausgeübte Tätigkeit aus privaten Motiven und unter allgemeinen wirtschaftlichen Risiken ertragsunfähig geworden ist, führte letztlich zu einer Änderung der Bewirtschaftung und zu Liebhaberei.

Unwägbarkeiten als Ergebnis negativ beeinflussender Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen, waren folglich zu verneinen (UFS 10.10.2006, RV/0144-F/05; BFG 28.4.2014, RV/2100469/2011; BFG 27.10.2014, RV/5100919/2013; Arnoldi, taxlex 2016, 104, Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021) § 2 EStG (LVO) Rz 365).

Eine unter diesen Umständen fehlende Einnahmenerzielung in den Jahren 2013, 2015, 2016 sowie 2017 bzw. ein geringfügiges Erwirtschaften von Einnahmen im Jahre 2014, war für die Bf. von vornherein einschätzbar. Insoweit wirkte sich eine solche Änderung der Bewirtschaftung sachverhaltsmäßig für den streitgegenständlichen Zeitraum dahingehend aus, dass das Vorliegen einer Einkunftsquelleneigenschaft ab 2013 zu verneinen war und die in Streit stehenden Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst waren. Folglich unterlagen die im Jahre 2014 vom Finanzamt versteuerten Einkünfte in Höhe von 478,50 € nicht der Einkommensteuer.

Dass der *** die Bf. für ihre in einem Zeitraum von vier Jahren (2014 bis 2017) ehrenamtlich erbrachten Leistungen nachträglich im Jahre 2019 mit einem Geldbetrag in Höhe von 2.400 € entschädigte bewirkte keine andere Beurteilung der ab 2013 gewählten Bewirtschaftungsart.

Des Weiteren werden die bei den angegebenen selbständigen Einkünften geltend gemachten Steuerberatungskosten in Höhe von netto 367,50 € (2013) und jeweils 350,00 € für 2014 und

2016, wie nachfolgend dargestellt, im Verhältnis der jeweiligen Einkünfte als Sonderausgaben bei den Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit und als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Ansatz gebracht:

2013: Sonderausgaben in Höhe von 321,49 € (87,48% von 367,50 €)

Werbungskosten in Höhe von 46,01 € (12,52% von 367,50 €)

2014: Sonderausgaben in Höhe von 268,17 € (77,28% von 350,00 €)

Werbungskosten in Höhe von 79,52 € (22,72% von 350,00 €)

2016: Sonderausgaben in Höhe von 280,80 € (80,23% von 350,00 €)

Werbungskosten in Höhe von 69,20 € (19,77% von 350,00 €)

Die Einkommensteuer 2013 berechnet sich wie folgt:

<i>Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit</i>	47.171,44 €
<i>Werbungskosten</i>	-3.818,50 €
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	6.160,13 € (6.206,14-46,01)
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	49.513,07 €
<i>Sonderausgaben</i>	-920,30 € (-598,81-321,49)
<i>Einkommen</i>	48.592,77 €
<i>Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG</i>	
$(48.592,77 - 25.000) \times 15.125 / 35.000 + 5.110$	15.305,45 €
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	15.305,45 €
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	-291,00 €
<i>Arbeitnehmerabsetzbetrag</i>	-54,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	14.960,45 €
<i>Steuer für sonstige Bezüge</i>	465,38 €
<i>Einkommensteuer</i>	15.425,83 €

<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	-14.826,64 €
	599,19€
	-0,19 €
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	599,00 €

Die Einkommensteuer 2014 berechnet sich wie folgt:

<i>Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit</i>	47.267,40 €
<i>Werbungskosten</i>	-3.942,00 €
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	12.658,94 € (12.738,46-79,52)
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	55.984,34 €
<i>Sonderausgaben</i>	-889,36 € (-618,88 -270,48)
<i>Außergewöhnliche Belastung</i>	-432,00 €
<i>Selbstbehalt</i>	432,00 €
<i>Einkommen</i>	55.094,98 €
<i>Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1 EStG</i> <i>(55.094,98-25.000)×15125/35000+5110</i>	
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	18.115,33
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	-291,00 €
<i>Arbeitnehmerabsetzbetrag</i>	-54,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	17.770,33 €
<i>Steuer für sonstige Bezüge</i>	493,03 €
<i>Einkommensteuer</i>	18.263,36 €
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	-14.797,76 €

	3.465,60 €
	+0,40 €
Festgesetzte Einkommensteuer	3.466,00 €

Die Einkommensteuer 2016 berechnet sich wie folgt:

<i>Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit</i>	50.189,27 € (14.000,37+36.188,90)
<i>Werbungskosten</i>	-3.906,70 €
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	11.338,70 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	57.621,27 €
<i>Sonderausgaben</i>	-840,12 € (-70,38-226,00-262,94-280,80)
Einkommen	56.781,58 €
<i>0% für die ersten 11.000</i>	0,00 €
<i>25% für die weiteren 7.000</i>	1.750,00 €
<i>35% für die weiteren 13.000</i>	4.550,00 €
<i>42% für die restlichen 25.781,58</i>	10.828,26 €
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	17.128,26 €
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	-400,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	16.728,26 €
<i>Steuer für sonstige Bezüge</i>	464,11 €
Einkommensteuer	17.192,37 €
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	-14.697,16 €
Festgesetzte Einkommensteuer	2.495,21 €
	-0,21 €

	2.495,00 €

Im Übrigen war aus den oben dargelegten Gründen die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2017 gem. § 279 BAO als unbegründet abzuweisen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung/Abweisung)

Zur Liebhaberei im Bereich der Umsatzsteuer ist zunächst darauf zu verweisen, dass Tätigkeiten nach § 1 Abs. 1 LVO keine Liebhaberei sind (vgl. VwGH 26.11.2014, 2010/13/0159 zum Betrieb einer Gastwirtschaft; BFG 6.2.2023, RV/7100635/2018 zu einer Bio-Obstbau Landwirtschaft). Das gilt somit auch dann, wenn die Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist bzw in einem absehbaren Zeitraum keinen Gewinn erwarten lässt und daher ertragsteuerlich Liebhaberei vorliegt (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar (2024) § 2 Rz 255).

Gem. § 12 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Auch der Unternehmer kann nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (VwGH 12.9.2018, Ro 2017/13/0008).

Die in den Jahren 2013, 2015, 2016 geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 687,05 €, 483,77 € und 513,81 € standen in keinem unmittelbaren Zusammenhang zu besteuerten Einnahmen. Zwischen den geltend gemachten Ausgaben und ihrer Verwendung für (besteuerte) Umsätze gab es keine nachgewiesene Kausalität, weshalb die sachlichen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug zu verneinen waren.

Vorsteuern standen mangels objektiver Nachweise auch nicht in Verbindung mit Leistungen, die lediglich der Abwicklung der beendeten unternehmerischen Tätigkeit dienten (vgl. Ruppe UStG⁶, § 12 Tz 24). Erwiesen war zudem auch nicht ein Zusammenhang der geltend gemachten Ausgaben mit künftigen Umsätzen (vgl. EuGH 11.07.1991, C-97/90) bzw. in Hinblick auf die beabsichtigte Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit mit vergeblichen Kosten.

Der für das Jahr 2014 geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von 541,27 € im Zusammenhang mit erzielten Einnahmen in Höhe von 660 € (brutto) war im Ausmaß von 46,76 € (öffentliche Verkehrsmittel und Taxikosten) als glaubhaft mit den erwirtschafteten Umsätzen im Zusammenhang zu sehen.

Demgegenüber waren die Vorsteuern aus Aufwendungen für ein Arbeitszimmer, zumal seine ausschließliche berufliche Nutzung für die selbständige Tätigkeit nicht erwiesen war, nicht abzugsfähig.

Dazu ist auszuführen, dass ungeachtet der geltenden ertragsteuerlichen Situation der Vorsteuerabzug für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer anzuerkennen ist, wenn der Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird, folglich die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Wohnbereich unbedingt notwendig machte und auch tatsächlich ein Raum entsprechend eingerichtet und genutzt wurde (vgl. VwGH 17.9.1997, 93/13/0033; UStR Rz 1923, Ruppe UStG⁶, § 12 Rz 165). Diese Voraussetzungen waren im Beschwerdefall nicht erfüllt.

Ebenso wurde kein Nachweis erbracht, dass die Kosten für Zeitschriften im Zusammenhang mit den erzielten Einnahmen gestanden wären, sodass auch der diesbezüglich geltend gemachte Vorsteuerabzug zu verneinen war.

Desgleichen waren geltend gemachte Vorsteuern für Büromaterial, Bewirtung, Mobilfunk bezogen auf die erklärten Umsätze 2014 in Höhe von 550,00 € nicht abzugsfähig. Es wurde nicht nachgewiesen, dass die Aufwendungen für die besagten besteuerten Umsätze verwendet worden wären.

Die geltend gemachten Vorsteuern aus Kosten der Steuerberatung in Höhe von 73,50 € für 2013, und jeweils 70,00 € für 2014 und 2016 standen im Zusammenhang mit den erzielten umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen (Vermietung und Verpachtung sowie Einnahmen als Journalistin im Jahr 2014).

Der Umsatzsteuerbescheid 2013 war folglich zu ändern. Insgesamt gesehen waren daher die bereits von der belangten Behörde anerkannten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung und in weiterer Folge die Vorsteuern aus den Steuerberatungskosten in Höhe von 73,50 € anzuerkennen ($185,87 + 73,50 = 259,37$)

Die Umsatzsteuer war daher in Höhe von 231,54 € festzusetzen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2014 war zu ändern, es waren die Vorsteuern aus den Kosten der Steuerberatung in Höhe von 70,00 € im Zusammenhang mit den umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen anzuerkennen.

Weiters waren die oben dargelegten Vorsteuern in Höhe von 46,76 € aus Kosten für öffentliche Verkehrsmittel und Taxi anzusetzen.

Insgesamt waren daher Vorsteuern in Höhe von 419,43 € ($302,67 + 70,00 + 15,21 + 31,55$) in Abzug zu bringen.

Die Umsatzsteuer war demnach in Höhe von 181,48 € festzusetzen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2016 war dahingehend zu ändern, dass die geltend gemachten Vorsteuern aus den Steuerberaterkosten in Höhe von 70 €, insgesamt daher Vorsteuern in Höhe von 268,35 € (198,35+70) anzusetzen waren.

Die Umsatzsteuer war demnach in Höhe von 18,01 € festzusetzen.

Aus den oben dargelegten Gründen war die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2017 gem. § 279 BAO als unbegründet abzuweisen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

3.4. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

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.

Im Beschwerdefall wurden die Fragen, ob Aufwendungen betrieblich veranlasst waren und Leistungen für das Unternehmen der Bf. ausgeführt wurden im Sinne der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet, sodass keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vorlagen und die Revision nicht zulässig war.

Wien, am 19. Februar 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch welovetaxes Steuerberatung OG, Alsegger Straße 36 Tür 1, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 29. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. April 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im **Einkommensteuerbescheid für 2022 vom 28.4.2023** (Arbeitnehmerveranlagung) fanden Werbungskosten betreffend ergonomisches Mobiliar in Höhe von 146 Euro keine Berücksichtigung, da laut dem Lohnzettel des Arbeitgebers die Beschwerdeführerin (Bf) nicht zumindest 26 Tage im Homeoffice gearbeitet habe.

Der steuerliche Vertreter wandte sich in der **Beschwerde vom 29.4.2023** gegen die Nichtberücksichtigung des Betrages von 146 Euro für ergonomisches Mobiliar, da es sich ausschließlich um Überhänge zu den Höchstbeträgen aus den Veranlagungsjahren 2020 und 2021 handle, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit a zweiter Satz EStG in den Folgejahren abzugsfähig seien. Eine Einschränkung auf eine Mindestanzahl an Homeoffice Tagen enthalte die gesetzliche Regelung nicht. Auch aus sachlichen Gründen erscheine eine Einschränkung nicht gerechtfertigt, da die Aufwendungen in den Vorjahren angefallen seien, in welchen die notwendigen Homeoffice-Tage vorlagen. Die Verteilung des Überschreitungsbetrages sei in der gesetzlichen Formulierung als Verteilungsregel konzipiert. Die zu verteilenden Werbungskosten

seien in Jahren mit ausreichender Homeoffice-Tätigkeit schließlich tatsächlich angefallen. Die Überhänge müssen daher im Jahr 2022 abzugsfähig sein.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.8.2023** erging ein gleichlautender neuer Einkommensteuerbescheid, somit inhaltlich eine Abweisung der Beschwerde. Auf den Inhalt der Beschwerde ging die belangte Behörde nicht ein.

Im **Vorlageantrag vom 18.8.2023** bemängelte der steuerliche Vertreter, dass die Beschwerde inhaltlich nicht gewürdigt wurde, verwies auf die Begründung der Beschwerde und beantragte nochmals die Berücksichtigung des Betrages von 146 Euro als Werbungskosten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf machte Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice geltend

- im Jahr 2020 von 238 Euro und

- im Jahr 2021 von 208 Euro,

- somit insgesamt 446 Euro.

Unbestritten hat die Bf in beiden Jahren zumindest jeweils 26 Tage im Homeoffice gearbeitet.

In den Einkommensteuerbescheiden für 2020 und 2021 wurden jeweils Aufwendungen für ergonomisches Mobiliar in Höhe des Höchstbetrages von 150 Euro als Werbungskosten in Abzug gebracht. Die in diesen Jahren nicht verwertbaren Beträge belaufen sich somit auf insgesamt 146 Euro.

Im Jahr 2022 ist die Bf lediglich an drei Tagen im Homeoffice tätig gewesen. Strittig ist, ob der aus den Vorjahren resultierende Überhang von 146 Euro im Jahr 2022 als Werbungskosten zu berücksichtigen ist.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unbestritten und ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten bzw der Datenbank der Finanzverwaltung.

Die Bf hat ihre Aufwendungen nach Aufforderung des Bundesfinanzgerichts belegmäßig nachgewiesen. Der steuerliche Vertreter übermittelte eine Rechnung vom 29.9.2020 über einen Schreibtischsessel und eine Tischleuchte um insgesamt 238,99 Euro sowie eine Rechnung vom 24.11.2021 für u.a. eine Schreibtischplatte und ein Tischgestell um 208 Euro.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 idF BGBl I Nr. 52/2021 bestimmt:

Werbungskosten sind „Ausgaben und Beträge eines Arbeitnehmers, der seine berufliche Tätigkeit in der Wohnung (im Homeoffice) erbringt und bei dem keine Ausgaben für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d berücksichtigt werden:

a) Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar (insbesondere Schreibtisch, Drehstuhl, Beleuchtung) eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes bis zu insgesamt 300 Euro (Höchstbetrag pro Kalenderjahr), wenn der Arbeitnehmer zumindest 26 Homeoffice-Tage gemäß § 26 Z 9 lit. a im Kalenderjahr geleistet hat. Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten insgesamt den Höchstbetrag, kann der Überschreibungsbetrag innerhalb des Höchstbetrages jeweils ab dem Folgejahr bis zum Kalenderjahr 2023 geltend gemacht werden. Z 8 ist nicht anzuwenden. ...“

Durch das sogenannte „Homeoffice-Paket“ (BGBl I 52/2021, COVID-19-StMG) wurde im neu eingefügten Abs 7a die Möglichkeit des Werbungskostenabzugs für ergonomisch geeignetes Mobiliar für einen in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatz eröffnet, ohne dass die strengen Voraussetzungen für ein steuerliches Arbeitszimmer erfüllt sein müssen.

Für 2020 können gemäß § 124 b Z 374 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 52/2021 Ausgaben bis 150 Euro und für 2021 300 Euro abzüglich der bereits 2020 angesetzten Werbungskosten, für die Folgejahre jeweils 300 Euro berücksichtigt werden (die zeitliche Befristung bis zum Jahr 2023 wurde mit dem PrAG 2024, BGBl I 153/2023, abgeschafft). Jene Beträge, die den jährlichen Höchstbetrag übersteigen, können zeitlich unbegrenzt berücksichtigt werden (Jakom/Ebner EStG, 2024, § 16 Rz 33).

Strittig ist, ob für die Berücksichtigung des Überschreibungsbetrages in einem Folgejahr das Erfordernis von zumindest 26 Homeoffice-Tagen auch im Folgejahr erfüllt sein muss.

Der Abänderungsantrag im Finanzausschuss zum IA 1241/A (AUB 669 BlgNR 27. GP) erläutert zu § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a EStG 1988: „Im Rahmen der Verteilungsregelung sind ältere Anschaffungen/Herstellungen vor jüngeren zu berücksichtigen. Das Erfordernis einer zumindest 26 Tage umfassenden Homeoffice-Tätigkeit ist für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen. Wird es in einem Kalenderjahr nicht erfüllt, kommt die Berücksichtigung in diesem Jahr nicht in Betracht. Liegen im darauffolgenden Jahr die Voraussetzungen wieder vor, kann eine Berücksichtigung des im Vorjahr nicht verwertbaren Betrages in diesem Jahr erfolgen.“

Die Verteilungsregelung der Z 7 lit a geht der Berücksichtigung der AfA (Z 8) vor. Für Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar ist daher im Anwendungsbereich der Z 7 lit a keine AfA zu berücksichtigen.“

Daraus ergibt sich, dass die - durch das Erfordernis einer Mindestanzahl von Homeoffice Tagen - eingeschränkte Absetzbarkeit der Aufwendungen für Mobiliar am Heimarbeitsplatz auch für die Übertragung in Folgejahre zu beachten ist. Der Gesetzgeber hätte andernfalls die gesamte Absetzung im Jahr der Verausgabung zugelassen.

Es ist auch sachlich gerechtfertigt, dass die steuerliche Berücksichtigung des Überhangs in Folgejahren nur dann erfolgt, wenn auch im Folgejahr eine nennenswerte berufliche Verwendung von zumindest 26 Tagen vorliegt. Die Verteilungsregel des § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a EStG 1988 tritt an die Stelle der AfA gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988. Mit dem Ende der beruflichen Verwendung des Arbeitsmittels (zB wegen Pensionierung) endet die Absetzbarkeit der AfA (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 133/3). Analog ist mangels (ausreichender) beruflicher Verwendung des Homeoffice-Mobiliars im Folgejahr der Abzug des Überhangs als Werbungskosten nicht mehr zulässig.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

3.2. Zur Zulässigkeit der Revision

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.

Zu der im Beschwerdefall strittigen Frage, ob bei Überschreitung des Höchstbetrages gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 die Geltendmachung des Überschreibungsbetrages in einem Folgejahr ausschließlich bei Vorliegen von zumindest 26 Homeoffice-Tagen in diesem Folgejahr zulässig ist, fehlt eine höchstgerichtliche Rechtsprechung, sodass eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG vorliegt.

Wien, am 7. Jänner 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch StB über die Beschwerde vom 5. Juli 2022 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 13. April 2022 betreffend Feststellungstellungsbescheid Gruppenträger für die Jahre von 2014 bis 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabeordnung (BAO) Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2014 beträgt 5.925.110,12 Euro.

Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2015 beträgt 829.059,58 Euro.

Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2016 beträgt 21.660.575,07 Euro.

Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2017 beträgt -2.261.567,02 Euro.

Die übrigen Spruchbestandteile (anrechenbare bzw. einbehaltene Steuern) der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Die beschwerdeführende Gesellschaft (in der Folge abgekürzt Bf bzw Bf1) war ab der Veranlagung des Jahres 2014 Gruppenträgerin einer steuerlichen Unternehmensgruppe iSd Bestimmung des § 9 KStG 1988 mit den beiden inländischen Gruppenmitgliedern GM_1 und GM_2.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend den Zeitraum von 2014 bis 2017 wurde laut Tz 1 – *Nichtabzug von Zinsaufwendungen* der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. April 2022 die nachstehende, streitgegenständliche steuerliche Feststellung getroffen.

„Das geprüfte Unternehmen hat im Prüfungszeitraum 2014 - 2017 einen steuerwirksamen Zinsaufwand iHv insgesamt € 9.072.553,61 geltend gemacht. Dieser Aufwand resultiert aus einem Darlehen, das im Jahr 2007 aufgenommen wurde.

Mit 31.12.2006 hat die ausl._T1 auf den niederländischen Antillen eine Beteiligungsaufwertung an der ausl._T2 von € 63.890.000,- auf € 260.000.000,- beschlossen. Im selben Jahr wurde vom Management eine Dividendenausschüttung und eine Kapitalrückzahlung im Jahr 2007 vereinbart.

Um diese Ausschüttung und Rückzahlung bedienen zu können, hat die ausl._T1 am 18.6.2007 einen Kredit bei der M-Gesellschaft in Liechtenstein in Höhe von € 260.000.000,- aufgenommen. € 220.000.000,- davon mit 5% verzinslich und die restlichen € 40.000.000,- unverzinslich. Dieser Zinssatz wurde mit einem Supplemental Agreement vom 15.12.2009 wirksam mit 1.1.2010 auf 2% reduziert. Dieses Supplemental Agreement wurde bereits von der ausl._T1 in Luxemburg als Rechtsnachfolgerin der ausl._T1 durchgeführt.

*Mit Verschmelzungsvertrag vom 14.4.2014 wird die ausl._T1 zur Gänze mit der ***Bf1*** verschmolzen. Ebenfalls am 14.4.2014 wird die ausl._T2 als Ganzes mit der ***Bf1*** verschmolzen. Somit geht auch die Darlehensforderung der M-Gesellschaft auf die ***Bf1*** über.*

*Mit der Veranlagung 2014 wird der Zinsaufwand erstmals von der ***Bf1*** geltend gemacht. Die Entwicklung im Prüfungszeitraum 2014 - 2017 stellt sich wie folgt dar:*

	Verbindlichkeit	Zinsaufwand	Körperschaftsteuer
2014	150.000.000,00	3.456.438,36	864.109,59
2015	111.620.000,00	2.794.706,85	698.676,71

2016	101.620.000,00	1.320.880,94	330.220,24
2017	81.620.000,00	1.500.527,46	375.131,87
		9.072.553,61	2.268.138,40

Eine Überprüfung der steuerlichen Ergebnisse der M-Gesellschaft für die Jahre 2014 - 2017 hat ergeben, dass die effektive Steuerbelastung in Liechtenstein in allen Jahren unter 10% liegt. Die niedrige Steuerbelastung ist auf eine Besonderheit des liechtensteinischen Steuergesetzes zurückzuführen. Nach Art. 54 SteG können fiktive Eigenkapitalzinsen in Höhe von 4% des „modifizierten Eigenkapitals“ als steuerminderndes Ergebnis angesetzt werden.

Tatsächliche Steuerbelastung der M-Gesellschaft in den Jahren 2014 - 2017:

	2014	2015	2016	2017
<i>Erg. vor EK-Zinsabzug</i>	12.665.258,00	2.938.813,00	7.668.390,00	5.757.051,00
<i>modifiziertes Eigenkap.</i>	327.591.743,00	238.965.259,00	237.274.208,00	227.487.412,00
<i>davon 4%</i>	13.103.669,72	9.558.610,36	9.490.968,32	9.099.496,48
<i>EK-Zinsen beansprucht</i>	12.665.258,00	2.938.813,00	7.668.390,00	5.757.051,00
<i>Erg. nach EK-Zinsabzug</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>tatsächl. Steuerbelastung</i>	998,00	1.104,00	1.119,00	1.538,00

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 versagt die Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren, wenn diese an unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Körperschaften geleistet werden und bei der Empfängerkörperschaft keiner angemessenen Besteuerung unterliegen. Dieses Abzugsverbot wurde mit dem AbgÄG 2014 eingeführt und betrifft sämtliche Zinszahlungen und Lizenzgebühren die ab dem 1.3.2014 geleistet werden.

Eine „nicht angemessene“ Besteuerung kann sich aufgrund folgender Fälle ergeben:

Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft

- aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder*
- einem Steuersatz von weniger als 10% oder*
- aufgrund einer (auch) dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% oder*
- aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10% wobei auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist.*

Da die Zinszahlungen des geprüften Unternehmens bei der Empfängerkörperschaft in Liechtenstein einer effektiven Besteuerung von unter 10% unterliegen (durch die fiktive Eigenkapitalverzinsung wird das steuerliche Ergebnis auf 0 gesenkt), sind die entsprechenden Aufwendungen nach Ansicht der Außenprüfung gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 3. TS KStG 1988 nicht abzugsfähig.

Auf die Einwände der steuerlichen Vertretung (übersendet am 25.01.2022) wird wie folgt Stellung genommen:

Jahr 2014

§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. TS KStG 1988 wurde durch das 1. AbgÄG 2014 eingeführt und trat mit 1.3.2014 in Kraft. Nach dem Wortlaut der Bestimmung sind Zinsen und Lizenzgebühren bei der zahlenden Gesellschaft dann nicht abzugsfähig, wenn diese „aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% (unterliegen)“.

Da die Gewinne der M-Gesellschaft im Jahr 2014 nur aufgrund der fiktiven Eigenkapitalverzinsung einer effektiven Besteuerung von weniger als 10% unterliegen, sei das Abzugsverbot im vorliegenden Fall im Jahr 2014 nicht anwendbar. Das Gesetz fordere durch den Wortlaut „dafür vorgesehene Steuerermäßigung“ einen direkten Zusammenhang zwischen der Steuerentlastung und den Zinsen. Beim fiktiven Eigenkapital-Zinsabzug handle es sich allerdings um keine speziell für Zinsen vorgesehene Steuerermäßigung.

*Dem ist entgegenzuhalten, dass mit dem 2. AbgÄG 2014 (Inkrafttreten 30.12.2014) der Wortlaut der Bestimmung geändert wurde. Demnach sind Zinsen und Lizenzgebühren dann nicht abzugsfähig, wenn diese beim Empfänger „aufgrund einer **auch** dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% (unterliegen)“. Das Abzugsverbot betraf auch schon nach der Bestimmung des 1. AbgÄG 2014 Zinsen und Lizenzgebühren, die beim Empfänger einer Effektivbesteuerung von weniger als 10% unterlagen, unabhängig davon, ob die Steuerermäßigung ausschließlich auf diese Einkünfte gilt oder das gesamte Einkommen des Empfängers betrifft. Dies ergibt sich nach Ansicht der Außenprüfung im Rahmen der Interpretation auch aus der Zielsetzung der Änderungen des 1. AbgÄG 2014, Steuervorteile im Konzern und Gewinnverlagerungen einzudämmen. Gesetzeszweck ist es, konzerninterne Gewinnverlagerungen mittels Zinsen- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer oder in besondere Steuerregime zu verhindern. Es sollen durch den 3. TS auch idF 1. AbgÄG 2014 jene Fälle erfasst werden, in denen die tatsächliche Steuerbelastung, die auf den Zinsen und Lizenzgebühren lastet, aufgrund von Sonderregimen in der ausländischen Steuerordnung weniger als 10% beträgt. Die Einfügung des Wortes „auch“ in § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. TS KStG 1988 hat lediglich klarstellenden Charakter.*

Jahr 2015

Der Ap wurde vonseiten der steuerlichen Vertretung die Literaturstelle Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), § 12 Abs. 1 Z 10, Rn 122/40, entgegengehalten. Die fiktive Eigenkapitalverzinsung gelte demnach dann nicht als schädlich, wenn sie hinsichtlich des Zinssatzes und der Bemessungsgrundlage angemessen sei, also insbesondere dazu dient, um die Benachteiligung von Eigenkapital gegenüber Fremdkapital auszugleichen. Die angeführte Literaturstelle ist allerdings nicht so zu verstehen, dass eine fiktive Eigenkapitalverzinsung generell unschädlich ist. Vielmehr kommt es auf die Ausgestaltung der Eigenkapital-Verzinsung und der Eigenkapital-Ausstattung (Überproportional hohe Eigenkapitalausstattung und damit fremdunübliche Eigenkapitalverzinsung) beim Empfänger an. Es ist außerdem dazu auszuführen, dass es sich hierbei um eine Meinung der Literatur handelt. Es wird aber von derselben Autorin zu einem späteren Zeitpunkt ebenfalls vertreten, dass fiktive Betriebsausgaben (fiktiver Eigenkapital-Zinsabzug) immer eine schädliche Steuerermäßigung darstellen. Es sprechen zahlreiche weitere Meinungen der Literatur für die Ansicht, dass der fiktive Eigenkapitalabzug generell als schädlich anzusehen ist. Jedenfalls unschädlich sind demnach nur solche Steuerermäßigungen, die sich ausschließlich auf andere Einkünfte als Zinsen und Lizenzgebühren beziehen.

Es wird stets eine Einzelfallbetrachtung anzustellen sein, bei der es auf die Proportionalität des Eigenkapitals ankommt. Ein überproportionales Eigenkapital und damit eine fremdunübliche Eigenkapitalverzinsung führt zur Anwendung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. TS KStG 1988.

Jahre 2016 und 2017

Zu der Argumentation, dass die fiktive Eigenkapitalverzinsung keine schädliche Steuerermäßigung im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3 TS KStG 1988 sei, siehe oben.

Von der steuerlichen Vertretung des geprüften Unternehmens wurde der Feststellung der Ap entgegengehalten, dass das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. TS KStG 1988 nur aliquot auf jene Zeiträume anzuwenden sei, die beim Empfänger tatsächlich von einer schädlichen Steuerbegünstigung profitieren. Demnach sei der liechtensteinische Eigenkapital-Zinsabzug in einen fremdüblichen und einen nicht-fremdüblichen Teil zu spalten und dieses Verhältnis sei auf die aus Österreich empfangenen Zinsen umzulegen.

Abgesehen davon, dass nach Ansicht der Ap der fiktive Eigenkapital-Zinsabzug eine schädliche Steuerermäßigung iSd § 12 KStG darstellt 1988, spricht der Gesetzeswortlaut des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. TS KStG 1988 gegen eine Aufteilung der Zinsen anhand einer fremdüblichen/nicht fremdüblichen Eigenkapitalverzinsung. Unterliegen Zinsen beim Empfänger einer effektiven Besteuerung von unter 10% sind diese vom Abzugsverbot des §12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. TS KStG 1988, nach Ansicht der Ap, zur Gänze betroffen. Für eine Aliquotierung fehlt die

gesetzliche Grundlage („insoweit“). Der Gesetzgeber hat keine Gesetzeslücke geschaffen, die der Interpretation bedarf.

Unionsrecht

Weiter wurde der Feststellung der Ap die Unionsrechtswidrigkeit des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 entgegengehalten. Der EuGH hat in seinem Urteil zur Rs Lexel festgestellt, dass das schwedische Abzugsverbot für Zinsen auf Konzerndarlehen gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Das schwedische Abzugsverbot sei ähnlich dem Österreichischen konzipiert und die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH daher nach Ansicht der steuerlichen Vertretung des geprüften Unternehmens analog auf § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 anwendbar, auch wenn die empfangende Körperschaft ihren Sitz in Liechtenstein hat. Der Anwendungsbereich der österreichischen Norm sei in unionsrechtskonformer Auslegung auf missbräuchliche und nicht fremdübliche Transaktionen einzuschränken.

Die in Frage stehende Regelung ist gleichermaßen auf innerstaatliche und zwischenstaatliche Sachverhalte anzuwenden. Aufgrund dieses weiten Anwendungsbereiches (und auch der Entwicklungen im Rahmen von BEPS und den Empfehlungen der EU) steht die Regelung nach Ansicht der Ap im Einklang mit den unionsrechtlichen Bestimmungen. Ein eindeutiges, gegenteiliges höchstgerichtliches Urteil liegt bis dato nicht vor.

Nach den obigen Ausführungen sind die in Frage stehenden Zinszahlungen der geprüften Gesellschaft gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. TS KStG 1988 nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen und werden durch die AP hinzugerechnet.“

Das zuständige Finanzamt folgte der Ansicht der Außenprüfung und setzte in den wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenträger der Jahre von 2014 bis 2016 bzw im Erstbescheid Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017, alle vom 13. April 2022, das Einkommen der Bf als Gruppenträgerin neu bzw abweichend von den eingereichten Steuererklärungen wie folgt fest:

- 2014: 9.455.695,52 Euro
- 2015: 3.548.147,44 Euro
- 2016: 23.787.974,96 Euro
- 2017: -280.232,91 Euro

Im Ergebnis wurden in den Feststellungsbescheiden Gruppenträger der Jahre von 2014 bis 2017 die folgenden Beträge wegen der Nichtanerkennung des geltend gemachten Zinsaufwandes den Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw dem Einkommen der beschwerdeführenden Partei hinzugerechnet.

- 2014: 3.456.438,36 Euro

- 2015: 2.794.706,85 Euro
- 2016: 1.320.880,94 Euro
- 2017: 1.500.527,46 Euro
- Summe: 9.072.553,61 Euro

Mit den unstrittigen und nicht verfahrensgegenständlichen bescheidmäßigen Berichtigungen gemäß § 293b BAO vom 16. Mai 2022 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw das Einkommen des Gruppenträgers im Verfahrenszeitraum wie folgt abgeändert.

- 2014: 9.381.548,48 Euro
- 2015: 3.623.766,43 Euro
- 2016: 23.882.104,93 Euro
- 2017: -362.865,57 Euro

Mit Eingabe vom 5. Juli 2022 erhob die Bf fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger der Jahre von 2014 bis 2017 vom 13. April 2022 und beantragte gemäß §§ 262 Abs. 2 lit. a iVm 264 Bundesabgabenordnung (BAO) das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung sowie die Direktvorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In inhaltlicher Hinsicht beantragte die Bf in der Beschwerde die Aufhebung und Abänderung der Feststellungsbescheide Gruppenträger der Jahre von 2014 bis 2017 wegen der gebotenen unionsrechtskonformen Einschränkung der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 sowie die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw des Einkommens des Gruppenträgers in nachstehender Höhe.

- 2014: 5.925.110,12 Euro
- 2015: 829.059,58 Euro
- 2016: 21.660.575,07 Euro
- 2017: -2.261.567,02 Euro

Für den Fall, dass die geltend gemachte unionsrechtskonforme Einschränkung der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht anzuwenden ist, beantragte die Bf nach einer rein innerstaatlichen Beurteilung die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw des Einkommens des Gruppenträgers für den Streitzeitraum wie folgt.

- 2014: 5.925.110,12 Euro
- 2015: 829.059,58 Euro
- 2016: 22.507.339,85 Euro
- 2017: -1.863.393,13Euro

Zur Begründung hielt die Bf zusammengefasst und stark gekürzt fest:

„Unionsrechtliche Beurteilung

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 stellt in seiner derzeitigen Fassung eine nicht rechtfertigbare Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar (Jerabek/Neubauer, SWI 2021, 144; Jerabek/Neubauer, SWI 2014, 369; Zöchling/Plott, RdW 2014, 220; zur Kapitalverkehrsfreiheit Wimpissinger, SWI 2014, 225 f.; Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016), § 12 Abs.1 Rz 215; Bieber/Lehner, in Bergmann/Bieber, KStG-Update, § 12 Rz. 230).

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 muss daher in unionsrechtlich konformer Weise in seinem Anwendungsbereich auf missbräuchliche Strukturen eingeschränkt werden („reading down approach“; in diesem Sinne Zorn, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009, 171 f; BFG 31.3.2022, RV/7104573/2020, 17). Andernfalls würde Österreich selbst bei offensichtlich nicht missbräuchlichen Strukturen den allein aus niedrigeren Steuerbelastungen in anderen Mitgliedstaaten resultierenden Vorteil durch das Abzugsverbot im Inland abziehen, was einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt.

*Die zwischen der M-Gesellschaft und der ***Bf1*** bestehende Darlehensvereinbarung ist weder als Missbrauch iSd § 22 BAO zu qualifizieren (da offensichtlich keine künstliche Struktur geschaffen wurde mit der Zielsetzung österreichische Steuern zu umgehen), noch ist die darin vereinbarte Verzinsung als fremdunüblich zu qualifizieren.*

*Aus unserer Sicht verstößt die Anwendung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 im vorliegenden Fall gegen die Niederlassungsfreiheit, sodass die an die M-Gesellschaft gezahlten Zinsaufwendungen auf Ebene der ***Bf1*** daher in den Jahren 2014 bis 2017 keinem Abzugsverbot unterliegen.*

Innerstaatliche Beurteilung

§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c TS 3 KStG 1988 (idF 1. AbgÄG 2014) sah die Versagung eines Zinsabzugs vor, soweit die Zinsen aus einem Konzerndarlehen in dem Empfängerstaat aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung niedrigbesteuerter wird. Der Wortlaut impliziert einen notwendigen direkten Zusammenhang zwischen der Steuerermäßigung und der Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen. Da das Steuerregime des fiktiven Eigenkapitalzinsabzuges unabhängig von den Zinserträgen des Konzerndarlehens bei der empfangenden Gesellschaft gewährt wird, greift das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 nicht und der Zinsaufwand ist zur Gänze in Österreich abzugsfähig.

Durch die Änderung des Wortlautes im § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c TS 3 KStG 1988 (Zusatz von „auch“ durch das 2. AbgÄG 2014) wird der zuvor notwendige direkte Zusammenhang zwischen der Steuerermäßigung und der Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen aufgehoben. Aus diesem Grund ist der fiktive Eigenkapitalzinsabzug ab 2015 grundsätzlich als eine schädliche Steuerermäßigung zu sehen, jedoch nur insoweit als der fiktive Zinsabzug nicht an die tatsächliche

Eigenkapitalstruktur anknüpft, d.h. nur insoweit die fiktive Eigenkapitalverzinsung als nicht fremdüblich anzusehen ist. Die Versagung der Abzugsfähigkeit darf weiters nur insoweit eingeschränkt werden, als die Zinsen im Empfängerstaat auch tatsächlich von der Niedrigbesteuerung aufgrund eines besonderen Steuerregimes (schädliche Steuerbegünstigung) profitieren. Im Falle einer Verlustsituation kann von einer vollen Abzugsfähigkeit der Zinsen ausgegangen werden.

Aufgrund dieser Beurteilung ist – selbst im Falle der Einstufung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 als unionsrechtskonform – gemäß innerstaatlicher Beurteilung in 2014 und 2015 eine volle und in 2016 und 2017 eine teilweise Abzugsfähigkeit der Zinsen gegeben.“

Das zuständige Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 7. September 2022 ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zur Entscheidung vor und beantragte die vollinhaltliche Abweisung des Rechtsmittels. In ihrer Stellungnahme im Vorlagebericht verwies die Behörde erneut auf die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. TS KStG 1988 und der daraus resultierenden Nichtabzugsfähigkeit der Zinszahlungen als Betriebsausgaben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde mit Notariatsakt vom 2. Dezember 2013 errichtet und am 28. Dezember 2013 im Firmenbuch unter der Firmenbuchnummer FN mit dem Firmenwortlaut ***Bf1*** eingetragen. Unternehmensgegenstand der Bf ist insbesondere die Ausübung von Holding-Funktionen.

Die Gesellschaft ist seit der Veranlagung des Jahres 2014 Gruppenträgerin einer steuerlichen Unternehmensgruppe mit den beiden inländischen Gruppenmitgliedern GM_1 und GM_2.

100%-iger Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft ist die M-Gesellschaft, eine ertragsteuerlich intransparente Familienstiftung mit Sitz in Vaduz, Fürstentum Liechtenstein. Die beiden Gesellschaften sind für steuerliche Zwecke als verbundene Unternehmen einzustufen.

Die Bf hat im beschwerdegegenständlichen Zeitraum von 2014 bis 2017 einen steuerwirksamen Zinsaufwand iHv insgesamt 9.072.553,61 Euro geltend gemacht. Dem geltend gemachten Betriebsausgabenabzug liegt der nachstehende Sachverhalt zugrunde.

Mit Darlehensvertrag („loan agreement“) vom 18. Juni 2007 gewährte die M-Gesellschaft, Fürstentum Liechtenstein, der ausl._T1 mit Sitz in Curaçao, Niederländische Antillen, einen Kredit iHv 260 Mio. Euro zum Zweck der Finanzierung einer Dividendenausschüttung sowie einer Kapitalrückzahlung im Jahr 2007. Die ausl._T1, Niederländische Antillen, später ausl._T1, Luxemburg, war zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung eine Tochtergesellschaft der liechtensteinischen M-Gesellschaft.

Laut Darlehensvertrag wurde die Gesamtsumme von 260 Mio. Euro auf einen unverzinslichen Anteil iHv 40 Mio. Euro und einen verzinslichen Anteil mit 5% p.a. iHv 220 Mio. Euro aufgeteilt. Dieser Zinssatz wurde mit der ergänzenden Vereinbarung („supplemental agreement“) vom 15. Dezember 2009 zwischen der ausl._T1 und der M-Gesellschaft ab 1. Jänner 2010 auf 2% p.a. reduziert.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 14. April 2014 wurde die nunmehr luxemburgische ausl._T1 im Wege einer Importverschmelzung auf die beschwerdeführende Gesellschaft übertragen. Damit ging auch die verbleibende offene Verbindlichkeit gegenüber der M-Gesellschaft auf die Bf über bzw wurde von dieser übernommen.

Die M-Gesellschaft unterliegt in Liechtenstein mit ihren Einkünften einer ordentlichen Besteuerung in Höhe von 12,5% (inkl. der Zinserträge). Aufgrund der Bestimmung des Art. 54 des Liechtensteinischen Steuergesetzes (SteG) können steuerlich aber fiktive Aufwendungen in Höhe von 4% des sogenannten modifizierten Eigenkapitals als Betriebsausgabe abgesetzt werden (Eigenkapital-Zinsabzug bzw fiktive Eigenkapital-Verzinsung). Die fiktiven Eigenkapital-Zinsen reduzierten das steuerliche Ergebnis der M-Gesellschaft in den beschwerdegegenständlichen Jahren von 2014 bis 2017 auf Null Euro, da durch die fiktive Eigenkapital-Verzinsung kein steuerlicher Verlust generiert werden konnte.

Der gesamte Zinsaufwand aus dem Darlehen betrug im Zeitraum von 2014 bis 2017 10.371.376,42 Euro. Die Differenz zum steuerlich geltend gemachten Zinsaufwand iHv insgesamt 9.072.553,61 Euro resultierte aus den Mehr-Weniger-Rechnungen der Jahre 2016 und 2017. In diesen Veranlagungsjahren wurden von der Bf gemäß ihrer innerstaatlichen Rechtsansicht, wonach in diesem Zeitraum (nur) von einer teilweisen Abzugsfähigkeit der Zinsen auszugehen sei, in den jeweiligen Steuererklärungen ein Betrag von 900.648,92 Euro (2016) bzw 398.173,89 Euro (2017) hinzugerechnet.

Die effektive Steuerbelastung der M-Gesellschaft in Liechtenstein lag in allen betroffenen Jahren aufgrund der erwähnten Steuerermäßigung unter 10%. Tatsächlich entrichtet wurde nur die liechtensteinische Mindeststeuer in folgender Höhe:

- 2014: 998,00 Euro
- 2015: 1.104,00 Euro
- 2016: 1.119,00 Euro

- 2017: 1.538,00 Euro

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und gründet sich auf den Außenprüfungsbericht, das diesbezüglich übereinstimmende Vorbringen der beschwerdeführenden Gesellschaft sowie die Einsichtnahme des Richters in den elektronischen Arbeitsbogen bzw das Firmenbuch.

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 idF Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

10. Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne des § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 unter folgenden Voraussetzungen:

a) Die Zinsen oder Lizenzgebühren werden an eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet.

b) Die empfangende Körperschaft ist unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder steht unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters.

c) Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft

- aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder*
- einem Steuersatz von weniger als 10% oder*
- aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10%.*

Ist die empfangende Körperschaft nicht Nutzungsberechtigter, ist auf den Nutzungsberechtigten abzustellen. Die Aufwendungen dürfen abgezogen werden, wenn die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt.

Das Abzugsverbot ist für konzerninterne Zins- und Lizenzzahlungen anzuwenden, die ab dem 1. März 2014 anfallen. Betroffen sind auch Zinsen und Lizenzzahlungen, die aufgrund eines bereits vor diesem Zeitpunkt vereinbarten Vertragsverhältnisses geleistet werden.

Durch das 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, wurde die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 wie folgt abgeändert:

10. Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne des § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 unter folgenden Voraussetzungen:

a) Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren ist eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 oder eine vergleichbare ausländische Körperschaft.

b) Die empfangende Körperschaft ist unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder steht unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters.

c) Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft

- aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder*
- einem Steuersatz von weniger als 10% oder*
- aufgrund einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% oder*
- aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10%, wobei auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist.*

Kann eine Steuerermäßigung oder -rückerstattung im Sinne des dritten und vierten Teilstriches erst in einem späteren Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden, ist diese bereits bei der Ermittlung der Steuerbelastung zu berücksichtigen. Erfolgt jedoch innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Anfallen der Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren tatsächlich keine solche Steuerermäßigung oder -rückerstattung, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung dar. Ist der Empfänger nicht Nutzungsberechtigter, ist auf den Nutzungsberechtigten abzustellen. Die Aufwendungen dürfen abgezogen werden, wenn die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt.

Die mit dem 2. AbgÄG 2014 vorgenommenen Änderungen sind am 30. Dezember 2014 in Kraft getreten.

Gemäß Art. 61 des liechtensteinischen Gesetzes vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG) beträgt die Ertragssteuer in Liechtenstein 12,5% des steuerpflichtigen Reinertrags.

Art. 62 SteG legt für juristische Personen eine jährliche Mindestertragsteuer iHv 1.800 Schweizer Franken fest.

Die ertragsteuerliche Belastung wird in Liechtenstein durch den Eigenkapitalzinsabzug gemäß Art. 54 SteG reduziert. Die Bestimmung des Art. 54 Abs. 1 SteG lautet wie folgt:

„Als geschäftsmässig begründete Aufwendung gilt auch die angemessene Verzinsung des modifizierten Eigenkapitals in Höhe des Sollertrags nach Massgabe des Art. 5 (Eigenkapital-

Zinsabzug). Durch den Eigenkapital-Zinsabzug kann kein laufender Verlust entstehen oder sich erhöhen.“

Die Berechnung des modifizierten Eigenkapitals ist in Art. 54 Abs. 2 bis 6 SteG geregelt. Ausgangsbasis ist dabei das einbezahlte Grund-, Stamm- oder Anteilskapital und die eigenes Vermögen darstellenden Reserven. Davon sind abzuziehen

- a) eigene Anteile,
- b) Beteiligungen an juristischen Personen,
- c) nicht betriebsnotwendiges Vermögen,
- d) 6 % aller Vermögenswerte unter Ausschluss der Vermögenswerte gemäß lit. a bis c.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum betrug der Eigenkapitalzinsabzug, der dem Sollertrag gemäß Art. 5 SteG entspricht und der jährlich im liechtensteinischen Finanzgesetz geregelt wird, durchgehend 4%.

Art. 49 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) lautet:

Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.

Art. 31 Abs. 1 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) lautet:

Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten keinen Beschränkungen. Das gilt gleichermaßen für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ansässig sind.

Rechtliche Beurteilung

Mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014 wurde ua ein neues Abzugsverbot für bestimmte Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern einführt.

Laut den Materialien zum AbgÄG 2014 (ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 13) sollte die neue Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 *„Steuervorteile im Konzern eindämmen, die sich gezielt durch die Ausnutzung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Aufwendungen und damit korrespondierenden Einnahmen ergeben. Sie ist somit gleichermaßen auf innerstaatliche wie auf zwischenstaatliche Sachverhalte ausgerichtet und zielt – im Lichte aktueller internationaler Entwicklungen (BEPS Aktionsplan der OECD, Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU) – auch auf die Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen mittels Zins- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerrländer oder in besondere Steuerregime ab. Aufgrund dieses weiten Anwendungsbereiches steht die Regelung im Einklang mit zwischenstaatlichen (Art. 24 der Doppelbesteuerungsabkommen, dem OECD-MA folgend) und unionsrechtlichen Regelungen (Unionsfreiheiten, Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG); zu letzterer EuGH vom 21.7.2011, Rs Scheuten Solar Technology GmbH, Rs C-397/09).“*

Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde der Gesetzestext um das Wort „auch“ ergänzt (*„aufgrund einer **auch** dafür vorgesehenen Steuerermäßigung“*) und das Abzugsverbot um einen neuen Tatbestand erweitert. Nach den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 360 BlgNR 25. GP 14) sollte damit *„klargestellt werden, dass auch Steuerermäßigungen, die sich nicht ausschließlich auf Zinsen oder Lizenzgebühren beziehen, in den Anwendungsbereich des Abzugsverbots fallen können“*.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Zinsen, die iZm der Verbindlichkeit der Bf gegenüber der M-Gesellschaft angefallen sind, in den Jahren von 2014 bis 2017 steuerlich abzugsfähig sind oder ob und allenfalls inwieweit das Abzugsverbot iSd der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 zur Anwendung kommt. Ebenfalls strittig ist die Unionrechtskonformität dieser Bestimmung.

I. Innerstaatliche Beurteilung

Die beschwerdeführende Partei vertrat dazu – wie oben bereits ausgeführt – die Rechtsansicht, dass im Veranlagungsjahr 2014 das Abzugsverbot jedenfalls nicht greife, da der Wortlaut der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 idF 1. AbgÄG 2014 einen direkten Zusammenhang zwischen der Steuerermäßigung und der Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen impliziere.

Für die Folgejahre 2015 bis 2017 sei hingegen davon auszugehen, dass durch den geänderten Wortlaut der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 idF 2. AbgÄG 2014 – mit der Ergänzung um das Wort „auch“ – der fiktive Eigenkapitalzinsabzug grundsätzlich als eine schädliche Steuerermäßigung anzusehen sei. Die fiktive Eigenkapitalverzinsung könne aber dann nicht als eine schädliche Steuerermäßigung iSd Bestimmung angesehen werden, wenn sie hinsichtlich des Zinssatzes und der Bemessungsgrundlage angemessen ist, also insbesondere dazu dient, um die Benachteiligung von Eigenkapital gegenüber Fremdkapital auszugleichen.

Zur Begründung verwies die Bf auf den fehlenden erforderlichen Zusammenhang („mit einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung“) zwischen den Zinserträgen aus der Darlehensforderung und den fiktiven Aufwendungen für die Eigenkapitalverzinsung sowie Aussagen in der Literatur (*Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer*²⁷, § 12 Abs. 1, Rz 122/40) bzw eine im Rahmen einer (nicht veröffentlichten) Einzelanfrage geäußerten Rechtsansicht des BMF, wonach eine fiktive Eigenkapitalverzinsung dann nicht dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 unterliegt, wenn der fiktive Zinsabzug an die tatsächliche Eigenkapitalstruktur anknüpft.

Die Außenprüfung vertrat diesbezüglich die – oben ebenfalls bereits angeführte – Rechtsansicht, dass die Zinszahlungen gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 bereits nach der Bestimmung des 1. AbgÄG 2014 dem Abzugsverbot unterlagen. Dies ergebe sich im Rahmen der Interpretation auch aus der Zielsetzung der Änderungen des 1. AbgÄG 2014, Steuervorteile im Konzern und Gewinnverlagerungen einzudämmen. Gesetzeszweck sei es gewesen, konzerninterne Gewinnverlagerungen mittels Zinsen- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerrländer oder in besondere Steuerregime zu verhindern. Es sollten durch den 3. Teilstrich auch idF des 1. AbgÄG 2014 jene Fälle erfasst werden, in denen die tatsächliche Steuerbelastung, die auf den Zinsen und Lizenzgebühren lastet, aufgrund von Sonderregimen in der ausländischen Steuerordnung weniger als 10% beträgt. Die Einfügung des Wortes „auch“ im Rahmen des 2. AbgÄG 2014 habe diesbezüglich lediglich klarstellenden Charakter.

Zur Aufteilung der Zinszahlungen in einen fremdüblichen bzw fremdunüblichen Anteil in den Jahren ab 2015 hielt die Außenprüfung zusammengefasst fest, dass dies dem Gesetzeswortlaut widerspreche. Sofern Zinsen beim Empfänger einer effektiven Besteuerung von unter 10% unterliegen, seien sie vom Abzugsverbot betroffen. Für eine Aliquotierung fehle die gesetzliche Grundlage.

Im gegenständlichen Fall besteht in Liechtenstein die Möglichkeit eines fiktiven Eigenkapitalzinsabzuges. Dabei handelt es sich um den Ansatz einer fiktiven Verzinsung auf das Eigenkapital, die vom steuerbaren Gewinn als Freibetrag in Abzug gebracht werden kann. Mit der Berücksichtigung dieser fiktiven Betriebsausgaben kommt es im Ergebnis zu einer

zusätzlichen steuerlichen Entlastung von der einheitlichen liechtensteinischen Ertragsteuer („flat tax“) iHv 12,5%.

Diese Regelung erfüllt bei der M-Gesellschaft den Tatbestand einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% aufgrund einer Steuerermäßigung (3. Teilstrich). Die Steuerermäßigung nach dem liechtensteinischen Steuerrecht steht dabei in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den (dortigen) Zinseinnahmen.

Die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich idF AbgÄG 2014 („aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10%“) ist nach Ansicht des Richters entsprechend dem Wortlaut unzweifelhaft so zu verstehen, dass es sich dabei um eine speziell für Zinsen oder Lizenzgebühren vorgesehene Steuerermäßigung handeln muss. Mangels Vorliegens eines speziellen Steuerregimes für Zinsen oder Lizenzgebühren in Liechtenstein war das Abzugsverbot iSd 3. Teilstrichs der damaligen Bestimmung daher nicht anwendbar und die Zinsaufwendungen im Jahr 2014 zur Gänze abzugsfähig.

Den diesbezüglichen Ausführungen der Behörde ist zu entgegnen, dass es der Änderung des Gesetzestextes mit dem 2. AbgÄG 2014 um das Wort „auch“ nicht bedurft hätte, wenn sämtliche Steuerermäßigungen, die im allgemeinen Steuerrecht verankert sind, wie im konkreten Fall die fiktive Eigenkapitalverzinsung, bereits vorher mitumfasst gewesen wären.

Für die Veranlagungsjahre ab 2015 wurde mit der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 idF 2. AbgÄG durch die Einfügung des Wortes "auch" klargestellt, dass damit nicht nur jene Fälle gemeint sind, in denen ausschließlich für Zinsen bzw Lizenzgebühren spezifische Steuerermäßigungen vorgesehen sind, sondern auch jene Fälle, in denen auch für Zinsen und Lizenzgebühren Steuerermäßigungen bestehen.

Zur Frage, ob es sich bei der Bestimmung des Art. 54 SteG (Eigenkapital-Zinsabzug in Liechtenstein) um eine schädliche Steuerermäßigung handelt, war mangels einer gesetzlicher Definition auf die Gesetzesmaterialien zu verweisen, wonach auch fiktive Betriebsausgaben als Steuerermäßigung anzusehen sind (ErläutRV BlgNR 25. GP 13).

Die fiktive Betriebsausgabe in Liechtenstein basierend auf dem Eigenkapital der M-Gesellschaft iSe Verzinsung des Eigenkapitals stellt somit „auch“ eine Steuerermäßigung bezüglich Zinsen oder Lizenzgebühren gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 dar.

Im Ergebnis reduzierte sich die tatsächliche Steuerbelastung in Liechtenstein in allen verfahrensgegenständlichen Jahren durch die fiktive Eigenkapitalverzinsung auf die Mindeststeuer. Bei einem nominellen Steuersatz in Liechtenstein von 12,5% betrug der effektive Steuersatz für die Zinserträge aus dem Darlehen weit unter 1%. Eine Verlustsituation

lag bei der empfangenden liechtensteinischen M-Gesellschaft in keinem der betroffenen Jahre vor.

Die Bf brachte betreffend die Jahre von 2015 bis 2017 vor, dass die fiktive Eigenkapitalverzinsung nach Aussagen im Schrifttum bzw laut der Beantwortung einer Einzelanfrage durch das BMF nicht als eine schädliche Steuerermäßigung anzusehen ist, sofern sie hinsichtlich des Zinssatzes und der Bemessungsgrundlage angemessen, dh fremdüblich ist, bzw der fiktive Zinsabzug an die tatsächliche Eigenkapitalstruktur anknüpft. Das BMF hatte in der schriftlichen Anfragebeantwortung vom 4. Juli 2015 ausgeführt, dass *„eine Regelung über einen fiktiven Eigenkapitalabzug der empfangenden Körperschaft – wie sie etwa im Rahmen einer „notional interest deduction“ nach belgischem Steuerrecht derzeit vorgesehen ist - keine Steuerermäßigung iSd § 12 Abs. 1 Z 10 TS 3 KStG darstellt, sofern dieser fiktive Zinsabzug an die tatsächlich Eigenkapitalstruktur anknüpft und - im Hinblick auf die Höhe des fiktiven Refinanzierungzinssatzes - lediglich zu einer Gleichstellung von Eigen- und Fremdfinanzierung führt. Eine schädliche Steuerermäßigung iSd Bestimmung würde nach Ansicht des BMF hingegen dann vorliegen, wenn im Unterschied dazu entweder*

- *ein nicht der tatsächlichen Kapitalstruktur entsprechender fiktiver Abzug von Refinanzierungszinsen erfolgen würde (vgl KStR 2013 Rz 1266bj) oder*
- *ein - im Vergleich zu fremdüblichen Finanzierungzinssätzen - unangemessen hoher fiktiver Refinanzierungzinssatz zur Anwendung käme.“*

Diese Rechtsansicht, wonach eine Eigenkapitalverzinsung nicht als Steuerermäßigung gilt, wenn sie hinsichtlich des Zinssatzes und der Bemessungsgrundlage angemessen ist, wurde ursprünglich auch in der Literatur vertreten (*Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer, 27. Lfg, § 12 Abs. 1 Z 10 KStG, Rz 122/40*). In einer späteren Auflage vertrat dieselbe Autorin hingegen die Ansicht, dass fiktive Betriebsausgaben, zB eine Eigenkapitalverzinsung, immer eine schädliche Steuerermäßigung darstellen (*Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer, 31. Lfg, § 12 Abs. 1 KStG, Rz 210*).

Die Bf macht im iSd angeführten Rechtsansicht geltend, dass die liechtensteinische Eigenkapitalverzinsung in einem fremdüblichen Ausmaß – laut Vorbringen iHv 2,5% im Jahr 2015 bzw 2% in den Jahren 2016 und 2017 – einen normalen Aufwand und keine schädliche Steuerermäßigung darstellt. Dementsprechend dürfe die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen nur insoweit versagt werden, als beim ausländischen Empfänger Erträge aus Zinszahlungen tatsächlich von einer schädlichen Steuerbegünstigung (im konkreten Fall die Differenz zum Maximalbetrag der fiktiven Eigenkapitalzinsen iHv 4%) profitieren.

Dazu stellte die Bf eine Verhältnisrechnung (ausländisches steuerliches Ergebnis inklusive der Zinserträge aus Österreich vor und nach der Berücksichtigung fremdüblicher Eigenkapitalzinsen

iHv 2,5% bzw 2%) an und beantragte die Abzugsfähigkeit der Zinsen im Ausmaß der unschädlichen Steuerbegünstigung.

Im Ergebnis seien im Jahr 2015 die gesamten Zinsaufwendungen iHv 2.794.706,85 Euro (der fiktive Eigenkapitalzinsabzug lag unter dem als fremdüblich anzusehenden Eigenkapitalzinsabzug iHv 2,5%), als abzugsfähig anzuerkennen. In den Jahren 2016 und 2017 sei ein Anteil von 61,9% (1.374.765,08 Euro) bzw 79% (1.500.527,46 Euro) als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Zu den Berechnungen der Bf ist festzuhalten, dass die Höhe des angenommenen fiktiven Refinanzierungszinssatzes fremdüblich erscheint. Der Bf ist auch zuzustimmen, dass sich bei der Berücksichtigung nur fremdüblicher Eigenkapitalzinsen in den Jahren 2016 und 2017 ein positives steuerliches Ergebnis in Liechtenstein ergeben hätte. Ebenso wurde die Aufteilung der Zinsaufwendungen in einen abzugsfähigen Anteil (keine bzw unschädliche Steuerbegünstigung) und einen nicht abzugsfähigen Anteil (schädliche Steuerbegünstigung) nachvollziehbar und rechnerisch richtig durchgeführt.

Da eine gesetzliche Definition einer schädlichen Steuerermäßigung fehlt, sind entsprechend der Intention des Gesetzgebers darunter insbesondere teilweise sachliche Steuerbefreiungen oder fiktive Betriebsausgaben zu verstehen.

Nach Ansicht des Richters liegt daher eine schädliche Steuerermäßigung auch in den Fällen vor, dass fiktive Betriebsausgaben vom gesamten Einkommen oder fiktive Zinsen vom Eigenkapital im Ausland gewährt werden, wie bspw in Belgien und eben Liechtenstein.

Dazu ist weiters festzuhalten, dass dem Wortlaut des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 entsprechend von einer vollen Nichtabzugsfähigkeit der Zinszahlungen auszugehen ist. Die gesetzliche Bestimmung sieht kein partielles Abzugsverbot iSe Berücksichtigung einer fremdüblichen Komponente der Eigenkapitalverzinsung von Fremdüblichkeitskriterien oder die Berücksichtigung der Eigenkapitalstruktur der empfangenden ausländischen Körperschaft vor.

Hinsichtlich der angeführten Literaturmeinung hat bereits die Außenprüfung zutreffend darauf hingewiesen, dass sowohl von der Autorin selbst (*Lachmayer in Lachmayer, Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer*³¹, § 12 Abs. 1, Rz 210) als auch vom überwiegenden Schrifttum die Ansicht vertreten wird, dass fiktive Betriebsausgaben eine Steuerermäßigung darstellen.

Zur Einzelauskunft des BMF wird auf die Rechtsmeinung des BMF laut KStR 2013 Rz 1266bi und 1266bj verwiesen, wonach insbesondere fiktive Betriebsausgaben bzw fiktive Zinsen vom Eigenkapital als Steuerermäßigungen gelten.

Im gegenständlichen Fall hat sich für die Zinsenempfängerin M-Gesellschaft die steuerliche Bemessungsgrundlage in Liechtenstein durch den Abzug der fiktiven Eigenkapitalzinsen in allen

Jahren auf Null Euro vermindert. Nach Ansicht des Richters stellen die fiktiven Zinsaufwendungen eine schädliche Steuerermäßigung im Empfängerstaat vor.

Unter Berücksichtigung der liechtensteinischen Mindestertragsteuer für juristische Personen, die im Verfahrenszeitraum jedenfalls zu entrichten war, unterlagen die Zinsen bei der empfangenden Körperschaft tatsächlich gar keiner Besteuerung. Eine Berechnung der effektiven Steuerbelastung konnte für die verfahrensgegenständlichen Jahre daher unterbleiben.

Die Zinsen waren daher nach der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 idF 2. AbgÄG bei der Bf nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig und außerbilanzmäßig hinzuzurechnen. Dieses Abzugsverbot war auf die Aufwendungen für Zinsen, die ab dem 30. Dezember 2014, dh für die Veranlagungsjahre ab 2015 anzuwenden.

Der Vollständigkeit halber war schließlich darauf hinzuweisen, dass die Anwendung des Abzugsverbotes im konkreten Fall wegen der Tatsache, dass die Zinsen im Empfängerstaat Liechtenstein zur Gänze von der Steuer befreit waren, zu keiner wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führte.

Aus innerstaatlicher Sicht war der Beschwerde daher betreffend das Jahr 2014 stattzugeben. Hinsichtlich der Jahre von 2015 bis 2017 war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Unionsrechtliche Beurteilung

Für den vorliegenden Fall ist festzuhalten, dass die Erläuternden Bemerkungen zum 1. AbgÄG 2014 (ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 13) davon ausgehen, dass *„die Regelung Steuervorteile im Konzern eindämmen soll, die sich gezielt durch die Ausnutzung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Aufwendungen und damit korrespondierenden Einnahmen ergeben. Sie ist somit gleichermaßen auf innerstaatliche wie auf zwischenstaatliche Sachverhalte ausgerichtet und zielt – im Lichte aktueller internationaler Entwicklungen (BEPS Aktionsplan der OECD, Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU) – auch auf die Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen mittels Zins- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer oder in besondere Steuerregime ab. Aufgrund dieses weiten Anwendungsbereiches steht die Regelung im Einklang mit zwischenstaatlichen (Art. 24 der Doppelbesteuerungsabkommen, dem OECD-MA folgend) und unionsrechtlichen Regelungen (Unionsfreiheiten, Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG); zu letzterer EuGH vom 21.7.2011, Rs Scheuten Solar Technology GmbH, Rs C-397/09).“*

Unbestritten ist, dass durch das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte in einer formalen Betrachtungsweise gleichbehandelt werden. Aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen sind aber idR Zahlungen ins Ausland davon betroffen.

Aufwendungen für Zinsen und Lizenzgebühren unterliegen nur dann dem Abzugsverbot, wenn der Empfänger der Zahlungen nicht oder nur niedrig besteuert ist. Im Gesetz werden dafür vier Tatbestände normiert.

Nach § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 1. Teilstrich KStG 1988 liegt eine das Abzugsverbot auslösende Nichtbesteuerung vor, wenn die Zinsen bei der empfangenden Körperschaft aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung unterliegen.

Eine persönliche Befreiung der empfangenden Körperschaft liegt dann vor, wenn diese als Person gänzlich keiner Besteuerung unterliegt. Eine persönliche Befreiung kann sich bei inländischen Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 etwa aus § 5 KStG 1988 oder aus sondergesetzlichen Vorschriften außerhalb des KStG 1988 ergeben. Bei ausländischen Körperschaften kann sich eine Befreiung von der Steuerpflicht zB aufgrund vergleichbarer ausländischer Rechtsvorschriften oder verwaltungsrechtlicher Akte ergeben.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 2. Teilstrich KStG 1988 liegt eine das Abzugsverbot der Zinsen oder Lizenzgebühren auslösende Niedrigbesteuerung dann vor, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft einem Steuersatz von weniger als 10% unterliegen. Für die Anwendung des 2. Teilstriches ist der Nominalsteuersatz maßgebend, dem die empfangende Körperschaft mit den Einkünften aus den aus österreichischen Quellen stammenden Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegt. Der auf andere Einkünfte entfallende nominelle Steuersatz ist daher nicht von Bedeutung.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 liegt eine das Abzugsverbot der Zinsen oder Lizenzgebühren auslösende Niedrigbesteuerung dann vor, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% unterliegen; somit fallen auch Steuerermäßigungen in den Anwendungsbereich des Abzugsverbotes, die sich nicht ausschließlich auf Zinsen und Lizenzgebühren, sondern auch auf andere Einkünfte beziehen. Der dritte Teilstrich erfasst - unabhängig vom nominellen Steuersatz - jene Fälle, in denen bei der empfangenden Körperschaft besondere Steuerermäßigungen zur Anwendung gelangen, aufgrund derer der effektive Steuersatz für die Zins- oder Lizenzeinkünfte weniger als 10% beträgt. Als Steuerermäßigungen iSd Bestimmung gelten insbesondere teilweise Steuerbefreiungen oder fiktive Betriebsausgaben (zB ein pauschaler Abzug von fiktiven Refinanzierungskosten oder eine fiktive „interest/patent income deduction“).

Keine Steuermäßigung iSd Bestimmung liegt vor, wenn die empfangende Körperschaft etwa eigene Verluste, Verlustvor- oder -rückträge oder aufgrund eines Gruppenbesteuerungsregimes Verluste anderer Körperschaften mit den Zins- oder Lizenzeinkünften verrechnen kann, sofern diese Verluste oder Verlustvorträge nicht auf eine Steuerermäßigung iSd Bestimmung zurückzuführen sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG 1988 kommt das Abzugsverbot auch dann zur Anwendung, wenn zwar keine Nicht- oder Niedrigbesteuerung im Sinne von § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c erster bis dritter Teilstrich KStG 1988 vorliegt, die Steuerbelastung der Zins- oder Lizenzeinkünfte aber aufgrund einer Steuerrückerstattung unter 10% sinkt.

Mit dem Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (EWR-Abkommen) gelten die vier Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechtes (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) auch gegenüber EWR-Mitgliedstaaten. Das Fürstentum Liechtenstein ist seit 1. Mai 1995 Mitglied des EWR. Das Abkommen über den EWR trat am 1. Jänner 1994 in Kraft und wurde von den damals zwölf EU-Staaten sowie den sechs EFTA-Staaten, zu denen auch Österreich zählte, ratifiziert. Das EWR-Abkommen ist ein multinationaler völkerrechtlicher Vertrag traditioneller Art, der von der österreichischen Rechtsordnung übernommen und grundsätzlich unmittelbar anwendbar ist. Das EWR-Abkommen betrifft zwar die direkten Steuern nicht unmittelbar, die Vertragsstaaten des EWR müssen aber auch auf dem Gebiet der Steuern ihre Befugnisse unter Wahrung der Grundfreiheiten ausüben und deshalb jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen (VwGH 03.08.2000, 98/15/0202).

Das EWR-Abkommen ist ein Abkommen im Sinne des Artikels 310 EGV. Derartige Abkommen sind von ihrem Inkrafttreten an integrierender Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung und daher im Sinne der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes auszulegen (vgl. EuGH 15.06.1999, C-321/97, *Andersson*).

Die ausländische Muttergesellschaft der beschwerdeführenden Partei, die M-Gesellschaft, ist einer inländischen Körperschaft (Privatstiftung) vergleichbar und hat ihren Sitz in Vaduz, Fürstentum Liechtenstein.

Auf den vorliegenden Sachverhalt mit Zinszahlungen der inländischen Bf an ihre liechtensteinische Muttergesellschaft sind daher die unionrechtlichen Prinzipien wie in einem rein unionsinternen Sachverhalt anwendbar.

Die Bf hat in ihrer Beschwerde vorgebracht, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 idgF eine nicht rechtfertigbare Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt und in unionsrechtlich konformer Weise auf missbräuchliche Strukturen eingeschränkt werden muss.

Demgegenüber bringt die belangte Behörde vor, dass die Bestimmung auch auf innerstaatliche Zahlungen anwendbar ist und aufgrund dieses weiten Anwendungsbereiches mit den Unionsfreiheiten in Einklang steht.

Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) schützt die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaates oder eines EWR-Staats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats oder EWR-Staats. Vom persönlichen Schutzbereich sind gemäß Art. 49 iVm Art. 54 AEUV sowohl Staatsangehörige eines Mitgliedstaats als auch Gesellschaften, welche nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet wurden und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat haben, erfasst. Der Begriff „Gesellschaften“ iSd Art. 54 AEUV umfasst neben Kapitalgesellschaften auch Personengesellschaften. Die Rechtsfähigkeit einer Vereinigung ist nicht erforderlich.

Die strittige Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 umfasst zwar grundsätzlich auch Zinsen und Lizenzgebühren, die an inländische Körperschaften gezahlt werden, idR sind aber Zahlungen aus ausländische Empfänger betroffen. Dies wird auch in den Erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2014 zum Ausdruck gebracht.

Unter Berücksichtigung des genannten Zwecks der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988, nämlich vorteilhafte Steuergestaltungen von Konzerngesellschaften zu verhindern, war der Ansicht der Bf zuzustimmen, wonach das Abzugsverbot in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit – und nicht der Kapitalverkehrsfreiheit – als potentiell betroffene unionrechtliche Grundfreiheit fällt.

Nach der Formulierung des Abzugsverbots gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 ist die Regelung sowohl auf innerstaatliche als auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte gleichermaßen anzuwenden; eine offene Diskriminierung liegt daher nicht vor.

Neben offenen Diskriminierungen stellen aber auch versteckte bzw indirekte Diskriminierungen einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten dar. Eine versteckte Diskriminierung liegt vor, wenn in- und ausländische Sachverhalte zwar formal gleichbehandelt werden, sich faktisch jedoch ein Nachteil für ausländische Sachverhalte ergibt. Da es sich bei der Niederlassungsfreiheit um Primärrecht handelt, genügt bereits die Möglichkeit einer Diskriminierung, um gegen dieses zu verstoßen (vgl bspw EuGH 13.03.2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*).

Um beurteilen zu können, ob ein Eingriff in den Schutzbereich der Grundfreiheit vorliegt, wird vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) ein vertikales Vergleichspaar gebildet. Eine grenzüberschreitende Situation wird mit einer inländischen verglichen.

Die tatsächlichen innerstaatlichen Anwendungsfälle des Abzugsverbots stellen eher Ausnahmefälle dar, da juristische Personen des privaten Rechts idR mit sämtlichen Einkünften dem Körperschaftsteuersatz iHv (damals) 25% unterliegen. Lediglich Körperschaften, die einer Befreiung des § 5 KStG 1988 unterliegen, also bspw. „Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen“, oder österreichische Körperschaften mit ausländischen, niedrigbesteuerten Betriebsstätten, in Ansässigkeitsstaaten mit einem DBA mit Befreiungsmethode, sind von der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 betroffen.

Nach Ansichten im Schrifttum (*Peyerl*, ÖStZ 2014/314, 223; *Jerabek /Neubauer*, SWI 2014, 369; *Kühbacher*, ÖStZ 2017/256, 169) stellt das Abzugsverbot eine faktische Diskriminierung ausländischer Konzerngesellschaften dar, weil die überwiegende Anzahl inländischer Sachverhalte nicht vom Tatbestand umfasst ist. Der aus § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 resultierende Nachteil sei geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch österreichische Gesellschaften zu behindern, indem diese davon abgebracht werden, eine Tochtergesellschaft in einem „Niedrigsteuer-Mitgliedstaat“ zu gründen, zu erwerben oder zu behalten (vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*). Daneben sei die unterschiedliche Behandlung österreichischer Tochtergesellschaften je nach dem Ort des Sitzes ihrer Muttergesellschaft (Hoch- vs. Niedrigsteuerland) geeignet, die Niederlassungsfreiheit der ausländischen Muttergesellschaft zu beschränken (vgl. EuGH 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*).

Nach Ansicht des Richters ist dieser Literaturmeinung zuzustimmen, zumal die Regelung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 zwar nicht ausschließlich auf Auslands Sachverhalte anwendbar ist, die große Mehrheit der Anwendungsfälle aber Auslandsbezug haben dürfte. Darüber hinaus sind betroffene innerstaatliche Zahlungen an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Gesellschaften nicht mit grenzüberschreitenden Zahlungen an gewinnorientierte ausländische Gesellschaften vergleichbar (EuGH 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Rn 28).

Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 wirkt faktisch nur bei Outbound-Situationen und stellt daher eine verdeckte, dh indirekte Diskriminierung von ausländischen niedrigbesteuerten konzernzugehörigen Körperschaften dar.

Zur Rechtfertigung der festgestellten verdeckten Diskriminierung können neben den im Art. 52 Abs. 1 AEUV genannten Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit auch zwingende Gründe des Allgemeininteresses herangezogen werden. Mögliche Rechtfertigungsgründe im Steuerrecht stellen bspw. die Vermeidung der Steuerumgehung, -hinterziehung oder -flucht, die Kohärenz des Steuersystems, die Steuerkontrolle bzw. Steueraufsicht, die Aufteilung der Steuerhoheiten sowie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar.

Im Falle einer Beschränkung aus Gründen des öffentlichen Interesses muss die Beschränkung geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, RN 47). Eine solche Regelung muss also dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gerecht werden und darf nicht das erforderliche Maß überschreiten. Stehen mehrere Maßnahmen zur Verfügung ist daher die am wenigsten belastende Methode zu wählen.

Im vorliegenden Fall soll das Abzugsverbot einen Steuerausfall durch konzerninterne Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer verhindern. Als ungeschriebene Rechtsfertigungsgründe kommen daher insbesondere die Verhinderung der Steuerumgehung und -hinterziehung, die Aufteilung der Steuerbefugnisse und die Kohärenz des österreichischen Steuerrechts im Betracht. Im Schrifttum wurde aufgezeigt, dass nach der Rechtsprechung des EuGH diese Rechtfertigungsgründe nicht zulässig sein dürften (vgl dazu *Jerabek/Neubauer*, SWI 2014, 377ff; *Zöchling/Plott*, RdW 2014, 220).

Für die Rechtfertigung der Missbrauchsbekämpfung (Verhinderung der Steuerumgehung und -hinterziehung) fordert der EuGH eine Einzelfallbetrachtung, da nur gegen rein künstliche Gestaltungen ohne wirtschaftlichen Gehalt vorgegangen werden soll. § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 richtet sich gegen Praktiken zur Steuervermeidung. Da das Abzugsverbot jedoch bereits bei niedrigem Steuerniveau anwendbar ist, ohne die Möglichkeit einer wirtschaftlichen Begründung für die gewählte Konstellation zuzulassen, sind nicht nur rein künstliche Gestaltungen vom Abzugsverbot betroffen. Allein die Möglichkeit, dass die Kredit- und Lizenzverträge auch von inländischen Gesellschaften ausgeführt werden könnten, reicht nicht aus um eine rein künstliche Gestaltung anzunehmen (vgl EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc und Cadbury Schweppes Overseas Ltd*).

Der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung scheidet auch bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung aus, da das Abzugsverbot über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels der Missbrauchsbekämpfung tatsächlich notwendig wäre.

Mit dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 könnten Verhaltensweisen bekämpft werden, die das Besteuerungsrecht Österreichs in Bezug auf die im Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten beschränken, wodurch die Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird. In all jenen Fällen, in denen der EuGH diesen Rechtfertigungsgrund bisher zugelassen hat, ging es jedoch um Normen, welche es dem Steuerpflichtigen ermöglichten frei zu entscheiden, in welchem Mitgliedstaat er seine Gewinne der Besteuerung unterwirft. Im konkreten Fall will ein Mitgliedstaat den Vorteil, den ein anderer Mitgliedstaat gewährt, ausgleichen. In einer solchen Konstellation wurde dieser Rechtfertigungsgrund noch nie angewandt.

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 geht zudem durch das generelle Betriebsausgabenabzugsverbot über das hinaus, was zur Erreichung der Aufteilung des Besteuerungsrechts erforderlich ist.

Dieser Rechtfertigungsgrund greift nur in rein künstlichen Konstruktionen zu steuerlichen Zwecken. Die Norm müsste daher sowohl dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zum Vorbringen wirtschaftlicher Gründe einräumen, als auch objektiv nachvollziehbare Umstände vorsehen mit denen festgestellt werden kann, ob eine künstliche Konstruktion vorliegt (vgl. EuGH 21.01.2010, C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*).

Einen weiteren möglichen Rechtfertigungsgrund könnte die Kohärenz des Steuersystems darstellen. Bei der Beurteilung der Gemeinschaftskonformität einer steuerlichen Norm darf nicht bloß auf Einzelaspekte abgestellt werden, sondern muss der Regelungskomplex als Ganzes und daher auch unmittelbar im Zusammenhang stehende Ausgleichswirkungen berücksichtigt werden. Unter Kohärenz versteht man den engen Zusammenhang zwischen einer vorteilhaften und einer nachteiligen Norm. Die beiden Normen können nur gemeinsam existieren, da es sonst zu einem Widerspruch gegen die Grundlagen des Steuersystems kommt. Das Argument der Kohärenz greift auch in jenen Fällen, in denen der Steuernachteil bzw. -vorteil bei unterschiedlichen Steuersubjekten eintritt (zB Mutter- und Tochtergesellschaft).

In der Rechtsache *Lankhorst-Hohorst* entschied der EuGH über Zinszahlungen an eine gebietsfremde Muttergesellschaft, welche als verdeckte Gewinnausschüttung besteuert wurde, während Zinszahlungen an eine inländische Muttergesellschaft als Betriebsausgabe abzugsfähig gewesen wären. In diesem Fall sah der EuGH keinen Vorteil der den Steuernachteil der Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Muttergesellschaft ausgleicht. Die Berücksichtigung einer Minderbelastung bei der ausländischen Tochtergesellschaft auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft wurde vom EuGH so bisher nicht akzeptiert. Zudem gibt es im österreichischen Steuerrecht kein generelles Prinzip, dass Betriebsausgaben nur dann abzugsfähig wären, wenn die korrespondierenden Einnahmen beim Steuerpflichtigen tatsächlich besteuert werden. Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 führt idR wirtschaftlich gesehen nicht nur zur Besteuerung mit dem Körperschaftsteuersatz iHv (damals) 25%, welcher für Inlandssachverhalte gilt, sondern zu einer höheren Steuerbelastung, da die niedrige Besteuerung im anderen Staat hinzukommt. Dies spricht gegen eine Rechtfertigung iSd Kohärenz.

Nach den Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen war schließlich zu prüfen, ob eine Rechtfertigung aufgrund des Verweises auf aktuelle internationale Entwicklungen (BEPS-Aktionsplan der OECD, Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU) möglich ist.

Mit dem Erlass des Abzugsverbots handelte Österreich gegen die Handlungsempfehlung der OECD. Die inländische Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 erging als unilaterale Maßnahme, ohne den Abschlussbericht der OECD abzuwarten. Die österreichische Regelung entspricht auch nicht den empfohlenen Maßnahmen des Abschlussberichts der OECD zum Aktionspunkt 4, weshalb nach Ansicht des Richters eine diesbezügliche Rechtfertigung nicht in Frage kommt.

Zur unionsrechtlichen Beurteilung des konzerninternen Abzugsverbots für niedrig besteuerte Zinsen und Lizenzgebühren war schließlich insbesondere auf die folgenden Urteile des EuGH hinzuweisen:

- EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel AB*,
- EuGH 04.10.2024, C-585/22, *X BV*.

In der Entscheidung des EuGH vom 20.01.2021, C-484/19, *Lexel AB*, befasste sich der EuGH mit einer schwedischen Regelung, die ein Abzugsverbot für bestimmte Zinszahlungen im Konzern vorsieht.

Die betroffene Regelung im schwedischen Einkommensteuergesetz lautete wie folgt:

- § 10b: Zinskosten, die sich auf eine Verbindlichkeit gegenüber einem verbundenen Unternehmen beziehen, sind nicht in Abzug zu bringen.
- § 10d Abs. 1: Zinskosten, die sich auf Verbindlichkeiten gegenüber einem verbundenen Unternehmen beziehen, sind abzugsfähig, wenn die entsprechenden Einkünfte gemäß den Rechtsvorschriften des Staates, in dem das verbundene Unternehmen, dem die Einkünfte tatsächlich zugutekommen, niedergelassen ist, mit einem nominalen Steuersatz von mindestens 10 % besteuert worden wären, wenn das Unternehmen nur diese Einkünfte gehabt hätte (10%-Regel).
- § 10d Abs. 3: Zinskosten gemäß § 10d Abs. 1 sind nicht abzugsfähig, wenn das Schuldverhältnis zwischen den verbundenen Unternehmen hauptsächlich zu dem Zweck begründet wurde, ihnen einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen (Ausnahmebestimmung).

Konkret ging es im Verfahren um die Ausnahmebestimmung, wonach der Zinsabzug im Konzern versagt wurde, wenn das Schuldverhältnis zwischen den verbundenen Unternehmen hauptsächlich zu dem Zweck begründet wurde, ihnen einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen. Aus dem Zusammenspiel mit den schwedischen Regelungen zum Konzernbeitrag ergab sich, dass der Zinsabzug hingegen erlaubt hätte werden können, wenn die Darlehensgeberin ihren Sitz in Schweden gehabt hätte. Der EuGH kam zu dem Ergebnis, dass die schwedische Ausnahmeregelung eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nach Art 49 AEUV darstellt.

Nach Meinung des EuGH liegt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, weil im vorliegenden grenzüberschreitenden Fall der *Lexel AB* der Zinsabzug aufgrund der Motivregel versagt wird, während dies im reinen Inlandsfall nicht passieren würde. Die Beschränkung lasse sich auch nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses rechtfertigen.

Die Beschränkung kann nicht durch die Absicht gerechtfertigt werden, Steuerbetrug und Steuerumgehung zu bekämpfen, da die Motivregel nicht nur auf rein künstliche Gestaltungen

Anwendung findet und dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit eröffnet, wirtschaftliche Gründe für die Gestaltung vorzutragen.

Die Beschränkung ist auch nicht durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt, weil ihr Zweck nicht darin liegt, zu verhindern, dass der Steuerpflichtige, nach Belieben bestimmen kann, in welchem Mitgliedstaat er Gewinne versteuert und Verluste abzieht. Sie dient vielmehr dazu, die Aushöhlung der schwedischen Steuerbemessungsgrundlage durch konzerninterne grenzüberschreitende Darlehen zu verhindern, und zwar auch dann, wenn das Darlehen fremdüblich ist.

Auch eine Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch eine Gesamtbetrachtung der Rechtfertigungsgründe der Bekämpfung der Steuerumgehung und der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse lehnte der EuGH ab. Eine Gesamtbetrachtung sei dann nicht möglich, wenn die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse allein - wie im vorliegenden Fall - kein einschlägiger Rechtfertigungsgrund sei.

Von Relevanz für die Beurteilung des § 10 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 sind insbesondere die nachstehenden Ausführungen des EuGH in der Rechtssache *Lexel AB*:

Rn 50: Außerdem ist zum einen dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, im Rahmen der Prüfung, ob es sich um eine rein künstliche Konstruktion zu ausschließlich steuerlichen Zwecken handelt, die Möglichkeit einzuräumen, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen (Urteil vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rn. 82).

Rn 51: Zum anderen erfordert der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, falls sich der betreffende geschäftliche Vorgang nach einer Prüfung solcher Umstände als eine rein künstliche Konstruktion erweisen sollte, für die es keine realen wirtschaftlichen Gründe gibt, dass das Abzugsrecht nur insoweit versagt wird, als die Zinsen den Betrag übersteigen, der ohne eine besondere Beziehung zwischen den Vertragspartnern vereinbart worden wäre (Urteil vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rn. 83).

Rn 53: Der spezifische Zweck der Ausnahmebestimmung ist nicht die Bekämpfung rein künstlicher Konstruktionen, und ihre Anwendung beschränkt sich nicht auf solche Konstruktionen. Wie die Steuerverwaltung in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen eingeräumt hat, betrifft diese Bestimmung nämlich Verbindlichkeiten aus privatrechtlichen Geschäften, nicht jedoch ausschließlich künstliche Konstruktionen. Somit können, je nach Bewertung der Ziele des fraglichen Geschäfts durch die Steuerverwaltung, unter die Ausnahmebestimmung auch Geschäfte fallen, die unter Bedingungen des freien Wettbewerbs

geschlossen wurden, d. h. unter Bedingungen, die denjenigen entsprechen, die zwischen unabhängigen Gesellschaften Anwendung fänden.

Rn 55: Der bloße Umstand, dass eine Gesellschaft in einer grenzüberschreitenden Situation, bei der keine künstliche Transaktion vorliegt, Zinsen in Abzug bringen möchte, vermag eine Maßnahme, die die in Art. 49 AEUV vorgesehene Niederlassungsfreiheit beeinträchtigt, nicht zu rechtfertigen.

Rn 56: Festzustellen ist, dass Geschäfte vom Anwendungsbereich der Ausnahmebestimmung umfasst sein können, die unter Bedingungen des freien Wettbewerbs geschlossen wurden und folglich keine rein künstlichen oder fiktiven Konstruktionen darstellen, die zu dem Zweck errichtet wurden, die auf aus Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne normalerweise zu entrichtende Steuer zu umgehen.

Rn 57: Somit kann eine Rechtfertigung nicht aus der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung hergeleitet werden.

In seiner jüngst ergangenen Entscheidung vom 4. Oktober 2024, C-585/22, X-BV, hielt der EuGH fest, dass Artikel 10a der niederländischen Rechtsvorschriften zur Körperschaftsteuer, eine Regelung zur Begrenzung des Zinsabzugs, mit dem EU-Recht vereinbar ist. Obwohl dieser Artikel einen Unterschied in der Behandlung zwischen einer inländischen und einer grenzüberschreitenden Situation einführt, ist dieser Unterschied durch die Notwendigkeit der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung gerechtfertigt.

Artikel 10a der niederländischen Rechtsvorschrift zur Körperschaftsteuer soll verhindern, dass die niederländische Steuerbemessungsgrundlage durch die künstliche Schaffung von Zinslasten innerhalb einer Gruppe von Steuerzahlern ausgehöhlt wird. Transaktionen, die in den Anwendungsbereich dieses Artikels fallen, sind ein interner oder externer Erwerb, eine Dividendenzahlung (Gewinnausschüttung), oder eine Kapitaleinlage in ein verbundenes Unternehmen (d.h. eine Beteiligung an dem Unternehmen von mindestens 1/3). Zinsen, die sich auf die Finanzierung solcher Transaktionen beziehen, sind nur abzugsfähig, wenn das Darlehen und die zugrundeliegende Transaktion überwiegend auf soliden wirtschaftlichen Erwägungen beruhen oder wenn die erhaltenen Zinsen nach niederländischen Maßstäben effektiv und ausreichend besteuert werden (Besteuerung von mindestens 10% des steuerpflichtigen Gewinns).

Der EuGH stellte fest, dass die niederländischen Rechtsvorschriften tatsächlich eine Ungleichbehandlung beinhalten. Diese verfolgen allerdings das legitime Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug. Besagter Artikel 10a des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes ist dem Ziel der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung angemessen und gilt auch für Fälle, in denen, wie im vorliegenden, eine

Einheit erst infolge des Erwerbs oder der Erhöhung einer Beteiligung zu einer mit dem Steuerpflichtigen verbundenen Einheit wird.

Der Gerichtshof wies auch darauf hin, dass die Vermutung rein künstlicher Gestaltungen vom Steuerpflichtigen widerlegt werden kann. Die Prüfung, ob die Voraussetzung der Marktüblichkeit eingehalten wurde, müsse sich insbesondere auf die wirtschaftliche Realität der Transaktionen beziehen.

Wenn der künstliche Charakter einer bestimmten Transaktion aus einem außergewöhnlich hohen Zinssatz für ein solches Darlehen resultiert, der die wirtschaftliche Realität widerspiegelt, verlangt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eine Berichtigung für den Teil der für dieses Darlehen gezahlten Zinsen, der den marktüblichen Satz übersteigt. Die Verweigerung des Zinsabzugs würde über das hinausgehen, was notwendig ist, um völlig künstliche Regelungen zu verhindern.

Ist das Darlehen hingegen an sich wirtschaftlich nicht gerechtfertigt und wäre es ohne die Beziehung zwischen den Unternehmen und den angestrebten Steuervorteil nie abgeschlossen worden, so steht es im Einklang mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den Abzug der gesamten Zinsen zu verweigern.

Mit diesem Urteil hob der EuGH hervor, dass gruppeninterne Darlehen trotz marktüblicher Konditionen dennoch als rein künstliche Gestaltungen angesehen werden können. Liegt eine rein künstliche Gestaltung vor (zB weil das Darlehen ohne eine besondere Beziehung zwischen den betreffenden Gesellschaften und ohne den angestrebten steuerlichen Vorteil nicht aufgenommen worden wäre), kann der Zinsabzug auch in vollem Umfang verweigert werden.

Entgegen der Entscheidung in der Rechtssache *Lexel AB* bejahte der EuGH somit im Urteil *X BV* die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung durch Gründe der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung.

Von Relevanz für den verfahrensgegenständlichen Fall sind insbesondere die Ausführungen des EuGH zur Ungleichbehandlung (Rn 37 bis 47), wonach die Anknüpfung an ein Besteuerungsniveau beim Empfänger von zumindest 10% zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führen kann, wenn im Inlandsfall praktisch immer eine ausreichend hohe Besteuerung vorliegt und das Abzugsverbot somit im Endeffekt nur in grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Anwendung gelangt (indirekte bzw de facto-Diskriminierung).

Im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung bejahte der EuGH die Vergleichbarkeit von Zinszahlungen an einen inländischen Empfänger mit Zinszahlungen an einen ausländischen niedrigbesteuerten Empfänger (siehe Rn 48 bis 52).

Die niederländischen Vorschriften sind durch das Ziel der Bekämpfung von Steuerbetrug und -umgehung gerechtfertigt, da sie darauf abzielen, künstliche Darlehen und dadurch erzeugte Zinsen zu verhindern, die keine wirtschaftliche Realität widerspiegeln (Rn 71 und 72).

Die niederländischen Vorschriften sind zudem verhältnismäßig, da sie es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, nachzuweisen, dass die Darlehen und die damit verbundenen Transaktionen auf wirtschaftlichen Erwägungen beruhen und nicht ausschließlich aus steuerlichen Gründen abgeschlossen wurden.

Wenn sich der künstliche Charakter eines Geschäfts aus einem ungewöhnlich hohen Zinssatz auf ein solches Darlehen ergebe, das ansonsten die wirtschaftliche Realität widerspiegle, verlangt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den Teil dieser gezahlten Zinsen, der über dem marktüblichen Zinssatz liegt, auszunehmen (Rn 87).

Wenn hingegen das in Rede stehende Darlehen selbst wirtschaftlich ungerechtfertigt sei und es ohne eine besondere Beziehung zwischen den betreffenden Gesellschaften und den angestrebten steuerlichen Vorteil niemals aufgenommen worden wäre, stehe es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Einklang, den Abzug dieser Zinsen vollständig zu verweigern (Rn 88).

Zusammenfassend lässt sich unter Berücksichtigung der Aussagen des EuGH in den Entscheidungen *Lexel AB* und *X BV* festhalten, dass das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit faktisch zwischen inlands- und auslandsansässigen Empfängern diskriminierend wirkt. Die Rechtfertigung dieser Diskriminierung scheitert an der fehlenden Anwendbarkeit auf rein künstliche Konstrukte sowie am pauschal ausgestalteten Abzugsverbot, welches nicht bloß den fremdunüblichen Teil der Zinsen oder Lizenzgebühren erfasst. Im Übrigen ist die Möglichkeit eines Gegenbeweises in der inländischen Regelung nicht vorgesehen.

Nach Ansicht des Richters verstößt die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 daher gegen die Niederlassungsfreiheit und damit gegen primäres Unionsrecht.

Aufgrund der Tatsache, dass die gegenständliche Rechtsfrage vom EuGH in den Rechtssachen *Lexel AB* und *X BV* in ähnlicher Form bereits beurteilt wurde, konnte zur Lösung auf die oben dargestellte Rechtsprechung zurückgegriffen werden. Von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH wurde daher abgesehen (vgl. EuGH 6.10.1982, CILFIT, C-283/81).

Im Fall der unmittelbaren Anwendbarkeit von Unionsrecht ist eine sogenannte bereinigte Rechtslage zur Anwendung zu bringen. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sind nationale Gerichte, die im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden haben, gehalten, für die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen Sorge zu tragen.

Dabei ist darauf zu achten, dass der nationale Besteuerungsanspruch so weit wie möglich erhalten bleibt („Methode der geltungserhaltenden Reduktion“). Die Verdrängung darf also bloß jenes Ausmaß erreichen, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Bestehen mehrere gleichwertige unionsrechtskonforme Lösungen, ist jene Lösung zur Anwendung zu bringen, mit welcher materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen wird. Soweit als möglich, ist die normative Anordnung des nationalen Gesetzgebers aufrechtzuerhalten (vgl. VwGH 24.6.2021, Ro 2018/16/0040; 25.10.2011, 2011/15/0070; 17.4.2008, 2008/15/0064).

Das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 ist daher iSd geltungserhaltenden Reduktion auf Fälle des Missbrauchs und Fälle, in denen ein ungewöhnlich hoher, fremdunüblicher Zinssatz zur Anwendung gelangt, einzuschränken.

Im vorliegenden Fall wurde die Darlehensvereinbarung bereits im Jahr 2007, dh geraume Zeit vor Inkrafttreten des AbgÄG 2014, im Rahmen eines rein ausländischen, konzerninternen Finanzierungsvorgangs mit einer Laufzeit von 15 Jahren abgeschlossen. Die Verzinsung des gewährten Darlehens betrug ursprünglich 5% p.a. und wurde ab dem Jahr 2010 auf 2% p.a. reduziert.

Im Zuge einer grenzüberschreitenden Restrukturierung des Konzerns im Jahr 2014 wurde der verbliebene aushaftende Darlehensbetrag (Stand per 31. Dezember 2014: 150 Mio. Euro) durch eine Verschmelzung auf die Bf ins Inland übernommen. Neben diesem Gesellschafterdarlehen erfolgt die Finanzierung der Bf im Übrigen überwiegend über Eigenkapital.

Aus dem bekannten Sachverhalt ergaben sich keine Hinweise auf das Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO iZm der übertragenen Darlehensvereinbarung zwischen der Bf und ihrer liechtensteinischen Muttergesellschaft. Die vereinbarte Verzinsung iHv 2% p.a. war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auch als fremdüblich zu qualifizieren.

Die geltend gemachten Zinsaufwendungen unterlagen daher in unionsrechtskonformer Einschränkung der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 nicht dem Abzugsverbot und waren als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

III. Zusammenfassung

Im gegenständlichen Fall war die Beschwerde vom 5. Juli 2022 nach einer rein innerstaatlichen Betrachtungsweise (siehe dazu unter Punkt I.) betreffend das Jahr 2014 stattgebend und betreffend die Jahre 2015 bis 2017 abweisend zu erledigen.

Nach der unionsrechtlichen Beurteilung (siehe dazu unter Punkt II.) war die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 dahingehend einschränkend auszulegen, dass der strittige Zinsaufwand in allen verfahrensgegenständlichen Jahren als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Unter Zugrundelegung der gemäß § 293b BAO berichtigten Feststellungsbescheide Gruppenträger 2014 bis 2017, alle vom 16. Mai 2022, war das Einkommen der beschwerdeführenden Partei als Gruppenträger wie folgt neu festzusetzen.

Als abzugsfähige Betriebsausgaben waren dabei die gesamten Zinsaufwendungen aus dem Darlehen, dh inklusive der in den Jahren 2016 und 2017 von der Bf im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung hinzugerechneten Beträge, zu berücksichtigen.

Einkommen Gruppenträger	2014	2015	2016	2017
lt. Bescheid vom 16.05.2022	9.381.548,48	3.623.766,43	23.882.104,93	-362.865,67
abzugsfähige Zinsen	-3.456.438,36	-2.794.706,85	-2.221.529,86	-1.898.701,35
lt. BFG-Erkenntnis	5.925.110,12	829.059,58	21.660.575,07	-2.261.567,02

Die übrigen Spruchbestandteile (anrechenbare bzw einbehaltene Steuern) bleiben unverändert.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer ordentlichen Revision

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.

Im gegenständlichen Fall liegt zur entscheidungserheblichen Rechtsfrage der innerstaatlichen Anwendbarkeit sowie der Unionsrechtswidrigkeit der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Eine solche Rechtsprechung fehlt auch zur Frage der unionsrechtskonformen Einschränkung des Abzugsverbots für konzerninterne Zinsen und Lizenzgebühren. Die ordentliche Revision ist daher zulässig.

Wien, am 7. März 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache Bf vertreten durch StB über die Beschwerde vom 18. Juli 2023 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 27. Juni 2023 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für die Jahre von 2018 bis 2020, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabeordnung (BAO) Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2018 beträgt 1.157.244,51 Euro.

Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2019 beträgt -699.284,02 Euro.

Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2020 beträgt -2.858.106,76 Euro.

Die übrigen Spruchbestandteile (anrechenbare bzw. einbehaltene Steuern) der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Die beschwerdeführende Gesellschaft (in der Folge abgekürzt Bf bzw Bf1) war ab der Veranlagung des Jahres 2014 Gruppenträgerin einer steuerlichen Unternehmensgruppe iSd Bestimmung des § 9 KStG 1988 mit den beiden inländischen Gruppenmitgliedern GM_1 und GM_2.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend den Zeitraum von 2018 bis 2020 wurde laut Tz 1 – *Zinsaufwendungen* der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. Juni 2023 die nachstehende, streitgegenständliche steuerliche Feststellung getroffen.

„Das geprüfte Unternehmen hat im Prüfungszeitraum 2018 - 2020 einen steuerwirksamen Zinsaufwand iHv insgesamt € 3.147.699,74 geltend gemacht. Dieser Aufwand resultiert aus einem Darlehen, das im Jahr 2007 aufgenommen wurde.

Mit 31.12.2006 hat die ausl._T1 auf den niederländischen Antillen eine Beteiligungsaufwertung an der ausl._T2 von € 63.890.000,- auf € 260.000.000,- beschlossen. Im selben Jahr wurde vom Management eine Dividendenausschüttung und eine Kapitalrückzahlung im Jahr 2007 vereinbart.

Um diese Ausschüttung und Rückzahlung bedienen zu können, hat die ausl._T1 am 18.6.2007 einen Kredit bei der M-Gesellschaft in Liechtenstein in Höhe von € 260.000.000,- aufgenommen. € 220.000.000,- davon mit 5% verzinslich und die restlichen € 40.000.000,- unverzinslich. Dieser Zinssatz wurde mit einem Supplemental Agreement vom 15.12.2009 wirksam mit 1.1.2010 auf 2% reduziert. Dieses Supplemental Agreement wurde bereits von der ausl._T1 in Luxemburg als Rechtsnachfolgerin der ausl._T1 durchgeführt.

*Mit Verschmelzungsvertrag vom 14.4.2014 wird die ausl._T1 zur Gänze mit der ***Bf1*** verschmolzen. Ebenfalls am 14.4.2014 wird die ausl._T2 als Ganzes mit der ***Bf1*** verschmolzen. Somit geht auch die Darlehensforderung der M-Gesellschaft auf die ***Bf1*** über.*

*Mit der Veranlagung 2014 wird der Zinsaufwand erstmals von der ***Bf1*** geltend gemacht. Die Entwicklung im Prüfungszeitraum 2018 - 2020 stellt sich wie folgt dar:*

	<i>Verbindlichkeit</i>	<i>Zinsaufwand</i>
<i>2018</i>	<i>51.620.000,00</i>	<i>1.364.454,79</i>
<i>2019</i>	<i>41.620.000,00</i>	<i>998.975,35</i>
<i>2020</i>	<i>31.620.000,00</i>	<i>784.269,60</i>
		<i>3.147.699,74</i>

Eine Überprüfung der steuerlichen Ergebnisse der M-Gesellschaft für die Jahre 2018 - 2020 hat ergeben, dass die effektive Steuerbelastung in Liechtenstein in allen Jahren unter 10% liegt.

Die niedrige Steuerbelastung ist auf eine Besonderheit des liechtensteinischen Steuergesetzes zurückzuführen. Nach Art. 54 SteG können fiktive Eigenkapitalzinsen in Höhe von 4% des „modifizierten Eigenkapitals“ als steuerminderndes Ergebnis angesetzt werden.

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 versagt die Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren, wenn diese an unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Körperschaften geleistet werden und bei der Empfängerkörperschaft keiner angemessenen Besteuerung unterliegen. Dieses Abzugsverbot wurde mit dem AbgÄG 2014 eingeführt und betrifft sämtliche Zinszahlungen und Lizenzgebühren die ab dem 1.3.2014 geleistet werden.

Eine „nicht angemessene“ Besteuerung kann sich aufgrund folgender Fälle ergeben:

Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft

- aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder*
- einem Steuersatz von weniger als 10% oder*
- aufgrund einer (auch) dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% oder*
- aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10% wobei auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist.*

Da die Zinszahlungen des geprüften Unternehmens bei der Empfängerkörperschaft in Liechtenstein einer effektiven Besteuerung von unter 10% unterliegen (durch die fiktive Eigenkapitalverzinsung wird das steuerliche Ergebnis auf 0 gesenkt), sind die entsprechenden Aufwendungen nach Ansicht der Außenprüfung gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 3. TS KStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die steuerliche Vertretung führt an, dass im Jahr 2018 die Niedrig- bzw. Nichtbesteuerung der Zinserträge auf Ebene der Empfängergesellschaft lediglich aus einer Verlustsituation seitens der M-Gesellschaft (der Normalsteuersatz beträgt 12,5%) entstanden ist und beruft sich in ihrer Argumentation auf die KStR Rz 1266bk. Die Verluste seien daher nicht auf eine Steuerermäßigung iSd § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 zurückzuführen und die Aufwendungen somit anzuerkennen. Dem hält die Ap entgegen, dass diese Betrachtungsweise nur greift, wenn die betreffenden Zinseinkünfte auch ohne Verlustsituation nicht niedrigbesteuert wären. Sollte also ohne Verlustausgleich § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 greifen, kann aus Sicht der Ap ein Verlustausgleich das Abzugsverbot nicht sanieren. Das Abzugsverbot war in den Jahren 2014 - 2017 anzuwenden, ebenso für die Jahre 2019 und 2020. Ohne den Verlustausgleich im Jahr 2018 wäre auch in diesem Jahr eine Niedrigbesteuerung eingetreten. Somit müssen nach Ansicht der Ap die Zinsaufwendungen auch im Jahr 2018 hinzugerechnet werden.

Eine Stellungnahme sowohl von der steuerlichen Vertretung als auch der Finanzverwaltung zu oben genanntem Sachverhalt wurde bereits bei der Vor-Prüfung eingereicht.

Es wird diesbezüglich auf die Niederschrift zur BP für den Prüfungszeitraum 2014 - 2017 verwiesen (Anmerkung des Richters: siehe BFG-Verfahren RV/7102685/2022).“

Das zuständige Finanzamt folgte der Ansicht der Außenprüfung und setzte nach Bescheidaufhebungen gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) in den neu erlassenen Feststellungsbescheiden Gruppenträger der Jahre von 2018 bis 2020, alle vom 27. Juni 2023, das Einkommen der Bf als Gruppenträgerin abweichend von den eingereichten Steuererklärungen wie folgt fest:

- 2018: 2.521.699,30 Euro
- 2019: 299.691,33 Euro
- 2020: -2.073.837,16 Euro

Im Ergebnis wurden in den Feststellungsbescheiden Gruppenträger der Jahre von 2018 bis 2020 die folgenden Beträge wegen der Nichtanerkennung des geltend gemachten Zinsaufwandes den Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw dem Einkommen der beschwerdeführenden Partei hinzugerechnet.

- 2018: 1.364.454,79 Euro
- 2019: 998.975,35 Euro
- 2020: 784.269,60 Euro
- Summe: 3.147.699,74 Euro

Mit Eingabe vom 18. Juli 2023 erhob die Bf fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger der Jahre von 2018 bis 2020 vom 27. Juni 2023 und beantragte gemäß §§ 262 Abs. 2 lit. a iVm 264 BAO das Unterbleiben einer Beschwerdevoentscheidung sowie die Direktvorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In inhaltlicher Hinsicht beantragte die Bf in der Beschwerde die Aufhebung und Abänderung der Feststellungbescheide Gruppenträger der Jahre von 2018 bis 2020 wegen der rechtswidrigen Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 sowie die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw des Einkommens des Gruppenträgers in nachstehender Höhe.

- 2018: 1.157.244,51 Euro
- 2019: -699.284,02 Euro
- 2020: -2.858.106,76 Euro

Zur Begründung hielt die Bf zusammengefasst und stark gekürzt fest:

„Unionsrechtliche Beurteilung

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 stellt in seiner derzeitigen Fassung eine nicht rechtfertigbare Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar (Jerabek/Neubauer, SWI 2021, 144; Jerabek/Neubauer, SWI 2014, 369; Zöchling/Plott, RdW 2014, 220; zur Kapitalverkehrsfreiheit Wimpissinger, SWI 2014, 225 f.; Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016), § 12 Abs.1 Rz 215; Bieber/Lehner, in Bergmann/Bieber, KStG-Update, § 12 Rz. 230).

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 muss daher in unionsrechtlich konformer Weise in seinem Anwendungsbereich auf missbräuchliche Strukturen eingeschränkt werden („reading down approach“; in diesem Sinne Zorn, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009, 171 f; BFG 31.3.2022, RV/7104573/2020, 17). Andernfalls würde Österreich selbst bei offensichtlich nicht missbräuchlichen Strukturen den allein aus niedrigeren Steuerbelastungen in anderen Mitgliedstaaten resultierenden Vorteil durch das Abzugsverbot im Inland abziehen, was einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt.

*Die zwischen der M-Gesellschaft und der ***Bf1*** bestehende Darlehensvereinbarung ist weder als Missbrauch iSd § 22 BAO zu qualifizieren (da offensichtlich keine künstliche Struktur geschaffen wurde mit der Zielsetzung österreichische Steuern zu umgehen), noch ist die darin vereinbarte Verzinsung als fremdunüblich zu qualifizieren.*

*Aus unserer Sicht verstößt die Anwendung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 im vorliegenden Fall gegen die Niederlassungsfreiheit, sodass die an die M-Gesellschaft gezahlten Zinsaufwendungen auf Ebene der ***Bf1*** daher in den Jahren 2014 bis 2017 keinem Abzugsverbot unterliegen.*

Innerstaatliche Beurteilung für das Jahr 2018

§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 (idF 2. AbgÄG 2014) sieht die Versagung des Zinsabzugs aus einem Konzerndarlehen vor, soweit die Zinsen im Empfängerstaat aufgrund einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung niedrigbesteuert werden. Die Abzugsfähigkeit darf daher nur insoweit eingeschränkt werden, als die Zinsen im Empfängerstaat - aufgrund eines besonderen Steuerregimes - auch tatsächlich von der Niedrigbesteuerung profitieren. Im Falle der Niedrigbesteuerung aufgrund einer bloßen Verlustsituation der empfangenden Körperschaft (ohne dass die Verluste selbst auf eine schädliche Steuerermäßigung zurückgehen) ist diese Voraussetzung klar nicht erfüllt. Mangels Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 sind die aus dem Darlehen in 2018 iHv 1.364.454,79 Euro resultierenden Darlehenszinsen bei der Bf daher voll abzugsfähig.“

Das zuständige Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 2. Oktober 2023 ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zur Entscheidung vor und beantragte die

vollinhaltliche Abweisung des Rechtsmittels. In ihrer Stellungnahme im Vorlagebericht verwies die Behörde erneut auf die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 und der daraus resultierenden Nichtabzugsfähigkeit der Zinszahlungen als Betriebsausgaben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde mit Notariatsakt vom 2. Dezember 2013 errichtet und am 28. Dezember 2013 im Firmenbuch unter der Firmenbuchnummer FN mit dem Firmenwortlaut ***Bf1*** eingetragen. Unternehmensgegenstand der Bf ist insbesondere die Ausübung von Holding-Funktionen.

Die Gesellschaft ist seit der Veranlagung des Jahres 2014 Gruppenträgerin einer steuerlichen Unternehmensgruppe mit den beiden inländischen Gruppenmitgliedern GM_1 und GM_2.

100%-iger Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft ist die M-Gesellschaft, eine ertragsteuerlich intransparente Familienstiftung mit Sitz in Vaduz, Fürstentum Liechtenstein. Die beiden Gesellschaften sind für steuerliche Zwecke als verbundene Unternehmen einzustufen.

Die Bf hat im beschwerdegegenständlichen Zeitraum von 2018 bis 2020 einen steuerwirksamen Zinsaufwand iHv insgesamt 3.147.699,74 Euro geltend gemacht. Dem geltend gemachten Betriebsausgabenabzug liegt der nachstehende Sachverhalt zugrunde.

Mit Darlehensvertrag („loan agreement“) vom 18. Juni 2007 gewährte die M-Gesellschaft, Fürstentum Liechtenstein, der ausl._T1 mit Sitz in Curaçao, Niederländische Antillen, einen Kredit iHv 260 Mio. Euro zum Zweck der Finanzierung einer Dividendenausschüttung sowie einer Kapitalrückzahlung im Jahr 2007. Die ausl._T1, Niederländische Antillen, später ausl._T1, Luxemburg, war zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung eine Tochtergesellschaft der liechtensteinischen M-Gesellschaft.

Laut Darlehensvertrag wurde die Gesamtsumme von 260 Mio. Euro auf einen unverzinslichen Anteil iHv 40 Mio. Euro und einen verzinslichen Anteil mit 5% p.a. iHv 220 Mio. Euro aufgeteilt. Dieser Zinssatz wurde mit der ergänzenden Vereinbarung („supplemental agreement“) vom 15. Dezember 2009 zwischen der ausl._T1 und der M-Gesellschaft ab 1. Jänner 2010 auf 2% p.a. reduziert.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 14. April 2014 wurde die nunmehr luxemburgische ausl._T1 im Wege einer Importverschmelzung auf die beschwerdeführende Gesellschaft übertragen. Damit ging auch die verbleibende offene Verbindlichkeit gegenüber der M-Gesellschaft auf die Bf über bzw wurde von dieser übernommen.

Die M-Gesellschaft unterliegt in Liechtenstein mit ihren Einkünften einer ordentlichen Besteuerung in Höhe von 12,5% (inkl. der Zinserträge). Aufgrund der Bestimmung des Art. 54 des Liechtensteinischen Steuergesetzes (SteG) können steuerlich aber fiktive Aufwendungen in Höhe von 4% des sogenannten modifizierten Eigenkapitals als Betriebsausgabe abgesetzt werden (Eigenkapital-Zinsabzug bzw fiktive Eigenkapital-Verzinsung).

Die steuerlichen Ergebnisse sowie die tatsächliche Steuerbelastung der M-Gesellschaft in Liechtenstein lauten wie folgt (Beträge in Euro):

	2018	2019	2020
Zinserträge aus Darlehen Bf	1.364.454,79	998.975,35	784.269,60
+/- sonstige Einkünfte/Verluste	-9.609.829,79	8.776.926,65	4.955.038,40
Ergebnis vor fiktiven EK-Zinsen	-8.245.375,00	9.775.902,00	5.739.308,00
modifiziertes Eigenkapital	235.438.339,00	197.530.238,00	176.383.870,00
davon 4% (Maximalbetrag fiktive Zinsen)	9.417.533,56	7.901.209,52	7.055.354,80
fiktive EK-Zinsen tatsächlich beansprucht	0,00	7.901.210,00	-5.739.308,00
Ergebnis nach fiktivem EK-Zinsabzug	-8.245.375,00	1.874.692,00	0,00
tatsächliche Steuerbelastung	1.567,00	234.337,00	1.567,00

Die fiktiven Eigenkapital-Zinsen reduzierten das steuerliche Ergebnis der M-Gesellschaft somit im Jahr 2019 auf 1.874.692,00 Euro bzw im Jahr 2020 auf Null Euro, da durch die fiktive Eigenkapital-Verzinsung kein steuerlicher Verlust generiert werden konnte. Im Jahr 2018 wurde der fiktive Eigenkapital-Zinsabzug nicht berücksichtigt, da das steuerliche Ergebnis ohnehin negativ war.

Die effektive Steuerbelastung der M-Gesellschaft in Liechtenstein lag in allen betroffenen Jahren unter 10%. Aufgrund der Verlustsituation im Jahr 2018 bzw der erwähnten Steuerermäßigung (Eigenkapital-Zinsabzug) im Jahr 2020 wurde nur die liechtensteinische

Mindeststeuer entrichtet. Im Jahr 2019 ergab sich eine effektive Steuerbelastung der Zinseinkünfte iHv 2,4%.

Der festgestellte Sachverhalt ist im Wesentlichen ident zu den Vorjahren von 2014 bis 2017 (BFG-Verfahren RV/7102685/2022). Sachverhaltsmäßige Abweichungen bestehen lediglich hinsichtlich der steuerlichen Ergebnisse der Muttergesellschaft der Bf in Liechtenstein.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und gründet sich auf den Außenprüfungsbericht, das diesbezüglich übereinstimmende Vorbringen der beschwerdeführenden Gesellschaft sowie die Einsichtnahme des Richters in den elektronischen Arbeitsbogen bzw das Firmenbuch.

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 idF 2. Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

10. Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne des § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 unter folgenden Voraussetzungen:

a) Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren ist eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 oder eine vergleichbare ausländische Körperschaft.

b) Die empfangende Körperschaft ist unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder steht unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters.

c) Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft

- aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder*
- einem Steuersatz von weniger als 10% oder*
- aufgrund einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% oder*
- aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10%, wobei auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist.*

Kann eine Steuerermäßigung oder -rückerstattung im Sinne des dritten und vierten Teilstriches erst in einem späteren Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden, ist diese bereits bei der Ermittlung der Steuerbelastung zu berücksichtigen. Erfolgt jedoch innerhalb von fünf

Wirtschaftsjahren nach dem Anfallen der Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren tatsächlich keine solche Steuerermäßigung oder -rückerstattung, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung dar.

Ist der Empfänger nicht Nutzungsberechtigter, ist auf den Nutzungsberechtigten abzustellen. Die Aufwendungen dürfen abgezogen werden, wenn die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt.

Die mit dem 2. AbgÄG 2014 vorgenommenen Änderungen sind am 30. Dezember 2014 in Kraft getreten.

Gemäß Art. 61 des liechtensteinischen Gesetzes vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG) beträgt die Ertragssteuer in Liechtenstein 12,5% des steuerpflichtigen Reinertrags.

Art. 62 SteG legt für juristische Personen eine jährliche Mindestertragsteuer iHv 1.800 Schweizer Franken fest.

Die ertragsteuerliche Belastung wird in Liechtenstein durch den Eigenkapitalzinsabzug gemäß Art. 54 SteG reduziert. Die Bestimmung des Art. 54 Abs. 1 SteG lautet wie folgt:

„Als geschäftsmässig begründete Aufwendung gilt auch die angemessene Verzinsung des modifizierten Eigenkapitals in Höhe des Sollertrags nach Massgabe des Art. 5 (Eigenkapital-Zinsabzug). Durch den Eigenkapital-Zinsabzug kann kein laufender Verlust entstehen oder sich erhöhen.“

Die Berechnung des modifizierten Eigenkapitals ist in Art. 54 Abs. 2 bis 6 SteG geregelt. Ausgangsbasis ist dabei das einbezahlte Grund-, Stamm- oder Anteilskapital und die eigenes Vermögen darstellenden Reserven. Davon sind abzuziehen

- a) eigene Anteile,
- b) Beteiligungen an juristischen Personen,
- c) nicht betriebsnotwendiges Vermögen,
- d) 6 % aller Vermögenswerte unter Ausschluss der Vermögenswerte gemäß lit. a bis c.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum betrug der Eigenkapitalzinsabzug, der dem Sollertrag gemäß Art. 5 SteG entspricht und der jährlich im liechtensteinischen Finanzgesetz geregelt wird, durchgehend 4%.

Art. 49 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) lautet:

Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.

Art. 31 Abs. 1 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) lautet:

Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten keinen Beschränkungen. Das gilt gleichermaßen für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ansässig sind.

Rechtliche Beurteilung

Mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014 wurde ua ein neues Abzugsverbot für bestimmte Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern einführt.

Laut den Materialien zum AbgÄG 2014 (ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 13) sollte die neue Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 „*Steuervorteile im Konzern eindämmen, die sich gezielt durch die Ausnutzung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Aufwendungen und damit korrespondierenden Einnahmen ergeben. Sie ist somit gleichermaßen auf innerstaatliche wie auf zwischenstaatliche Sachverhalte ausgerichtet und zielt – im Lichte aktueller internationaler Entwicklungen (BEPS Aktionsplan der OECD, Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU) – auch auf die Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen mittels Zins- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerrländer oder in besondere Steuerregime ab. Aufgrund dieses weiten Anwendungsbereiches steht die Regelung im Einklang mit zwischenstaatlichen (Art. 24 der Doppelbesteuerungsabkommen, dem OECD-MA folgend) und unionsrechtlichen Regelungen (Unionsfreiheiten, Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG); zu letzterer EuGH vom 21.7.2011, Rs Scheuten Solar Technology GmbH, Rs C-397/09).*“

Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde der Gesetzestext um das Wort „auch“ ergänzt („*aufgrund einer **auch** dafür vorgesehenen Steuerermäßigung*“) und das Abzugsverbot um einen neuen Tatbestand erweitert. Nach den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 360 BlgNR 25. GP 14) sollte damit „*klargestellt werden, dass auch Steuerermäßigungen, die sich nicht ausschließlich auf Zinsen oder Lizenzgebühren beziehen, in den Anwendungsbereich des Abzugsverbots fallen können*“.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Zinsen, die iZm der Verbindlichkeit der Bf gegenüber der M-Gesellschaft angefallen sind, in den Jahren von 2018 bis 2020 steuerlich abzugsfähig sind oder ob das Abzugsverbot iSd der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 zur Anwendung kommt. Ebenfalls strittig ist die Unionrechtskonformität dieser Bestimmung.

I. Innerstaatliche Beurteilung

Die beschwerdeführende Partei vertrat dazu – wie oben bereits ausgeführt – die Rechtsansicht, dass im Veranlagungsjahr 2018 das Abzugsverbot jedenfalls nicht greife, da die Abzugsfähigkeit nur insoweit eingeschränkt werden darf, als die Zinsen im Empfängerstaat - aufgrund eines besonderen Steuerregimes - auch tatsächlich von der Niedrigbesteuerung profitieren. Im Falle der Niedrigbesteuerung aufgrund einer bloßen Verlustsituation der empfangenden Körperschaft (ohne dass die Verluste selbst auf eine schädliche Steuerermäßigung zurückgehen) sei diese Voraussetzung klar nicht erfüllt.

Zur Begründung verwies die Bf weiters ua auf die Ausführungen in den KStR 2013 Rz 1266 bk („*Keine Steuerermäßigung iSd Bestimmung liegt hingegen vor, wenn die empfangende Körperschaft etwa eigene Verluste, Verlustvor- oder -rückträge oder aufgrund eines Gruppenbesteuerungsregimes Verluste anderer Körperschaften mit den Zins- oder Lizenzeinkünften verrechnen kann, sofern diese Verluste oder Verlustvorträge nicht auf eine Steuerermäßigung iSd Bestimmung zurückzuführen sind.*“)

Die Außenprüfung vertrat diesbezüglich die – oben ebenfalls bereits angeführte – Rechtsansicht, wonach eine solche Betrachtungsweise nur greifen würde, wenn die betreffenden Zinseinkünfte auch ohne Verlustsituation nicht niedrigbesteuert wären.

Im vorliegenden Fall ist festzuhalten, dass die liechtensteinische Muttergesellschaft im Jahr 2018 bereits vor Abzug der fiktiven Eigenkapital-Verzinsung ein negatives steuerliches Ergebnis erzielt hat.

Gemäß Art. 54 Abs. 1 SteG kann (in Liechtenstein) durch den Eigenkapital-Zinsabzug kein laufender Verlust entstehen oder sich erhöhen. Dementsprechend gelangte im Veranlagungsjahr 2018 in Liechtenstein bezüglich der Zinserträge keine „*auch dafür*

vorgesehene Steuerermäßigung“ iSd Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 zur Anwendung.

Die Erläuternden Bemerkungen führen dazu aus, dass *„die Bestimmung (gemeint: lit. c 3. Teilstrich) hingegen nicht zur Anwendung kommt, wenn der effektive Steuersatz von 10% auf die Zinsen oder Lizenzgebühren lediglich deshalb unterschritten wird, weil die empfangende Körperschaft etwa Verluste erzielt oder ihr aufgrund eines Gruppenbesteuerungsregimes Verluste zugerechnet werden.“*

Nach Ansicht des Richters gelangt die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 nach dessen Wortlaut im Jahr 2018 nicht zur Anwendung. Aufgrund der Verlustsituation in Liechtenstein im Jahr 2018 wäre es dort auch dann zu keiner Besteuerung gekommen, wenn der Eigenkapital-Zinsabzug nicht zur Verfügung gestanden wäre. Diese Rechtsansicht wird im Übrigen auch durch die zitierten Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen bzw den KStR gestützt.

Im Ergebnis schließt sich der Richter der Rechtsansicht der beschwerdeführenden Partei an, wonach die im Jahr 2018 in Liechtenstein lediglich hypothetisch anwendbare Steuerermäßigung unbeachtlich ist. Die Zinsaufwendungen sind im Jahr 2018 daher zur Gänze abzugsfähig.

Zur innerstaatlichen Beurteilung der Veranlagungsjahre 2019 und 2020 hat die Bf kein weiteres Vorbringen erstattet.

Für diese Jahre wurde mit der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 idF 2. AbgÄG durch die Einfügung des Wortes "auch" klargestellt, dass damit nicht nur jene Fälle gemeint sind, in denen ausschließlich für Zinsen bzw Lizenzgebühren spezifische Steuerermäßigungen vorgesehen sind, sondern auch jene Fälle, in denen auch für Zinsen und Lizenzgebühren Steuerermäßigungen bestehen.

Im gegenständlichen Fall besteht in Liechtenstein die Möglichkeit eines fiktiven Eigenkapitalzinsabzuges. Dabei handelt es sich um den Ansatz einer fiktiven Verzinsung auf das Eigenkapital, die vom steuerbaren Gewinn als Freibetrag in Abzug gebracht werden kann. Mit der Berücksichtigung dieser fiktiven Betriebsausgaben kommt es im Ergebnis zu einer zusätzlichen steuerlichen Entlastung von der einheitlichen liechtensteinischen Ertragsteuer („flat tax“) iHv 12,5%.

Diese Regelung erfüllt bei der M-Gesellschaft den Tatbestand einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% aufgrund einer Steuerermäßigung (3. Teilstrich).

Zur Frage, ob es sich bei der Bestimmung des Art. 54 SteG (Eigenkapital-Zinsabzug in Liechtenstein) um eine schädliche Steuerermäßigung handelt, war mangels einer gesetzlicher

Definition auf die Gesetzesmaterialien zu verweisen, wonach auch fiktive Betriebsausgaben als Steuerermäßigung anzusehen sind (ErläutRV BlgNR 25. GP 13).

Die fiktive Betriebsausgabe in Liechtenstein basierend auf dem Eigenkapital der M-Gesellschaft iSe Verzinsung des Eigenkapitals stellt somit „auch“ eine Steuerermäßigung bezüglich Zinsen oder Lizenzgebühren gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 dar.

Im Ergebnis reduzierte sich die tatsächliche Steuerbelastung in Liechtenstein durch die fiktive Eigenkapitalverzinsung im Jahr 2019 auf 2,4% bzw im Jahr 2020 auf die Mindeststeuer, dh auf praktisch 0%.

Die Zinsen der Jahre 2019 und 2020 waren daher nach der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 idF 2. AbgÄG bei der Bf nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig und außerbilanzmäßig hinzuzurechnen.

Aus innerstaatlicher Sicht war der Beschwerde betreffend das Jahr 2018 stattzugeben. Hinsichtlich der Jahre von 2019 und 2020 war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Unionsrechtliche Beurteilung

Für den vorliegenden Fall ist festzuhalten, dass die Erläuternden Bemerkungen zum 1. AbgÄG 2014 (ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 13) davon ausgehen, dass *„die Regelung Steuervorteile im Konzern eindämmen soll, die sich gezielt durch die Ausnutzung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Aufwendungen und damit korrespondierenden Einnahmen ergeben. Sie ist somit gleichermaßen auf innerstaatliche wie auf zwischenstaatliche Sachverhalte ausgerichtet und zielt – im Lichte aktueller internationaler Entwicklungen (BEPS Aktionsplan der OECD, Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU) – auch auf die Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen mittels Zins- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer oder in besondere Steuerregime ab. Aufgrund dieses weiten Anwendungsbereiches steht die Regelung im Einklang mit zwischenstaatlichen (Art. 24 der Doppelbesteuerungsabkommen, dem OECD-MA folgend) und unionsrechtlichen Regelungen (Unionsfreiheiten, Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG); zu letzterer EuGH vom 21.7.2011, Rs Scheuten Solar Technology GmbH, Rs C-397/09).“*

Unbestritten ist, dass durch das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte in einer formalen Betrachtungsweise gleichbehandelt werden. Aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen sind aber idR Zahlungen ins Ausland davon betroffen.

Aufwendungen für Zinsen und Lizenzgebühren unterliegen nur dann dem Abzugsverbot, wenn der Empfänger der Zahlungen nicht oder nur niedrig besteuert ist. Im Gesetz werden dafür vier Tatbestände normiert.

Nach § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 1. Teilstrich KStG 1988 liegt eine das Abzugsverbot auslösende Nichtbesteuerung vor, wenn die Zinsen bei der empfangenden Körperschaft aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung unterliegen.

Eine persönliche Befreiung der empfangenden Körperschaft liegt dann vor, wenn diese als Person gänzlich keiner Besteuerung unterliegt. Eine persönliche Befreiung kann sich bei inländischen Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 etwa aus § 5 KStG 1988 oder aus sondergesetzlichen Vorschriften außerhalb des KStG 1988 ergeben. Bei ausländischen Körperschaften kann sich eine Befreiung von der Steuerpflicht zB aufgrund vergleichbarer ausländischer Rechtsvorschriften oder verwaltungsrechtlicher Akte ergeben.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 2. Teilstrich KStG 1988 liegt eine das Abzugsverbot der Zinsen oder Lizenzgebühren auslösende Niedrigbesteuerung dann vor, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft einem Steuersatz von weniger als 10% unterliegen. Für die Anwendung des 2. Teilstriches ist der Nominalsteuersatz maßgebend, dem die empfangende Körperschaft mit den Einkünften aus den aus österreichischen Quellen stammenden Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegt. Der auf andere Einkünfte entfallende nominelle Steuersatz ist daher nicht von Bedeutung.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c 3. Teilstrich KStG 1988 liegt eine das Abzugsverbot der Zinsen oder Lizenzgebühren auslösende Niedrigbesteuerung dann vor, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund einer auch dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% unterliegen; somit fallen auch Steuerermäßigungen in den Anwendungsbereich des Abzugsverbotes, die sich nicht ausschließlich auf Zinsen und Lizenzgebühren, sondern auch auf andere Einkünfte beziehen. Der dritte Teilstrich erfasst - unabhängig vom nominellen Steuersatz - jene Fälle, in denen bei der empfangenden Körperschaft besondere Steuerermäßigungen zur Anwendung gelangen, aufgrund derer der effektive Steuersatz für die Zins- oder Lizenzeinkünfte weniger als 10% beträgt. Als Steuerermäßigungen iSd Bestimmung gelten insbesondere teilweise Steuerbefreiungen oder fiktive Betriebsausgaben (zB ein pauschaler Abzug von fiktiven Refinanzierungskosten oder eine fiktive „interest/patent income deduction“).

Keine Steuerermäßigung iSd Bestimmung liegt vor, wenn die empfangende Körperschaft etwa eigene Verluste, Verlustvor- oder -rückträge oder aufgrund eines Gruppenbesteuerungsregimes Verluste anderer Körperschaften mit den Zins- oder Lizenzeinkünften verrechnen kann, sofern diese Verluste oder Verlustvorträge nicht auf eine Steuerermäßigung iSd Bestimmung zurückzuführen sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG 1988 kommt das Abzugsverbot auch dann zur Anwendung, wenn zwar keine Nicht- oder Niedrigbesteuerung im Sinne von § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c erster bis dritter Teilstrich KStG 1988 vorliegt, die Steuerbelastung der Zins- oder Lizenzeinkünfte aber aufgrund einer Steuerrückerstattung unter 10% sinkt.

Mit dem Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (EWR-Abkommen) gelten die vier Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechtes (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) auch gegenüber EWR-Mitgliedstaaten. Das Fürstentum Liechtenstein ist seit 1. Mai 1995 Mitglied des EWR. Das Abkommen über den EWR trat am 1. Jänner 1994 in Kraft und wurde von den damals zwölf EU-Staaten sowie den sechs EFTA-Staaten, zu denen auch Österreich zählte, ratifiziert. Das EWR-Abkommen ist ein multinationaler völkerrechtlicher Vertrag traditioneller Art, der von der österreichischen Rechtsordnung übernommen und grundsätzlich unmittelbar anwendbar ist. Das EWR-Abkommen betrifft zwar die direkten Steuern nicht unmittelbar, die Vertragsstaaten des EWR müssen aber auch auf dem Gebiet der Steuern ihre Befugnisse unter Wahrung der Grundfreiheiten ausüben und deshalb jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen (VwGH 03.08.2000, 98/15/0202).

Das EWR-Abkommen ist ein Abkommen im Sinne des Artikels 310 EGV. Derartige Abkommen sind von ihrem Inkrafttreten an integrierender Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung und daher im Sinne der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes auszulegen (vgl. EuGH 15.06.1999, C-321/97, *Andersson*).

Die ausländische Muttergesellschaft der beschwerdeführenden Partei, die M-Gesellschaft, ist einer inländischen Körperschaft (Privatstiftung) vergleichbar und hat ihren Sitz in Vaduz, Fürstentum Liechtenstein.

Auf den vorliegenden Sachverhalt mit Zinszahlungen der inländischen Bf an ihre liechtensteinische Muttergesellschaft sind daher die unionrechtlichen Prinzipien wie in einem rein unionsinternen Sachverhalt anwendbar.

Die Bf hat in ihrer Beschwerde vorgebracht, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 idgF eine nicht rechtfertigbare Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt und in unionsrechtlich konformer Weise auf missbräuchliche Strukturen eingeschränkt werden muss.

Demgegenüber bringt die belangte Behörde vor, dass die Bestimmung auch auf innerstaatliche Zahlungen anwendbar ist und aufgrund dieses weiten Anwendungsbereiches mit den Unionsfreiheiten in Einklang steht.

Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) schützt die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder

Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaates oder eines EWR-Staats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats oder EWR-Staats. Vom persönlichen Schutzbereich sind gemäß Art. 49 iVm Art. 54 AEUV sowohl Staatsangehörige eines Mitgliedstaats als auch Gesellschaften, welche nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet wurden und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat haben, erfasst. Der Begriff „Gesellschaften“ iSd Art. 54 AEUV umfasst neben Kapitalgesellschaften auch Personengesellschaften. Die Rechtsfähigkeit einer Vereinigung ist nicht erforderlich.

Die strittige Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 umfasst zwar grundsätzlich auch Zinsen und Lizenzgebühren, die an inländische Körperschaften gezahlt werden, idR sind aber Zahlungen aus ausländische Empfänger betroffen. Dies wird auch in den Erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2014 zum Ausdruck gebracht.

Unter Berücksichtigung des genannten Zwecks der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988, nämlich vorteilhafte Steuergestaltungen von Konzerngesellschaften zu verhindern, war der Ansicht der Bf zuzustimmen, wonach das Abzugsverbot in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit – und nicht der Kapitalverkehrsfreiheit – als potentiell betroffene unionrechtliche Grundfreiheit fällt.

Nach der Formulierung des Abzugsverbots gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 ist die Regelung sowohl auf innerstaatliche als auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte gleichermaßen anzuwenden; eine offene Diskriminierung liegt daher nicht vor.

Neben offenen Diskriminierungen stellen aber auch versteckte bzw indirekte Diskriminierungen einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten dar. Eine versteckte Diskriminierung liegt vor, wenn in- und ausländische Sachverhalte zwar formal gleichbehandelt werden, sich faktisch jedoch ein Nachteil für ausländische Sachverhalte ergibt. Da es sich bei der Niederlassungsfreiheit um Primärrecht handelt, genügt bereits die Möglichkeit einer Diskriminierung, um gegen dieses zu verstoßen (vgl bspw EuGH 13.03.2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*).

Um beurteilen zu können, ob ein Eingriff in den Schutzbereich der Grundfreiheit vorliegt, wird vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) ein vertikales Vergleichspaar gebildet. Eine grenzüberschreitende Situation wird mit einer inländischen verglichen.

Die tatsächlichen innerstaatlichen Anwendungsfälle des Abzugsverbots stellen eher Ausnahmefälle dar, da juristische Personen des privaten Rechts idR mit sämtlichen Einkünften dem Körperschaftsteuersatz iHv (damals) 25% unterliegen. Lediglich Körperschaften, die einer Befreiung des § 5 KStG 1988 unterliegen, also bspw „Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen“, oder österreichische Körperschaften mit ausländischen, niedrigbesteuerten Betriebsstätten, in Ansässigkeitsstaaten

mit einem DBA mit Befreiungsmethode, sind von der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 betroffen.

Nach Ansichten im Schrifttum (*Peyerl*, ÖStZ 2014/314, 223; *Jerabek /Neubauer*, SWI 2014, 369; *Kühbacher*, ÖStZ 2017/256, 169) stellt das Abzugsverbot eine faktische Diskriminierung ausländischer Konzerngesellschaften dar, weil die überwiegende Anzahl inländischer Sachverhalte nicht vom Tatbestand umfasst ist. Der aus § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 resultierende Nachteil sei geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch österreichische Gesellschaften zu behindern, indem diese davon abgebracht werden, eine Tochtergesellschaft in einem „Niedrigsteuer-Mitgliedstaat“ zu gründen, zu erwerben oder zu behalten (vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*). Daneben sei die unterschiedliche Behandlung österreichischer Tochtergesellschaften je nach dem Ort des Sitzes ihrer Muttergesellschaft (Hoch- vs. Niedrigsteuerland) geeignet, die Niederlassungsfreiheit der ausländischen Muttergesellschaft zu beschränken (vgl. EuGH 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*).

Nach Ansicht des Richters ist dieser Literaturmeinung zuzustimmen, zumal die Regelung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 zwar nicht ausschließlich auf Auslandssachverhalte anwendbar ist, die große Mehrheit der Anwendungsfälle aber Auslandsbezug haben dürfte. Darüber hinaus sind betroffene innerstaatliche Zahlungen an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Gesellschaften nicht mit grenzüberschreitenden Zahlungen an gewinnorientierte ausländische Gesellschaften vergleichbar (EuGH 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Rn 28).

Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 wirkt faktisch nur bei Outbound-Situationen und stellt daher eine verdeckte, dh indirekte Diskriminierung von ausländischen niedrigbesteuerten konzernzugehörigen Körperschaften dar.

Zur Rechtfertigung der festgestellten verdeckten Diskriminierung können neben den im Art. 52 Abs. 1 AEUV genannten Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit auch zwingende Gründe des Allgemeininteresses herangezogen werden. Mögliche Rechtfertigungsgründe im Steuerrecht stellen bspw die Vermeidung der Steuerumgehung, -hinterziehung oder -flucht, die Kohärenz des Steuersystems, die Steuerkontrolle bzw Steueraufsicht, die Aufteilung der Steuerhoheiten sowie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar.

Im Falle einer Beschränkung aus Gründen des öffentlichen Interesses muss die Beschränkung geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Rn 47). Eine solche Regelung muss also dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gerecht werden und darf nicht das erforderliche Maß überschreiten. Stehen mehrere Maßnahmen zur Verfügung ist daher die am wenigsten belastende Methode zu wählen.

Im vorliegenden Fall soll das Abzugsverbot einen Steuerausfall durch konzerninterne Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer verhindern. Als ungeschriebene Rechtfertigungsgründe kommen daher insbesondere die Verhinderung der Steuerumgehung und -hinterziehung, die Aufteilung der Steuerbefugnisse und die Kohärenz des österreichischen Steuerrechts im Betracht. Im Schrifttum wurde aufgezeigt, dass nach der Rechtsprechung des EuGH diese Rechtfertigungsgründe nicht zulässig sein dürften (vgl dazu *Jerabek/Neubauer*, SWI 2014, 377ff; *Zöchling/Plott*, RdW 2014, 220).

Für die Rechtfertigung der Missbrauchsbekämpfung (Verhinderung der Steuerumgehung und -hinterziehung) fordert der EuGH eine Einzelfallbetrachtung, da nur gegen rein künstliche Gestaltungen ohne wirtschaftlichen Gehalt vorgegangen werden soll. § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 richtet sich gegen Praktiken zur Steuervermeidung. Da das Abzugsverbot jedoch bereits bei niedrigem Steuerniveau anwendbar ist, ohne die Möglichkeit einer wirtschaftlichen Begründung für die gewählte Konstellation zuzulassen, sind nicht nur rein künstliche Gestaltungen vom Abzugsverbot betroffen. Allein die Möglichkeit, dass die Kredit- und Lizenzverträge auch von inländischen Gesellschaften ausgeführt werden könnten, reicht nicht aus um eine rein künstliche Gestaltung anzunehmen (vgl EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc und Cadbury Schweppes Overseas Ltd*).

Der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung scheidet auch bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung aus, da das Abzugsverbot über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels der Missbrauchsbekämpfung tatsächlich notwendig wäre.

Mit dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 könnten Verhaltensweisen bekämpft werden, die das Besteuerungsrecht Österreichs in Bezug auf die im Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten beschränken, wodurch die Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird. In all jenen Fällen, in denen der EuGH diesen Rechtfertigungsgrund bisher zugelassen hat, ging es jedoch um Normen, welche es dem Steuerpflichtigen ermöglichten frei zu entscheiden, in welchem Mitgliedstaat er seine Gewinne der Besteuerung unterwirft. Im konkreten Fall will ein Mitgliedstaat den Vorteil, den ein anderer Mitgliedstaat gewährt, ausgleichen. In einer solchen Konstellation wurde dieser Rechtfertigungsgrund noch nie angewandt.

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 geht zudem durch das generelle Betriebsausgabenabzugsverbot über das hinaus, was zur Erreichung der Aufteilung des Besteuerungsrechts erforderlich ist. Dieser Rechtfertigungsgrund greift nur in rein künstlichen Konstruktionen zu steuerlichen Zwecken. Die Norm müsste daher sowohl dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zum Vorbringen wirtschaftlicher Gründe einräumen, als auch objektiv nachvollziehbare Umstände vorsehen mit denen festgestellt werden kann, ob eine künstliche Konstruktion vorliegt (vgl EuGH 21.01.2010, C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*).

Einen weiteren möglichen Rechtfertigungsgrund könnte die Kohärenz des Steuersystems darstellen. Bei der Beurteilung der Gemeinschaftskonformität einer steuerlichen Norm darf nicht bloß auf Einzelaspekte abgestellt werden, sondern muss der Regelungskomplex als Ganzes und daher auch unmittelbar im Zusammenhang stehende Ausgleichswirkungen berücksichtigt werden. Unter Kohärenz versteht man den engen Zusammenhang zwischen einer vorteilhaften und einer nachteiligen Norm. Die beiden Normen können nur gemeinsam existieren, da es sonst zu einem Widerspruch gegen die Grundlagen des Steuersystems kommt. Das Argument der Kohärenz greift auch in jenen Fällen, in denen der Steuernachteil bzw. -vorteil bei unterschiedlichen Steuersubjekten eintritt (zB Mutter- und Tochtergesellschaft).

In der Rechtsache *Lankhorst-Hohorst* entschied der EuGH über Zinszahlungen an eine gebietsfremde Muttergesellschaft, welche als verdeckte Gewinnausschüttung besteuert wurde, während Zinszahlungen an eine inländische Muttergesellschaft als Betriebsausgabe abzugsfähig gewesen wären. In diesem Fall sah der EuGH keinen Vorteil der den Steuernachteil der Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Muttergesellschaft ausgleicht. Die Berücksichtigung einer Minderbelastung bei der ausländischen Tochtergesellschaft auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft wurde vom EuGH so bisher nicht akzeptiert. Zudem gibt es im österreichischen Steuerrecht kein generelles Prinzip, dass Betriebsausgaben nur dann abzugsfähig wären, wenn die korrespondierenden Einnahmen beim Steuerpflichtigen tatsächlich besteuert werden. Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 führt idR wirtschaftlich gesehen nicht nur zur Besteuerung mit dem Körperschaftsteuersatz iHv (damals) 25%, welcher für Inlandssachverhalte gilt, sondern zu einer höheren Steuerbelastung, da die niedrige Besteuerung im anderen Staat hinzukommt. Dies spricht gegen eine Rechtfertigung iSd Kohärenz.

Nach den Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen war schließlich zu prüfen, ob eine Rechtfertigung aufgrund des Verweises auf aktuelle internationale Entwicklungen (BEPS-Aktionsplan der OECD, Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU) möglich ist.

Mit dem Erlass des Abzugsverbots handelte Österreich gegen die Handlungsempfehlung der OECD. Die inländische Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 erging als unilaterale Maßnahme, ohne den Abschlussbericht der OECD abzuwarten. Die österreichische Regelung entspricht auch nicht den empfohlenen Maßnahmen des Abschlussberichts der OECD zum Aktionspunkt 4, weshalb nach Ansicht des Richters eine diesbezügliche Rechtfertigung nicht in Frage kommt.

Zur unionsrechtlichen Beurteilung des konzerninternen Abzugsverbots für niedrig besteuerte Zinsen und Lizenzgebühren war schließlich insbesondere auf die folgenden Urteile des EuGH hinzuweisen:

- EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel AB*,
- EuGH 04.10.2024, C-585/22, *X BV*.

In der Entscheidung des EuGH vom 20.01.2021, C-484/19, *Lexel AB*, befasste sich der EuGH mit einer schwedischen Regelung, die ein Abzugsverbot für bestimmte Zinszahlungen im Konzern vorsieht.

Die betroffene Regelung im schwedischen Einkommensteuergesetz lautete wie folgt:

- § 10b: Zinskosten, die sich auf eine Verbindlichkeit gegenüber einem verbundenen Unternehmen beziehen, sind nicht in Abzug zu bringen.
- § 10d Abs. 1: Zinskosten, die sich auf Verbindlichkeiten gegenüber einem verbundenen Unternehmen beziehen, sind abzugsfähig, wenn die entsprechenden Einkünfte gemäß den Rechtsvorschriften des Staates, in dem das verbundene Unternehmen, dem die Einkünfte tatsächlich zugutekommen, niedergelassen ist, mit einem nominalen Steuersatz von mindestens 10 % besteuert worden wären, wenn das Unternehmen nur diese Einkünfte gehabt hätte (10%-Regel).
- § 10d Abs. 3: Zinskosten gemäß § 10d Abs. 1 sind nicht abzugsfähig, wenn das Schuldverhältnis zwischen den verbundenen Unternehmen hauptsächlich zu dem Zweck begründet wurde, ihnen einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen (Ausnahmebestimmung).

Konkret ging es im Verfahren um die Ausnahmebestimmung, wonach der Zinsabzug im Konzern versagt wurde, wenn das Schuldverhältnis zwischen den verbundenen Unternehmen hauptsächlich zu dem Zweck begründet wurde, ihnen einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen. Aus dem Zusammenspiel mit den schwedischen Regelungen zum Konzernbeitrag ergab sich, dass der Zinsabzug hingegen erlaubt hätte werden können, wenn die Darlehensgeberin ihren Sitz in Schweden gehabt hätte. Der EuGH kam zu dem Ergebnis, dass die schwedische Ausnahmeregelung eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nach Art 49 AEUV darstellt.

Nach Meinung des EuGH liegt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, weil im vorliegenden grenzüberschreitenden Fall der *Lexel AB* der Zinsabzug aufgrund der Motivregel versagt wird, während dies im reinen Inlandsfall nicht passieren würde. Die Beschränkung lasse sich auch nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses rechtfertigen.

Die Beschränkung kann nicht durch die Absicht gerechtfertigt werden, Steuerbetrug und Steuerumgehung zu bekämpfen, da die Motivregel nicht nur auf rein künstliche Gestaltungen Anwendung findet und dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit eröffnet, wirtschaftliche Gründe für die Gestaltung vorzutragen.

Die Beschränkung ist auch nicht durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt, weil ihr Zweck nicht darin liegt, zu verhindern, dass der Steuerpflichtige, nach Belieben bestimmen kann, in welchem Mitgliedstaat er Gewinne versteuert und Verluste abzieht. Sie dient vielmehr dazu, die Aushöhlung der

schwedischen Steuerbemessungsgrundlage durch konzerninterne grenzüberschreitende Darlehen zu verhindern, und zwar auch dann, wenn das Darlehen fremdüblich ist.

Auch eine Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch eine Gesamtbetrachtung der Rechtfertigungsgründe der Bekämpfung der Steuerumgehung und der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse lehnte der EuGH ab. Eine Gesamtbetrachtung sei dann nicht möglich, wenn die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse allein - wie im vorliegenden Fall - kein einschlägiger Rechtfertigungsgrund sei.

Von Relevanz für die Beurteilung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 sind insbesondere die nachstehenden Ausführungen des EuGH in der Rechtssache *Lexel AB*:

Rn 50: Außerdem ist zum einen dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, im Rahmen der Prüfung, ob es sich um eine rein künstliche Konstruktion zu ausschließlich steuerlichen Zwecken handelt, die Möglichkeit einzuräumen, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen (Urteil vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rn. 82).

Rn 51: Zum anderen erfordert der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, falls sich der betreffende geschäftliche Vorgang nach einer Prüfung solcher Umstände als eine rein künstliche Konstruktion erweisen sollte, für die es keine realen wirtschaftlichen Gründe gibt, dass das Abzugsrecht nur insoweit versagt wird, als die Zinsen den Betrag übersteigen, der ohne eine besondere Beziehung zwischen den Vertragspartnern vereinbart worden wäre (Urteil vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rn. 83).

Rn 53: Der spezifische Zweck der Ausnahmebestimmung ist nicht die Bekämpfung rein künstlicher Konstruktionen, und ihre Anwendung beschränkt sich nicht auf solche Konstruktionen. Wie die Steuerverwaltung in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen eingeräumt hat, betrifft diese Bestimmung nämlich Verbindlichkeiten aus privatrechtlichen Geschäften, nicht jedoch ausschließlich künstliche Konstruktionen. Somit können, je nach Bewertung der Ziele des fraglichen Geschäfts durch die Steuerverwaltung, unter die Ausnahmebestimmung auch Geschäfte fallen, die unter Bedingungen des freien Wettbewerbs geschlossen wurden, d. h. unter Bedingungen, die denjenigen entsprechen, die zwischen unabhängigen Gesellschaften Anwendung fänden.

Rn 55: Der bloße Umstand, dass eine Gesellschaft in einer grenzüberschreitenden Situation, bei der keine künstliche Transaktion vorliegt, Zinsen in Abzug bringen möchte, vermag eine Maßnahme, die die in Art. 49 AEUV vorgesehene Niederlassungsfreiheit beeinträchtigt, nicht zu rechtfertigen.

Rn 56: Festzustellen ist, dass Geschäfte vom Anwendungsbereich der Ausnahmebestimmung umfasst sein können, die unter Bedingungen des freien Wettbewerbs geschlossen wurden und folglich keine rein künstlichen oder fiktiven Konstruktionen darstellen, die zu dem Zweck errichtet wurden, die auf aus Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne normalerweise zu entrichtende Steuer zu umgehen.

Rn 57: Somit kann eine Rechtfertigung nicht aus der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung hergeleitet werden.

In seiner jüngst ergangenen Entscheidung vom 4. Oktober 2024, C-585/22, X-BV, hielt der EuGH fest, dass Artikel 10a der niederländischen Rechtsvorschriften zur Körperschaftssteuer, eine Regelung zur Begrenzung des Zinsabzugs, mit dem EU-Recht vereinbar ist. Obwohl dieser Artikel einen Unterschied in der Behandlung zwischen einer inländischen und einer grenzüberschreitenden Situation einführt, ist dieser Unterschied durch die Notwendigkeit der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung gerechtfertigt.

Artikel 10a der niederländischen Rechtsvorschrift zur Körperschaftsteuer soll verhindern, dass die niederländische Steuerbemessungsgrundlage durch die künstliche Schaffung von Zinslasten innerhalb einer Gruppe von Steuerzahlern ausgehöhlt wird. Transaktionen, die in den Anwendungsbereich dieses Artikels fallen, sind ein interner oder externer Erwerb, eine Dividendenzahlung (Gewinnausschüttung), oder eine Kapitaleinlage in ein verbundenes Unternehmen (d.h. eine Beteiligung an dem Unternehmen von mindestens 1/3). Zinsen, die sich auf die Finanzierung solcher Transaktionen beziehen, sind nur abzugsfähig, wenn das Darlehen und die zugrundeliegende Transaktion überwiegend auf soliden wirtschaftlichen Erwägungen beruhen oder wenn die erhaltenen Zinsen nach niederländischen Maßstäben effektiv und ausreichend besteuert werden (Besteuerung von mindestens 10% des steuerpflichtigen Gewinns).

Der EuGH stellte fest, dass die niederländischen Rechtsvorschriften tatsächlich eine Ungleichbehandlung beinhalten. Diese verfolgen allerdings das legitime Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug. Besagter Artikel 10a des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes ist dem Ziel der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung angemessen und gilt auch für Fälle, in denen, wie im vorliegenden, eine Einheit erst infolge des Erwerbs oder der Erhöhung einer Beteiligung zu einer mit dem Steuerpflichtigen verbundenen Einheit wird.

Der Gerichtshof wies auch darauf hin, dass die Vermutung rein künstlicher Gestaltungen vom Steuerpflichtigen widerlegt werden kann. Die Prüfung, ob die Voraussetzung der Marktüblichkeit eingehalten wurde, müsse sich insbesondere auf die wirtschaftliche Realität der Transaktionen beziehen.

Wenn der künstliche Charakter einer bestimmten Transaktion aus einem außergewöhnlich hohen Zinssatz für ein solches Darlehen resultiert, der die wirtschaftliche Realität widerspiegelt, verlangt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eine Berichtigung für den Teil der für dieses Darlehen gezahlten Zinsen, der den marktüblichen Satz übersteigt. Die Verweigerung des Zinsabzugs würde über das hinausgehen, was notwendig ist, um völlig künstliche Regelungen zu verhindern.

Ist das Darlehen hingegen an sich wirtschaftlich nicht gerechtfertigt und wäre es ohne die Beziehung zwischen den Unternehmen und den angestrebten Steuervorteil nie abgeschlossen worden, so steht es im Einklang mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den Abzug der gesamten Zinsen zu verweigern.

Mit diesem Urteil hob der EuGH hervor, dass gruppeninterne Darlehen trotz marktüblicher Konditionen dennoch als rein künstliche Gestaltungen angesehen werden können. Liegt eine rein künstliche Gestaltung vor (zB weil das Darlehen ohne eine besondere Beziehung zwischen den betreffenden Gesellschaften und ohne den angestrebten steuerlichen Vorteil nicht aufgenommen worden wäre), kann der Zinsabzug auch in vollem Umfang verweigert werden.

Entgegen der Entscheidung in der Rechtssache *Lexel AB* bejahte der EuGH somit im Urteil *X BV* die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung durch Gründe der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung.

Von Relevanz für den verfahrensgegenständlichen Fall sind insbesondere die Ausführungen des EuGH zur Ungleichbehandlung (Rn 37 bis 47), wonach die Anknüpfung an ein Besteuerungsniveau beim Empfänger von zumindest 10% zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führen kann, wenn im Inlandsfall praktisch immer eine ausreichend hohe Besteuerung vorliegt und das Abzugsverbot somit im Endeffekt nur in grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Anwendung gelangt (indirekte bzw de facto-Diskriminierung).

Im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung bejahte der EuGH die Vergleichbarkeit von Zinszahlungen an einen inländischen Empfänger mit Zinszahlungen an einen ausländischen niedrigbesteuerten Empfänger (siehe Rn 48 bis 52).

Die niederländischen Vorschriften sind durch das Ziel der Bekämpfung von Steuerbetrug und -umgehung gerechtfertigt, da sie darauf abzielen, künstliche Darlehen und dadurch erzeugte Zinsen zu verhindern, die keine wirtschaftliche Realität widerspiegeln (Rn 71 und 72).

Die niederländischen Vorschriften sind zudem verhältnismäßig, da sie es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, nachzuweisen, dass die Darlehen und die damit verbundenen Transaktionen auf wirtschaftlichen Erwägungen beruhen und nicht ausschließlich aus steuerlichen Gründen abgeschlossen wurden.

Wenn sich der künstliche Charakter eines Geschäfts aus einem ungewöhnlich hohen Zinssatz auf ein solches Darlehen ergebe, das ansonsten die wirtschaftliche Realität widerspiegle, verlangt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den Teil dieser gezahlten Zinsen, der über dem marktüblichen Zinssatz liegt, auszunehmen (Rn 87).

Wenn hingegen das in Rede stehende Darlehen selbst wirtschaftlich ungerechtfertigt sei und es ohne eine besondere Beziehung zwischen den betreffenden Gesellschaften und den angestrebten steuerlichen Vorteil niemals aufgenommen worden wäre, stehe es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Einklang, den Abzug dieser Zinsen vollständig zu verweigern (Rn 88).

Zusammenfassend lässt sich unter Berücksichtigung der Aussagen des EuGH in den Entscheidungen *Lexel AB* und *X BV* festhalten, dass das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit faktisch zwischen inlands- und auslandsansässigen Empfängern diskriminierend wirkt. Die Rechtfertigung dieser Diskriminierung scheitert an der fehlenden Anwendbarkeit auf rein künstliche Konstrukte sowie am pauschal ausgestalteten Abzugsverbot, welches nicht bloß den fremdunüblichen Teil der Zinsen oder Lizenzgebühren erfasst. Im Übrigen ist die Möglichkeit eines Gegenbeweises in der inländischen Regelung nicht vorgesehen.

Nach Ansicht des Richters verstößt die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 daher gegen die Niederlassungsfreiheit und damit gegen primäres Unionsrecht.

Aufgrund der Tatsache, dass die gegenständliche Rechtsfrage vom EuGH in den Rechtssachen *Lexel AB* und *X BV* in ähnlicher Form bereits beurteilt wurde, konnte zur Lösung auf die oben dargestellte Rechtsprechung zurückgegriffen werden. Von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH wurde daher abgesehen (vgl. EuGH 6.10.1982, CILFIT, C-283/81).

Im Fall der unmittelbaren Anwendbarkeit von Unionsrecht ist eine sogenannte bereinigte Rechtslage zur Anwendung zu bringen. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sind nationale Gerichte, die im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden haben, gehalten, für die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen Sorge zu tragen.

Dabei ist darauf zu achten, dass der nationale Besteuerungsanspruch so weit wie möglich erhalten bleibt („Methode der geltungserhaltenden Reduktion“). Die Verdrängung darf also bloß jenes Ausmaß erreichen, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Bestehen mehrere gleichwertige unionsrechtskonforme Lösungen, ist jene Lösung zur Anwendung zu bringen, mit welcher materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen wird. Soweit als möglich, ist die normative Anordnung des nationalen Gesetzgebers aufrechtzuerhalten (vgl. VwGH 24.6.2021, Ro 2018/16/0040; 25.10.2011, 2011/15/0070; 17.4.2008, 2008/15/0064).

Das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 ist daher iSd geltungserhaltenden Reduktion auf Fälle des Missbrauchs und Fälle, in denen ein ungewöhnlich hoher, fremdunüblicher Zinssatz zur Anwendung gelangt, einzuschränken.

Im vorliegenden Fall wurde die Darlehensvereinbarung bereits im Jahr 2007, dh geraume Zeit vor Inkrafttreten des AbgÄG 2014, im Rahmen eines rein ausländischen, konzerninternen Finanzierungsvorgangs mit einer Laufzeit von 15 Jahren abgeschlossen. Die Verzinsung des gewährten Darlehens betrug ursprünglich 5% p.a. und wurde ab dem Jahr 2010 auf 2% p.a. reduziert.

Im Zuge einer grenzüberschreitenden Restrukturierung des Konzerns im Jahr 2014 wurde der verbliebene aushaftende Darlehensbetrag (Stand per 31. Dezember 2014: 150 Mio. Euro) durch eine Verschmelzung auf die Bf ins Inland übernommen. Neben diesem Gesellschafterdarlehen erfolgt die Finanzierung der Bf im Übrigen überwiegend über Eigenkapital.

Aus dem bekannten Sachverhalt ergaben sich keine Hinweise auf das Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO iZm der übertragenen Darlehensvereinbarung zwischen der Bf und ihrer liechtensteinischen Muttergesellschaft. Die vereinbarte Verzinsung iHv 2% p.a. war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auch als fremdüblich zu qualifizieren.

Die geltend gemachten Zinsaufwendungen unterlagen daher in unionsrechtskonformer Einschränkung der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 nicht dem Abzugsverbot und waren als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

III. Zusammenfassung

Im gegenständlichen Fall war die Beschwerde vom 17. Juli 2023 nach einer rein innerstaatlichen Betrachtungsweise (siehe dazu unter Punkt I.) betreffend das Jahr 2018 stattgebend und betreffend die Jahre 2019 und 2020 abweisend zu erledigen.

Nach der unionsrechtlichen Beurteilung (siehe dazu unter Punkt II.) war die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 dahingehend einschränkend auszulegen, dass der strittige Zinsaufwand in allen verfahrensgegenständlichen Jahren als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Unter Zugrundelegung der Feststellungsbescheide Gruppenträger 2018 bis 2020, alle vom 27. Juni 2023, war das Einkommen der beschwerdeführenden Partei als Gruppenträger wie folgt neu festzusetzen.

Als abzugsfähige Betriebsausgaben waren dabei die gesamten Zinsaufwendungen aus dem Darlehen zu berücksichtigen.

Einkommen Gruppenträger	2018	2019	2020
lt. Bescheid vom 27.06.2023	2.521.699,30	299.691,33	-2.073.837,16
abzugsfähige Zinsen	-1.364.454,79	-998.975,35	-784.269,60
lt. BFG-Erkenntnis	1.157.244,51	-699.284,02	-2.858.106,76

Die übrigen Spruchbestandteile (anrechenbare bzw einbehaltene Steuern) bleiben unverändert.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer ordentlichen Revision

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.

Im gegenständlichen Fall liegt zur entscheidungserheblichen Rechtsfrage der innerstaatlichen Anwendbarkeit sowie der Unionsrechtswidrigkeit der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Eine solche Rechtsprechung fehlt auch zur Frage der unionsrechtskonformen Einschränkung des Abzugsverbots für konzerninterne Zinsen und Lizenzgebühren. Die ordentliche Revision ist daher zulässig.

Wien, am 7. März 2025

Verwaltungsgerichtshof (VwGH)

Gericht

[Verwaltungsgerichtshof \(VwGH\)](#)

Entscheidungsart

Erkenntnis

Dokumenttyp

Rechtssatz

Rechtssatznummer

1

Geschäftszahl

Ro 2022/15/0040

Entscheidungsdatum

24.04.2024

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

[KStG 1988 §8](#) Abs4 Z2

Hinweis auf Stammrechtssatz

GRS wie 2001/14/0135 E 26. Juli 2005 VwSlg 8045 F/2005 RS 1

Stammrechtssatz

Der gesetzliche Mantelkaufatbestand bringt die Rechtsfolge des Unterganges des Verlustvortragsrechtes mit einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft innerhalb eines überschaubar kurzen Zeitraumes in Verbindung (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Anm. 49 zu § 8).

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RO2022150040.J04

Im RIS seit

21.05.2024

Zuletzt aktualisiert am

19.06.2024

Dokumentnummer

JWR_2022150040_20240424J01

Gericht

[Verwaltungsgerichtshof \(VwGH\)](#)

Entscheidungsart

Erkenntnis

Dokumenttyp

Rechtssatz

Rechtssatznummer

2

Geschäftszahl

Ro 2022/15/0040

Entscheidungsdatum

24.04.2024

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

[BAO §9a](#)

[KStG 1988 §8](#) Abs4 Z2

Rechtssatz

Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur liegt in der Regel dann vor, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs sukzessive wechseln. Die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur muss im Verbund mit der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur und der Gesellschafterstruktur zur Folge haben, dass die Identität der Gesellschaft wirtschaftlich eine andere geworden ist. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist hinsichtlich der organisatorischen Struktur maßgeblich auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen, also auf jene Geschäftsführer, die faktisch die Geschäfte führen. Wird eine Organstellung nur formal beibehalten, während die faktische Geschäftsführung wechselt, bewirkt dies eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur. Solcherart kann ein bloß formales Beibehalten der Organwalterstellung die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern. Letztlich ist nach einem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob sich die organisatorische Struktur tatsächlich so wesentlich verändert hat, dass - zusammen mit den anderen Strukturänderungen - die Identität des Steuerpflichtigen nicht mehr gegeben ist und damit die Mantelkaufbestimmung zur Anwendung gelangt (vgl. VwGH 15.12.2021, [Ro 2019/13/0008](#)). Werden die bisherigen Organe nicht ausgewechselt oder tritt kein neuer Geschäftsführer hinzu, kann es in Fällen, in denen die bisherige Geschäftsführung formal belassen und die Geschäfte tatsächlich von Organen der Mutter (oder einer verbundenen Gesellschaft) geführt werden, im Rahmen der einzelfallbezogenen Gesamtbetrachtung auch auf den faktischen Geschäftsführer ankommen, der im Übrigen vom Gesetzgeber durch § 9a BAO in gleicher Weise in den Bereich der Geschäftsführerhaftung einbezogen wird.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RO2022150040.J01

Im RIS seit

21.05.2024

Zuletzt aktualisiert am

19.06.2024

Dokumentnummer

JWR_2022150040_20240424J02

Gericht

[Verwaltungsgerichtshof \(VwGH\)](#)

Entscheidungsart

Erkenntnis

Dokumenttyp

Rechtssatz

Rechtssatznummer

3

Geschäftszahl

Ro 2022/15/0040

Entscheidungsdatum

24.04.2024

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

[KStG 1988 §8](#) Abs4 Z2

Rechtssatz

Eine nur formal beibehaltene Organstellung kann die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern, weil im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf die tatsächliche organisatorische Struktur abzustellen ist. Stellt man auf das tatsächliche Wirken der Geschäftsführung ab, kann es aber keinen Unterschied machen, ob neben den faktischen Geschäftsführern eine Person nach außen hin als vertretungsbefugte Organwalterin beibehalten wird. Die bloß formal beibehaltene Organstellung eines im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführers kann für sich die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern. Ob die Organstellung eines Geschäftsführers nur formal beibehalten und die Geschäfte einer Gesellschaft tatsächlich von anderen - im Firmenbuch nicht als Geschäftsführer ausgewiesenen - Personen ausgeübt wird, ist eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RO2022150040.J02

Im RIS seit

21.05.2024

Zuletzt aktualisiert am

19.06.2024

Dokumentnummer

JWR_2022150040_20240424J03

Gericht

[Verwaltungsgerichtshof \(VwGH\)](#)

Entscheidungsart

Erkenntnis

Dokumenttyp

Rechtssatz

Rechtssatznummer

4

Geschäftszahl

Ro 2022/15/0040

Entscheidungsdatum

24.04.2024

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

[BAO §115](#) Abs1

[BAO §269](#)

[BAO §279](#) Abs1

Hinweis auf Stammrechtssatz

GRS wie Ra 2017/15/0010 E 31. Jänner 2019 RS 4

Stammrechtssatz

Nicht nur die Abgabenbehörde, sondern auch das Bundesfinanzgericht unterliegt der amtswegigen Ermittlungspflicht (vgl. für viele VwGH 22.11.2017, [Ra 2016/13/0018](#)).

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RO2022150040.J03

Im RIS seit

21.05.2024

Zuletzt aktualisiert am

19.06.2024

Dokumentnummer

JWR_2022150040_20240424J04

Gericht[Verwaltungsgerichtshof \(VwGH\)](#)**Entscheidungsart**

Erkenntnis

Dokumenttyp

Entscheidungstext

Geschäftszahl

Ro 2022/15/0040

Entscheidungsdatum

24.04.2024

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm[BAO §115](#) Abs1[BAO §269](#)[BAO §279](#) Abs1[BAO §9a](#)[KStG 1988 §8](#) Abs4 Z2**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Klagenfurt St. Veit Wolfsberg in 9020 Klagenfurt, Siriusstraße 11, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. Juni 2022, Zl. RV/4100660/2011, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 (mitbeteiligte Partei: B Ges.m.b.H. in K, vertreten durch die CONFIDA Klagenfurt Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 9020 Klagenfurt, Kardinalschütt 7), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

Bei der mitbeteiligten Partei, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Mai 1988 errichtet worden ist, wurde eine die Jahre 2005 bis 2009 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, dass mit 31. Dezember 2003 (Eintragung im Firmenbuch) das gesamte Stammkapital der mitbeteiligten Partei um 1 € an die X GmbH übertragen worden sei. Mit der Übernahme des Stammkapitals habe sich auch das Betätigungsfeld der mitbeteiligten Partei geändert. Bis zum Jahr 1999 habe sie Kraftwerke errichtet und betrieben, Maschinen und Akkumulatoren erzeugt sowie mit Waren aller Art gehandelt, wohingegen sie von 2000 bis 2003 keine Tätigkeit entfaltet habe. Abweichend dazu habe der Unternehmensgegenstand ab 2004 nur noch die Erbringung von technischer Beratung umfasst. Die Geschäftsführung der mitbeteiligten Partei habe sich „am Papier“ zwar nicht geändert, die mit Wirksamkeit ab 19. März 1990 bestellte Geschäftsführerin habe jedoch ab dem Kalenderjahr 2004 - mit Ausnahme der Unterfertigung diverser Schriftstücke - keine nach außen ersichtliche operative Tätigkeit entfaltet. Alle Geschäfte seien von den Organen der X GmbH, der nunmehrigen Alleingesellschafterin, abgewickelt worden. Der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführerin, die an der Mitbeteiligten nicht mehr beteiligt gewesen sei, habe die Möglichkeit gefehlt, willensbildende Entscheidungen zu treffen. Es sei ihr auch kein Geschäftsführungsentgelt ausbezahlt worden; den vorliegenden Bilanzen zufolge bestünden auch

keine diesbezüglichen Forderungen gegenüber der mitbeteiligten Partei. Der Prüfer vertrat den Standpunkt, bei der Mitbeteiligten sei es im Jahr 2004 zu einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur, der wirtschaftlichen Struktur und der organisatorischen Struktur gekommen, womit der Tatbestand des Mantelkaufs gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verwirklicht worden sei. Der Mitbeteiligten stehe (ab 2004) kein Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 zu.

Das Finanzamt folgt dem Prüfer, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren und erließ entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009.

Die mitbeteiligte Partei erhob gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Wiederaufnahme- und Sachbescheide Berufung (nunmehr Beschwerde).

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht (BFG) der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren statt und hob die diesbezüglichen Bescheide ersatzlos auf, wodurch auch die darauf aufbauenden Körperschaftsteuerbescheide aus dem Rechtsbestand ausschieden. Zur Begründung führte es aus, der Verwaltungsgerichtshof sei im Erkenntnis vom 15. Dezember 2021, Ro 2019/13/0008, das Anlass zur Aussetzung der Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde gegeben habe, davon ausgegangen, dass alle Merkmale des Mantelkaufatbestandes kumulativ der Verwirklichung bedürften. Es müssten zwar nicht alle Merkmale gleich stark ausgeprägt sein, das vollkommene Fehlen eines Tatbestandsmerkmals könne aber durch die stärkere Ausprägung der anderen nicht kompensiert werden.

Instrittig sei, dass sich die Gesellschafterstruktur der mitbeteiligten Partei auf entgeltlicher Grundlage zu 100 % und ihre wirtschaftliche Struktur wesentlich geändert habe. Strittig sei, ob eine Änderung der organisatorischen Struktur vorliege. Diese setzte - wie der Verwaltungsgerichtshof in Rz. 42 des Erkenntnisses Ro 2019/13/0008 ausgesprochen habe - voraus, dass alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhanges sukzessive ersetzt würden. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei dabei auf das tatsächliche Wirken der Geschäftsführung abzustellen. Die formale Beibehaltung der Organstellung könne die Wirkungen des Mantelkaufes nicht verhindern.

Im gegenständlichen Fall sei es zu keinem Austausch bzw. Hinzutreten von Geschäftsführern gekommen. Die mit Wirksamkeit ab 19. März 1990 bestellte Geschäftsführerin sei weiter die alleinige Geschäftsführerin der Mitbeteiligten geblieben und habe die ihr nach den gesetzlichen Vorschriften zukommenden und auch weitere Formalverpflichtungen (Unterschriftsleistung bei Bilanzen, Steuererklärungen, Firmenbucheingaben und sonstigen Vereinbarungen) erfüllt. Davon gehe auch das Finanzamt aus, und derartige Unterlagen fänden sich sowohl in den Steuerakten als auch im Arbeitsbogen des Prüfers. Ob die Geschäftsführerin über diese Formalverpflichtungen hinaus auch noch weiteres tatsächliches Wirken im Zusammenhang mit der Geschäftsführung der Mitbeteiligten entfaltet habe, bleibe im Dunkeln.

Das Finanzamt führe aus, die Geschäftsführerin habe ab dem Kalenderjahr 2004 - abgesehen von der Unterfertigung von Schriftstücken - keine nach außen ersichtliche Tätigkeit ausgeübt und die Geschäfte seien von den Organen ihrer Gesellschafterin geführt worden. Dahingehende Tatsachen (oder Beweismittel hierfür) sei das Finanzamt jedoch schuldig geblieben bzw. seien solche im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nicht angeführt. Das Finanzamt halte in einer Vorhaltsbeantwortung nur fest, die Tatsache der „faktischen Geschäftsführung“ durch Organe der Alleingesellschafterin sei erst im Rahmen der Außenprüfung festgestellt worden. Welcher Art die faktische Geschäftsführung gewesen sei und wer sie konkret ausgeübt habe, sei vom Finanzamt nicht beantwortet worden bzw. seien entsprechende Tatsachen und Beweismittel hierfür auch nicht in den Bericht über die Außenprüfung eingeflossen. Da das Finanzamt mit den obigen Ausführungen auch die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 rechtfertige, hätte es aber derartiger Feststellungen bedurft.

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren könne gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO nur wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahmegründe seien in der Begründung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides anzuführen. Der Bericht über die Außenprüfung bleibe Tatsachen oder Beweismittel schuldig, weshalb es an einem tauglichen Grund für die Wiederaufnahme fehle.

Eine Revision erklärte das BFG für zulässig. Die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Dezember 2021, Ro 2019/13/0008, aufgeführten Grundsätze seien berücksichtigt worden. Zur Frage, inwieweit diese zum Tragen kämen, wenn zu dem seit Jahren bestellten Geschäftsführer kein weiterer Geschäftsführer hinzutrete, und damit einhergehend, welche Anforderungen an die Wiederaufnahme von Verfahren zu stellen seien, fehle jedoch Rechtsprechung.

Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Amtsrevision bringt zu ihrer Zulässigkeit weiters vor, die Entscheidung des BFG stehe im Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach das BFG den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund zu prüfen und zu würdigen habe und - so erforderlich - Ergänzungen vornehmen müsse (Hinweis auf VwGH 6.4.2022, [Ra 2021/15/0050](#); und 9.12.2021, Ra 2021/13/0040). Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unterliege auch das BFG der amtswegigen Ermittlungspflicht und dürfe sich über erhebliche Behauptungen des Finanzamts - hier im Zusammenhang mit dem Wiederaufnahmegrund und den damit festgestellten Tatsachen - nicht ohne Ermittlungen und ohne Begründung hinwegsetzen (Hinweis auf VwGH 29.3.2021, [Ra 2019/13/0050](#); und 30.9.2021, Ra 2020/13/0002).

Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Revision ist zulässig und begründet.

§ 8 Abs. 4 KStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung lautete auszugsweise:

„(4) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1. [...]
2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.“

Der gesetzliche Mantelkaufatbestand bringt die Rechtsfolge des Untergangs des Verlustvortragsrechts mit einer - wirtschaftlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beurteilten - wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft innerhalb eines überschaubar kurzen Zeitraums in Verbindung. Voraussetzung für die Versagung des Verlustabzugs ist, dass es zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlusts und dem Zeitpunkt des Verlustabzugs zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft gekommen ist. Die wirtschaftliche Identität geht verloren, wenn wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und der organisatorischen Struktur mit wesentlichen Änderungen der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage einhergehen (vgl. VwGH 26.7.2005, [2001/14/0135](#), VwSlg 8045/F; und vom 18.12.2008, 2007/15/0090, VwSlg 8402/F).

Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur liegt in der Regel dann vor, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs sukzessive wechseln. Die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur muss im Verbund mit der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur und der Gesellschafterstruktur zur Folge haben, dass die Identität der Gesellschaft wirtschaftlich eine andere geworden ist. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist hinsichtlich der organisatorischen Struktur maßgeblich auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen, also auf jene Geschäftsführer, die faktisch die Geschäfte führen. Wird eine Organstellung nur formal beibehalten, während die faktische Geschäftsführung wechselt, bewirkt dies eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur. Solcherart kann ein bloß formales Beibehalten der Organwalterstellung die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern. Letztlich ist nach einem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob sich die organisatorische Struktur tatsächlich so wesentlich verändert hat, dass - zusammen mit den anderen Strukturänderungen -

die Identität des Steuerpflichtigen nicht mehr gegeben ist und damit die Mantelkaufbestimmung zur Anwendung gelangt (vgl. VwGH 15.12.2021, [Ro 2019/13/0008](#)).

Werden die bisherigen Organe nicht ausgewechselt oder tritt kein neuer Geschäftsführer hinzu, kann es in Fällen, in denen die bisherige Geschäftsführung formal belassen und die Geschäfte tatsächlich von Organen der Mutter (oder einer verbundenen Gesellschaft) geführt werden, im Rahmen der einzelfallbezogenen Gesamtbetrachtung auch auf den faktischen Geschäftsführer ankommen, der im Übrigen vom Gesetzgeber durch § 9a BAO in gleicher Weise in den Bereich der Geschäftsführerhaftung einbezogen wird.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2005 bis 2009 verfügt und zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. In der verwiesenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht wurde der Standpunkt vertreten, bei der Mitbeteiligten sei es im Jahr 2004 zu einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur, der wirtschaftlichen Struktur und der organisatorischen Struktur gekommen, wodurch der Tatbestand des Mantelkaufs gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verwirklicht worden sei. Zur hier allein strittigen Änderung der organisatorischen Struktur wird ausgeführt, die tatsächliche Geschäftsführung sei geändert bzw. ausgetauscht worden. Die Person der Geschäftsführerin der Mitbeteiligten habe sich zwar „am Papier“ nicht geändert, die mit Wirksamkeit ab 19. März 1990 bestellte Geschäftsführerin habe jedoch ab dem Kalenderjahr 2004 - mit Ausnahme der Unterfertigung diverser Schriftstücke - keine erkennbare operative Tätigkeit ausgeübt. Sie habe kein Geschäftsführungsentgelt erhalten und auch keine Entgeltforderungen gegenüber der Mitbeteiligten. Der Prüfer stellte weiters fest, dass die gesamte Geschäftsabwicklung von den Organen der nunmehrigen Alleingesellschafterin durchgeführt worden sei, womit er zum Ausdruck brachte, dass die faktische Geschäftsführung auf die Organwalter der neuen Gesellschafterin übergegangen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 15. Dezember 2021, Ro 2019/13/0008, zu Recht erkannt, dass eine nur formal beibehaltene Organstellung die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern kann, weil im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf die tatsächliche organisatorische Struktur abzustellen ist. Stellt man auf das tatsächliche Wirken der Geschäftsführung ab, kann es aber keinen Unterschied machen, ob neben den faktischen Geschäftsführern eine Person nach außen hin als vertretungsbefugte Organwalterin beibehalten wird. Die bloß formal beibehaltene Organstellung eines im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführers kann für sich die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern. Ob die Organstellung eines Geschäftsführers nur formal beibehalten und die Geschäfte einer Gesellschaft tatsächlich von anderen - im Firmenbuch nicht als Geschäftsführer ausgewiesenen - Personen ausgeübt wird, ist eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist.

Das BFG hob die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide mit der Begründung auf, es sei im Dunkeln geblieben, ob die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführerin über ihre Formalverpflichtungen hinaus auch noch weiteres tatsächliches Wirken im Zusammenhang mit der Geschäftsführung der Mitbeteiligten entfaltet habe. Damit verkennt das BFG, dass nicht nur die Abgabenbehörde der amtswegigen Ermittlungspflicht unterliegt, sondern auch das BFG (vgl. für viele VwGH 5.3.2020, [Ro 2018/15/0004](#)). Das BFG hat - worauf in der Revision zutreffend hingewiesen wird - den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund zu prüfen und zu würdigen und erforderlichenfalls Ergänzungen vorzunehmen. Es wäre daher am BFG gelegen, die allenfalls noch notwendigen Ermittlungsschritte zur Klärung der Frage zu setzen, ob der Wechsel in der faktischen Geschäftsführung auch tatsächlich - wie vom Finanzamt angenommen - eingetreten ist.

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war.

Wien, am 24. April 2024

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RO2022150040.J00

Im RIS seit

21.05.2024

Zuletzt aktualisiert am

19.06.2024

Dokumentnummer

JWT_2022150040_20240424J00

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Rauscher und Mag. Glashüttner als Richter sowie Mag. Aust und Mag. Kühberger-Leeb als fachkundige Laienrichterinnen im Beisein der Schriftführerin Lisa Pfungstl über die Beschwerden der ***Bf-GmbH***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die Puntigam Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Hauptstraße 39, 8093 St. Peter am Ottersbach, vom 27.08.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 14.05.2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 sowie Körperschaftsteuer 2015 und 2016 nach mündlicher Verhandlung am 18.03.2024 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 20.11.2008 unter der Firma ***Bf-GmbH-Name_alt1*** gegründete, im Jahr 2012 nach Neufassung des Gesellschaftsvertrages (OZ 29) in ***Bf-GmbH-Name_alt2*** umbenannte und – nach Übernahme des Vermögens der ***C-KG*** gemäß § 142 UGB zum 31.12.2017 (Generalversammlungsbeschluss vom 24.09.2018) – im Jahr 2018 in ***Bf-GmbH*** umbenannte Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter sind Ing. ***C*** (vertritt die Beschwerdeführerin seit 24.09.2018 selbständig) und die ***H-GmbH*** (***H*** vertritt

die Gesellschaft seit 16.02.2012 selbständig) (siehe den Firmenbuchauszug vom 17.09.2020, OZ 36).

Chronologie (Zahl in Klammer = Eintragsnummer Firmenbuch):

2008 bis 2011

- 20.11.2008 (1) **Gesellschaftsvertrag zur Gründung der Firma ***Bf-GmbH-Name_alt1*****
- Geschäftszweig: Entwicklung, Produktion und Vertrieb von technischen Produkten
- Geschäftsanschrift: ***
- Geschäftsführer: ***X1***
- Gesellschafter: ***X2***, ***X3***, ***K1***, ***X4***, ***X1***, ***R***, ***X5***
- 27.04.2011 (3) **Eintragung Anteilsübertragung**
- Löschung als Gesellschafter: ***X2***, ***X3***, ***X4***, ***X1***, ***X5***
- Eintragung als Gesellschafter: ***J***
- Eintragung Anteilserhöhung: ***K1***, ***R***
- 30.04.2011 (4) **Eintragung Änderung Geschäftsführer**
- Löschung als Geschäftsführer: ***X1***
- Eintragung als Geschäftsführer: ***R***
- 13.05.2011 **Abschluss des Bestandvertrages** mit der ***Einkaufszentrum1-GmbH*** für den Betrieb einer LED-Video-Wall in der ***Einkaufszentrum1***

Im Jahr 2011 erzielte die Beschwerdeführerin laut Umsatzsteuererklärung vom 15.03.2013 und Umsatzsteuerbescheid vom 18.03.2013 keine Umsätze (Gesamtbetrag der Vorsteuern: 0 €).

2012

- 16.02.2012 (6) **Notariatsakt (OZ 25)**

Neue Gesellschafter: Ing. ***C***, ***H-GmbH***, ***K2-GmbH1***
(GF: ***K2***)

Anteilsverminderung: ***K1***, ***R***, ***J***

16.02.2012 (6)

Generalversammlungsbeschluss

Gesellschaftsvertrag (OZ 29)

Umbenennung in ***Bf-GmbH-Name_alt2***

Neuer Geschäftszweig: Marketing und Handel

Neue Geschäftsanschrift: ***

Abberufung als Geschäftsführer: ***R***

Berufung als Geschäftsführer: ***H*** (Geschäftsführervertrag OZ
69/38)

16.02.2012

Darlehensvereinbarungen (OZ 22/2-13)

K1 (29.166 €), ***R*** (35.417 €), ***J*** (35.417 €), Ing.
C (28.125 €), ***H-GmbH*** (71.875 €), ***K2-GmbH1***
(100.000 €) – Summe: 300.000 €

Die Darlehensvereinbarungen lauten in ihren wesentlichen Punkten:

1. Vertragsgegenstand

Der Darlehensgeber gewährt der Darlehensnehmerin ein Darlehen in Höhe von [Betrag] (in Worten: Euro [Betrag]). Der Darlehensgeber wird den Darlehensbetrag auf das Bankkonto bei der [Bank], [Kontonummer] lautend auf [Beschwerdeführerin] bis zum 29. Februar 2012 überweisen.

2. Kündbarkeit des Darlehens

Das Darlehen ist bis zum 31. Dezember 2014 unkündbar. Von diesem Zeitpunkt an kann jeder Vertragspartner unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist die Darlehensvereinbarung zum Ende eines jeden Kalendervierteljahres aufkündigen.

3. Verzinsung des Darlehens

Das Darlehen ist mit 3,5 % zu verzinsen. Die Zinsen sind erstmals zum 31. Dezember 2012 und dann jährlich im Nachhinein jeweils am 31. Dezember an den Darlehensgeber auf das Bankkonto bei der [Bank], [Kontonummer], lautend auf [Gesellschafter] zu entrichten.

Im Jahr 2012 erwarb die Beschwerdeführerin eine LED-Video-Wall zum Betrieb in der ***Einkaufszentrum1*** und eine LED-Video-Wall zum Betrieb im ***Einkaufszentrum2*** (Zugang im Jahr 2012 laut Anlagenspiegel [OZ 62/8]: 189.556,21 €; zum Betrieb siehe auch die vorgelegten Unterlagen in OZ 54/23-48).

Erlöse laut Körperschaftsteuererklärung 2012 (siehe auch die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses zum 31.12.2012, OZ 62):

	2012
Erlöse ohne § 109a	11.828,36 €
übrige Erträge/Einnahmen	1.723,74 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkommen laut (erklärungsgemäß veranlagtem) Körperschaftsteuerbescheid 2012:

	2012
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-71.806,95 €
Einkommen	0,00 €

2013

27.09.2013 **Rückstehungserklärungen:** ***K2-GmbH1*** (OZ 37/4 = OZ 69/32), ***R*** (OZ 69/33), ***H-GmbH*** (OZ 69/34), ***K1*** (OZ 69/35), ***J*** (OZ 69/36 = OZ 69/37), Ing. ***C*** (nicht vorgelegt)

Die **Rückstehungserklärungen** (siehe dazu auch den am 02.10.2014 bei der Abgabenbehörde eingegangenen Jahresabschluss zum 31.12.2013 [OZ 63/1], worin im Anhang unter Punkt 6 "Negatives Eigenkapital" ausgeführt ist, dass die Gesellschafter für ihre Darlehen von 319.600,77 € eine Rückstehungserklärung abgegeben hätten und aus diesem Grund zur Zeit keine Insolvenzgefahr bestehe) lauten wie folgt:

In der Bilanz der [Beschwerdeführerin] zum 31. Dezember 2012 ist ein Gesellschafterdarlehen einschließlich Zinsen in Höhe von [Betrag] von [Gesellschafter] ausgewiesen.

[Der Gesellschafter/die Gesellschafterin] [erklären], mit einem Betrag in Höhe von [Betrag] (in Worten: Euro [Betrag]) aus der oben angeführten Forderung im Rang gegenüber sämtlichen anderen Gläubigern der [Beschwerdeführerin] bis zur Absenkung des negativen Eigenkapitals auf Null zurückzustehen.

[Dem Gesellschafter/der Gesellschafterin] steht der Anspruch auf Rückzahlung des Darlehens ab der Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses durch die Generalversammlung insoweit anteilig in Höhe des positiven Eigenkapitals zu den anderen Gesellschafterdarlehen zu, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden ist.

Ferner erklären die Gesellschafter, dass solange keine Gewinnausschüttung erfolgt, bis die entsprechenden Darlehen getilgt sind.

Erlöse laut Körperschaftsteuererklärung 2013 (siehe auch die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses zum 31.12.2013, OZ 63):

	2013
Erlöse ohne § 109a	26.726,84 €
Erlöse Anlagevermögen	8.300 €
übrige Erträge/Einnahmen	669,90 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkommen laut (erklärungsgemäß veranlagtem) Körperschaftsteuerbescheid 2013:

	2013
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-80.464,91 €
Einkommen	0 €

2014

29.08.2014 **Jahresabschluss zum 31.12.2013** (OZ 63/1)

Unterfertigung durch ***H***

23.12.2014 **Kündigung des Bestandvertrages** mit der ***Einkaufszentrum1-GmbH*** für den Betrieb einer LED-Video-Wall in der ***Einkaufszentrum1*** zum 31.03.2015 (OZ 54/52)

Erlöse laut Körperschaftsteuererklärung 2014 (siehe auch die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses zum 31.12.2014, OZ 64):

	2014
Umsatzerlöse (Waren-Leistungserlöse)	28.095,54 €

Erlöse Anlagevermögen	-
Übrige Erträge	158,37 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkommen laut (erklärungsgemäß veranlagten)
Körperschaftsteuerbescheiden 2014:

	2014
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-42.805,45 €
Einkommen	0 €

2015

- 09.01.2015 **Rechnung über Verkauf der LED-Video-Wall** beim
Einkaufszentrum2 um 30.000 € zuzüglich Umsatzsteuer (OZ 23/1)
- 28.02.2015 (10) **Eintragung Gesellschafterwechsel**

Eintragung als Gesellschafter: ***K2-GmbH2***

Löschung als Gesellschafter: ***K2-GmbH1***
- 05.03.2015 (11) **Eintragung Gesellschafterwechsel**

Eintragung als Gesellschafter: ***K2-GmbH3***

Löschung als Gesellschafter: ***K2-GmbH2***
- 29.04.2015 **Rechnung über Verkauf der LED-Video-Wall** in der
Einkaufszentrum1 um den Betrag von 22.900 € zuzüglich
Umsatzsteuer (OZ 23/2)
- 28.08.2015 (12) **Notariatsakt (OZ 24)**

Löschung als Gesellschafter: ***K1***, ***R***, ***J***, ***K2-GmbH3***

Eintragung Anteilserhöhung: Ing. ***C***, ***H-GmbH***
- 26./28.08.2015 **"Gesellschafterumlaufbeschluss gem. § 34 GmbH-Gesetz"** (OZ 20/3
iVm OZ 51)

Erklärung der Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage

11.09.2015 **Jahresabschluss zum 31.12.2014** (OZ 64/1)

Unterfertigung durch ***H***

Aus dem Verkauf der beiden LED-Video-Walls erzielte die Beschwerdeführerin im Jahr 2015 insgesamt 52.900 € (verbucht am 16.01.2015 [OZ 26/3] und am 10.06.2015 [OZ 26/4]).

Am 26.08.2015 bzw. 28.08.2015 unterfertigten die Gesellschafter eine als "Gesellschafterumlaufbeschluss gem. § 34 GmbH-Gesetz" bezeichnete Erklärung zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" (OZ 20/3; Echtheit der Unterschriften notariell beurkundet, OZ 51).

In der Folge überwies die Beschwerdeführerin einen Betrag von 50.000 € an die ***K2-GmbH3*** (verbucht am 31.08.2015 [OZ 26/3]).

Mit **Notariatsakt vom 28.08.2015** (OZ 24/1) trat bzw. traten 1) ***K1*** und ***J*** ihre Geschäftsanteile (welche zur Hälfte eingezahlten Stammeinlagen von 4.900 € und 5.950 € entsprachen) einschließlich der ungebundenen Kapitalrücklagen um den Abtretungspreis von 1 € an Ing. ***C***, 2) ***R*** seinen Geschäftsanteil (welcher einer zur Hälfte eingezahlten Stammeinlage von 5.950 € entsprach) einschließlich der ungebundenen Kapitalrücklage um den Abtretungspreis von 1 € an die ***H-GmbH*** und 3) die ***K2-GmbH3*** ihren Geschäftsanteil (welcher einer zur Hälfte eingezahlten Stammeinlage von 7.000 € entsprach) einschließlich der ungebundenen Kapitalrücklage um den Abtretungspreis von 1 € an Ing. ***C*** und die ***H-GmbH*** ab (siehe Seite 2-3).

Bei Erstellung des Jahresabschlusses 2014 (unterzeichnet von ***H*** am 11.09.2015) wurden die Darlehensverbindlichkeiten der Beschwerdeführerin gegenüber den Gesellschaftern steuerneutral auf die ungebundene Kapitalrücklage umgebucht.

Umbuchungen (siehe Aufstellung in OZ 20):

Konto	Gegenkonto	Betrag	Text	Gesellschafter
9320	3481	76.631,46 €	UB Kapitalrücklage	***H***
9320	3482	56.537,79 €	UB Kapitalrücklage	***K2-GmbH1*** Rnf ***K2-GmbH3***
9320	3483	37.729,23 €	UB Kapitalrücklage	***R***

9320	3484	37.729,21 €	UB Kapitalrücklage	***J***
9320	3485	31.055,68 €	UB Kapitalrücklage	***K1***
9320	3486	29.916,63 €	UB Kapitalrücklage	Ing. ***C***
	Summe:	269.600 €		

Erlöse laut Körperschaftsteuererklärung 2015 (siehe auch die Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses zum 31.12.2015, OZ 66):

	2015
Umsatzerlöse (Waren- Leistungserlöse)	3.500 €
Anlagenerlöse	52.900 €
Übrige Erträge	172,79 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkommen laut (erklärungsgemäß veranlagten)
Körperschaftsteuerbescheid 2015 (OZ 5):

	2015
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-87.878,78 €
Einkommen	0 €

2016

Für das Jahr 2016 erklärte die Beschwerdeführerin Umsatzerlöse von 40.000 €. Dazu legte sie mit 07.12.2015 datierte Vereinbarungen mit der ***C-KG***, mit der ***C2-KEG***, mit der ***C-GmbH_&_Co_KG*** und mit der ***C-GmbH2*** (Geschäftsführer: ***H***) sowie eine mit 15.06.2016 datierte Vereinbarung mit ***C3*** über "Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten" vor (die Abgabenbehörde äußerte dazu die Vermutung, es könne sich um Scheinrechnungen zum Zwecke der steuerlichen Ergebnisminderung bei den "Leistungsempfängern" handeln, wobei sich bei der Beschwerdeführerin aufgrund der offenen Verlustabzüge aus den Vorjahren im Betrag von 282.956,09 € keine ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben; einzig die im Zusammenhang mit der ***C-GmbH2*** verbuchten Erträge wurden "neutralisiert" – siehe letzter Absatz der gesonderten Begründung zur Beschwerdeentscheidung).

Verfahrensablauf

Außenprüfung

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 22.09.2017** führte die Abgabenbehörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 durch. Dabei traf die Prüferin die hier strittige Feststellung, dass die Gesellschafter im Jahr 2015 auf nicht werthaltige Forderungen verzichtet haben, die gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerwirksam sind.

Mit **E-Mail vom 12.10.2017** verlangte die Prüferin die Offenlegung der "Verträge bezüglich der Umwandlung von Darlehen in Kapitalrücklagen".

Mit **E-Mail vom 12.10.2017** (OZ 20/1) legte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter vor:

- einen "**Gesellschafterumlaufbeschluss gem. § 34 GmbH-Gesetz**" (OZ 20/3) samt notarieller Beurkundung der Echtheit der Unterschriften (OZ 51), wonach sich die Gesellschafter durch ihre Unterschriften am 26.08.2015 und am 28.08.2015 bereit erklärt hätten, die angeführten Darlehensbeträge, für die sie bereits eine Rückstehungserklärung abgegeben hätten, rückwirkend mit 31.12.2014 in eine ungebundene Kapitalrücklage umzuwidmen, damit in der Bilanz zum 31.12.2014 kein negatives Eigenkapital ausgewiesen sei.

Mit **E-Mail vom 11.12.2017 (OZ 21/1)** legte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter vor:

- den notariellen Abtretungsvertrag vom 28.08.2015 betreffend die Geschäftsanteile des ***K1***, des ***R*** und des ***J*** sowie der ***K2-GmbH3*** um jeweils 1 € an Ing. ***C*** und die ***H-GmbH***,
- eine mit 07.12.2015 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit der ***C-KG*** über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Produktpräsentation, Vertriebsunterlagen) für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2019 um über 20.000 € exkl. USt – auf zwei Raten pro Jahr (OZ 21/3);
- eine mit 07.12.2015 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit der ***C2-KEG*** über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Aufbereitung von Kalkulationsvorlagen, Produktbeschreibungen und Vertriebsunterlagen sowie Unterstützung bei Neukundenakquise) für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2019 um über 20.000 € exkl. USt – auf zwei Raten pro Jahr (OZ 21/4);

- eine mit 07.12.2015 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit der ***C-GmbH_&_Co_KG*** über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Produktpräsentation, Vertriebsunterlagen) für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2019 um über 10.000 € exkl. USt – auf zwei Raten pro Jahr (OZ 21/5);
- eine mit 07.12.2015 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit der ***C-GmbH2*** (Geschäftsführer: ***H***) über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Produktpräsentation, Vertriebsunterlagen) für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2019 um über 10.000 € exkl. USt – auf zwei Raten pro Jahr (OZ 21/6);
- eine mit 15.06.2016 datierte "Vereinbarung" der Beschwerdeführerin mit ***C3*** über Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten (Website, Social Media usw., Aufbereiten von Kalkulationsvorlagen, Produktbeschreibungen und Vertriebsunterlagen sowie Unterstützung bei Neukundenakquise) für den Zeitraum 01.07.2016 bis 31.12.2016 um über 1.000 € exkl. USt (OZ 21/2).

Mit **Schreiben vom 16.01.2018** (OZ 22) legte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter vor:

- sechs mit 16.02.2012 datierte "Darlehensvereinbarungen" (OZ 22) über Darlehen an die Beschwerdeführerin von ***R*** und von ***J*** jeweils im Betrag von 35.417 €, von Ing. ***C*** im Betrag von 28.125 €, von ***K1*** im Betrag von 29.166 €, von der ***K2-GmbH1*** im Betrag von 100.000 € und von der ***H-GmbH*** im Betrag von 71.875 € als Darlehen (jährliche Verzinsung jeweils 3,5%).

Der **Niederschrift über die Einvernahme des steuerlichen Vertreters vom 19.03.2018** (OZ 32) der Beschwerdeführerin ist zu entnehmen, dass es sich bei den Rückstehungserklärungen um eine handelsrechtliche Maßnahme zur Rechtfertigung eines negativen Eigenkapitals gehandelt habe, um darzustellen, dass keine insolvenzrechtliche Überschuldung vorliege (Seite 1). Die Umwidmung sei eine reine handelsbilanzrechtliche Maßnahme gewesen, um die Bilanz zum 31.12.2014 besser darzustellen und die Bilanzkennzahlen zu verbessern. Die Einlagen seien nicht zum Zeitpunkt des Ausscheidens erfolgt. Diese Einlage ins Kapitalvermögen sei rückwirkend zum 31.12.2014 erfolgt, wobei Darlehen aus dem Jahr 2012, für die es eine Rückstehungserklärung gegeben habe, umgewidmet worden seien. Der Beschluss sei zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung im August 2015 zur Bilanz 31.12.2014 gefasst worden, um das Bilanzbild besser darzustellen. Ziel sei die Erreichung besserer Bilanzkennzahlen gewesen (Seite 2).

Der **Niederschrift über die Einvernahme des ***H*** vom 20.04.2018 (OZ 34)** ist zu entnehmen, - zur Frage, warum die Beschwerdeführerin von 2012 bis 2015 weder Zinsen noch

Darlehensrückzahlungen an die Gesellschafter geleistet habe – dass es wirtschaftlich nicht möglich gewesen sei, da der Anlauf für das Projekt sehr lange gedauert habe und man mit der langen Frist des Kapitalbedarfs nicht gerechnet habe. Der Anfang sei sehr kapitalintensiv, die Montage der Video-Wall in der ***Einkaufszentrum1*** sei sehr aufwendig gewesen. In ***Einkaufszentrum1*** hätten die Kosten für die Errichtung der Werbewall ca. 180.000 € gekostet. Sehr aufwendige Installationsarbeiten - Strom. ***J*** und ***K1*** seien auf ihn zugekommen, dass er investiere und ***K2*** und Ing. ***C*** hätten auch durch ihn investiert. Nach und nach seien sie aber zur Erkenntnis gekommen, dass die angekündigten Werbeverträge gar nicht zustande gekommen seien. Die meisten Werbeeinschaltungen seien durch ihn (***H***) zustande gekommen. Er habe geschaut, dass zumindest die Betriebskosten abgedeckt worden seien. Sehr wartungsintensiv, es hätten durch die Einnahmen höchstens die laufenden Kosten abgedeckt werden können. Ich bin erst später draufgekommen, dass man mit zwei Video-Walls nicht wirtschaftlich überlebensfähig sei. ***J*** - ***Beruf*** - habe sich um die Werbeverträge kümmern wollen. Es hätten jedoch keine Werbeverträge durch ihn abgeschlossen werden können. Es sei den neuen Gesellschaftern so verkauft worden, als würden sich die alten Gesellschafter der Beschwerdeführerin um die Werbeverträge kümmern und die neuen Gesellschafter sollten nur Kapital zur Verfügung stellen. (Zur Frage: Warum legen die ausscheidenden Gesellschafter (***K1***, ***J***, ***R***, ***K2-GmbH3***) am Tag ihres Ausscheidens ihre offenen Darlehen zum Großteil in die Beschwerdeführerin ein?) Er (***H***) habe als Geschäftsführer gesagt, dass sie so nicht weiterarbeiten könnten. Es müssten andere Geschäftsideen entwickelt werden, dass sie Geld verdienen. Alle Gesellschafter hätten gesagt, dass sie (alle) der Beschwerdeführerin Eigenkapital zur Verfügung stellen müssten, um uns neuen Projekten zuwenden zu können. (Zur Frage: Welches Interesse haben die austretenden Gesellschafter an der Kapitalzufuhr gehabt?) Die austretenden Gesellschafter hätten den Anteil günstig verkauft und seien nicht mehr bereit gewesen, Geld zu investieren. Eine Lösung hätte gefunden werden müssen. ***K2*** hätte einen Teil seines Geldes zurückhaben wollen. Seit zwei Jahren seien sie positiv und er versuche durch sein Netzwerk und seine Erfahrung Aufträge zu erlangen und an andere Firmen zu vermitteln. (Zur Frage: Welche Aufträge vermitteln Sie? Kurze Beschreibung?) Also er habe für die ***C-KG*** einen Großauftrag vermittelt, Fliesenauftrag für die ersten fünf Bauabschnitte des Bauvorhabens "****", Auftragsvolumen ca. 900.000 €. Er unterstütze die Firmen durch sein Netzwerk, dass die Aufträge für die Firmen auch bewältigbar seien, dass sie abgearbeitet werden könnten. (Zur Frage: Die Beschwerdeführerin hat keine Dienstnehmer, wer tätigt die Banküberweisungen?) Entweder meine Tochter auf meine Anweisungen hin (beschäftigt bei der Holding) oder ich.

Bei Prüfungsabschluss traf die Prüferin die hier strittige Feststellung, dass der "betrieblich veranlasste" Forderungsverzicht der Gesellschafter zur Gänze bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2015 steuerwirksam sei (Seite 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 20.04.2018, OZ 33).

Steuerliche Auswirkung laut Außenprüfung:

	2015	2016
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erstbescheid bzw. Erstbescheid	-87.878,78 €	64.758,46 €
Hinzurechnung lt. AP	269.600 €	-
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. AP (= Gesamtbetrag der Einkünfte)	181.721,22 €	64.758,46 €
Verlustabzug lt. AP	-136.290,92	-48.568,85 €

Dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14.05.2018 (OZ 35)** ist zur Begründung der hier strittigen Feststellung zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin bis 2014 hohe Verluste (ca. 200.000 €) erwirtschaftet habe. Im Jahr 2015 habe die Beschwerdeführerin lediglich Umsätze von 3.500 € erzielt. In der ersten Jahreshälfte 2015 seien die wesentlichen Anlagegüter veräußert worden. Die ursprüngliche betriebliche Tätigkeit (Werbewalls) sei 2015 eingestellt worden. Die Gesellschafter *****K1*****, *****J*****, *****R***** und die *****K2-GmbH3***** hätten der Beschwerdeführerin kein Kapital mehr zur Verfügung stellen wollen und seien mit 28.08.2015 ausgeschieden. Die Beschwerdeführerin habe in den vergangenen Jahren ausschließlich (hohe) Verluste erwirtschaftet. Sie habe seit der Gewährung der Darlehen weder Zinsen noch Rückzahlungen an die Gesellschafter leisten können. Die betriebliche Tätigkeit sei im Jahr 2015 eingestellt worden. Eine Rückzahlung der offenen Darlehen sei zum Zeitpunkt des Verzichtes höchst unwahrscheinlich gewesen, da dies aufgrund der wirtschaftlichen Situation gar nicht mehr möglich gewesen sei. Zum anderen sei der Verzicht auf die Darlehensrückzahlung zum Zeitpunkt des Ausscheidens der genannten Gesellschafter ein gewichtiger Hinweis, dass nicht gesellschafterbezogene Überlegungen für den Forderungsverzicht maßgebend gewesen seien. Rückwirkende Parteienvereinbarungen würden steuerlich nicht anerkannt. Somit sei der Verzicht (aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 28.08.2015) auf Rückzahlung der offenen Darlehen sei erst mit 28.08.2015 wirksam. Der betrieblich veranlasste Forderungsverzicht der Gesellschafter sei zur Gänze im Jahr 2015 steuerwirksam (Seite 3).

Bescheide

Mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 14.05.2018 (OZ 4-6)** nahm die Abgabenbehörde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 wieder auf und setzte die Körperschaftsteuer 2015 und 2016 wie folgt fest:

	2015	2016
Festgesetzte Körperschaftsteuer	3.494 €	4.045 €
Abgabennachforderung	1.787 €	2.295 €

Beschwerden

Mit **Schreiben vom 27.08.2018** (OZ 3) erhob die Beschwerdeführerin durch ihren vormaligen steuerlichen Vertreter nach Verlängerung der Beschwerdefrist (OZ 1-2) das Rechtsmittel der Beschwerde gegen diese Bescheide und beantragte die Aufhebung des Bescheids betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 (und des Körperschaftsteuerbescheids 2015) sowie die erklärungsgemäße Festsetzung der Körperschaftsteuer 2016. Zur Begründung brachte der steuerliche Vertreter in dem Schreiben im Wesentlichen vor, dass mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26.08.2015 beschlossen worden sei, Teile der Gesellschafterdarlehen, die mit Darlehensvereinbarung vom 16.02.2012 von den Gesellschaftern an die Beschwerdeführerin gewährt worden seien, in eine ungebundene Kapitalrücklage umzuwandeln, um den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr zum 31.12.2014 ordnungsgemäß aufstellen zu können und keine Stellungnahme im Anhang über den Fortbestand der Beschwerdeführerin seitens der Geschäftsführung abgeben zu müssen (Seite 2). Die Umwandlung in eine Kapitalrücklage sei deshalb erforderlich gewesen, damit die Beschwerdeführerin in der Bilanz zum 31.12.2014 kein negatives Eigenkapital ausweise, was nichts über die Bonität und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin aussage (Seite 5 erster Absatz). Es habe daher im gegenständlichen Fall die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage zur Stärkung des Eigenkapitals der Beschwerdeführerin geführt, sodass zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € anstatt eines negativen Eigenkapitals in Höhe von - 183.145,13 € vorhanden gewesen sei. Der Grund für den Gesellschafterbeschluss sei einzig darin gelegen, dass zum 31.12.2014 eine ordnungsgemäße Bilanz ohne negatives Eigenkapital von der Geschäftsführung habe erstellt werden können. Für den Ausweis eines positiven Eigenkapitals seien unternehmensstrategische Gründe entscheidend gewesen, da der Jahresabschluss im Firmenbuch offengelegt werden müsse (Seite 5 letzter Absatz). Im gegenständlichen Fall hätten die Darlehensgeber des Gesellschafterdarlehens, damit in der Bilanz zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital habe ausgewiesen werden können, die Gesellschafterdarlehen einer ungebundenen Kapitalrücklage zugeführt. Durch diese Maßnahme sei das Eigenkapital der Beschwerdeführerin erhöht und das Betriebskapital der Beschwerdeführerin gestärkt worden, da die Beschwerdeführerin in dieser Höhe die Schuld nicht mehr zurückzahlen müsse (Seite 6 erster Absatz 1). Die Umwandlung in eine ungebundene Kapitalrücklage sei der Abgabenbehörde mit dem Jahresabschluss und dem Evidenzkonto offengelegt worden (Seite 3). Die Gesellschaftsteuer in Höhe von 2.696 € sei am 14.10.2015 ordnungsgemäß und termingerecht von der Beschwerdeführerin an das Finanzamt

überwiesen worden (Seite 3; siehe auch Seite 4 letzter Absatz und Seite 9 letzter Absatz). Die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage sei seitens der Abgabenbehörde als Forderungsverzicht angesehen worden. Ein Forderungsverzicht bzw. Schuldenerlass im Sinne des § 1444 ABGB sei seitens der Gesellschafter infolge der Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage nicht vorgelegen. Es handle sich im gegenständlichen Fall um eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme. Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 23.09.2005, 2003/15/0078, entspreche es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass zwischen einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern bereits deshalb auf eine Forderung verzichtet werde, weil die Einbringung der Forderung aussichtslos erscheine, und es sei im Falle eines gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnisses bei einem Forderungsverzicht eines Gesellschafters, welcher die Beschwerdeführerin vor der Insolvenz bewahren wolle, in der Regel von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen (Seite 3 letzter Absatz bis Seite 4 erster Absatz). Die Gesellschafter hätten im gegenständlichen Fall keinen Forderungsverzicht im Sinne des Zivilrechts abgegeben und daher sei § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG überhaupt nicht anwendbar. Dies beweise auch die weitere Entwicklung der Beschwerdeführerin. Bereits im Geschäftsjahr 2016 hätte ein Jahresgewinn in Höhe von 63.208,46 € erzielt werden können und für das Geschäftsjahr 2017 werde auch ein Jahresgewinn in Höhe von rund 45.000 € erwartet (Seite 5 zweiter Absatz). Eine Einlage liege auch dann vor, wenn ein Gesellschafter aufgrund seiner Gesellschafterstellung auf eine Forderung verzichte. Bei der Prüfung der Frage, ob ein Forderungsverzicht betrieblich oder sozietär veranlasst worden sei, komme es maßgeblich darauf an, ob eine derartige Maßnahme auch zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen gesetzt worden wäre. Im gegenständlichen Fall sei der Forderungsverzicht - Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage - aus sozietären Gründen aufgrund der Gesellschafterstellung erfolgt (Seite 9 erster Absatz). Ein Forderungsverzicht liege nur dann vor, wenn der Gesellschafter durch Vereinbarung mit der Gesellschaft auf seine Forderung verzichte und damit die Verbindlichkeit bei der Gesellschaft weg falle. Im gegenständlichen Fall sei die entsprechende Kapitalausstattung der Beschwerdeführerin eindeutig im Interesse der Gesellschafter gewesen und ein fremder Dritter, der nicht Gesellschafter der Gesellschaft sei, hätte eine solche Zuwendung - Kapitaleinlage - nicht getätigt (Seite 9 zweiter Absatz). Die Bestimmung des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG sei im gegenständlichen Fall, wie sie von der Betriebsprüfung angewendet worden sei nicht anwendbar. Es habe keinen Forderungsverzicht gegeben, da die Gesellschafter ihre Darlehen in eine Kapitalrücklage - somit in Gesellschaftsrechte zum 31.12.2014 rückwirkend mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26.08.2015 umgewandelt hätten, damit in der Bilanz zum 31.12.2014 kein negatives Eigenkapital ausgewiesen werde, was außerdem zu einem positiven Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € geführt habe. Es sei somit nie ein Forderungsverzicht gegenüber der Beschwerdeführerin abgegeben worden und daher könne dies bei der Beschwerdeführerin nicht zu einem steuerpflichtigen Einkommen führen (Seite 10 zweiter Absatz). § 8 Abs. 1 KStG spreche ausdrücklich von einem "Forderungsverzicht auf

Seiten des Gesellschafters". Seitens der Gesellschafter habe es keinen Forderungsverzicht gegenüber der Beschwerdeführerin gegeben. Ein Gesellschafterbeschluss, dass die gewährten Darlehen in eine Kapitalrücklage umgewandelt würden, stelle zivilrechtlich im Sinne des § 1444 ABGB keinen Forderungsverzicht gegenüber der Gesellschaft dar (Seite 10 dritter Absatz). Durch die Umwandlung der Darlehen in eine Kapitalrücklage hätte die Beschwerdeführerin wiederum ein positives Eigenkapital erreicht und damit sei die Haftung gemäß § 78 GmbHG für die ausscheidenden Gesellschafter gegen Null reduziert worden. Im Zuge der Abtretung seien die abtretenden Gesellschafter im Abtretungsvertrag vom 28.08.2015 im Punkt "Viertens" ausdrücklich auf die Nachhaftung gemäß § 78 GmbHG hingewiesen worden (Seite 4 vierter Absatz). Zum Zeitpunkt der Forderungsumwandlung im Geschäftsjahr 2015 sei intensiv an einem neuen Geschäftsfeld im Unternehmen mit den Gesellschaftern gearbeitet worden sei (Seite 3 dritter Absatz). Einige Gesellschafter hätten die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin - also das neu entwickelte Geschäftsfeld nicht mehr länger mittragen wollen, da sie dadurch weitere finanzielle Belastungen erwartet hätten und hätten ihre Gesellschaftsanteile in der Folge an die verbleibenden Gesellschafter verkauft (Seite 3 dritter Absatz; siehe auch Seite 4 zweiter und dritter Absatz). Da die Beschwerdeführerin weiterbestanden habe und ab dem Jahr 2016 bis laufend wieder Gewinne erzielt würden, handle es sich nicht um einen nicht werthaltigen Teil der umgewandelten Gesellschafterdarlehen, sondern bis zur Umwandlung in die Kapitalrücklage um eine werthaltige Darlehensforderung (Seite 3 dritter Absatz). Sowohl zum Zeitpunkt der Darlehensaufnahme bei den Gesellschaftern, als auch zum Zeitpunkt der Umwandlung der Darlehen der Gesellschafter in eine Kapitalrücklage sei keine Überschuldung der Beschwerdeführerin vorgelegen (Seite 3 vierter Absatz). Verluste seien bei der Beschwerdeführerin erst in den Geschäftsjahren 2012 bis einschließlich 2015 - also in vier Jahren - aufgetreten. Es sei nicht unüblich, dass in den ersten drei bis fünf Jahren bei einer Gesellschaft Anlaufverluste aufträten. Auch die Liebhabereiverordnung gehe in § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung von Anlaufverlusten von drei bis fünf Kalenderjahren aus (Seite 3 fünfter Absatz). In diesem Zusammenhang weise man darauf hin, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, ***H***, ein besonders erfolgreicher Geschäftsmann sei und sicherlich auch die Beschwerdeführerin zum Erfolg führen werde, was er in der Zwischenzeit in den Geschäftsjahren 2016 und 2017 schon bewiesen habe. Dies sei eindeutig ein weiteres Indiz für den Wert der Gesellschaftsrechte. Es könne daher niemals von nicht werthaltigen Forderungen gesprochen werden, wie es die Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung im gegenständlichen Fall unterstelle (Seite 4 dritter Absatz). Hätten die ausgeschiedenen Gesellschafter nicht an den Fortbestand der Beschwerdeführerin geglaubt, so hätten sie sicherlich darauf bestanden, dass die erwerbenden Gesellschafter die ausstehende Einlage unbedingt einzahlten, damit sie nicht zur Nachhaftung gemäß § 78 Abs. 3 GmbHG in den kommenden fünf Jahren herangezogen werden könnten. Dies sei ein weiteres eindeutiges Indiz, dass die Gesellschaftsanteile nicht wertlos, sondern eindeutig werthaltig gewesen seien (Seite 4 fünfter Absatz). Die Beschwerdeführerin sei zum Zeitpunkt der Umwandlung liquide

gewesen, da sie keine Bankkredite gehabt hätte. Außerdem habe sie an einen Gesellschafter am 31.08.2015 - also nach dem Gesellschafterumlaufbeschluss bezüglich der Zuführung der Gesellschafterdarlehen zur Kapitalrücklage - eine Darlehensrückzahlung in Höhe von 50.000 € überwiesen, obwohl es sich um ein Darlehen gehandelt habe, für das eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei. Die Beschwerdeführerin sei zum Zeitpunkt der Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage liquide gewesen und sie sei jedenfalls immer allen ihren finanziellen Verpflichtungen termingerecht nachgekommen. Es habe weder vor der Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage noch bis heute bei der Beschwerdeführerin einen Liquiditätsengpass gegeben (Seite 5 erster Absatz). Da zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € vorhanden gewesen sei, könne niemals von einer nicht werthaltigen Forderung im Umwandlungszeitpunkt ausgegangen werden. Die Eigenkapitalquote der Beschwerdeführerin habe zum 31.12.2014 59,45 % betragen, was ein weiteres Indiz gegen die nicht werthaltigen Forderungen im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG sei, da die erforderliche Eigenmittelquote von 8 % gemäß § 22 URG weit überschritten sei (Seite 5 letzter Absatz). Eine Forderung sei uneinbringlich, wenn im Bewertungszeitpunkt Verhältnisse bestünden, die wirtschaftliche Zweifel an der Durchsetzbarkeit der Forderung rechtfertigten, z.B. wenn ein Konkursverfahren mangels Masse eingestellt worden sei, eine Zwangsvollstreckung oder Zwangsversteigerung keinen Erfolg verspreche, wenn die Forderung verjährt sei und sich Schuldner auf diesen Umstand berufen könnten usw. Alle diese Umstände seien aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht vorgelegen. Sie habe am 31.08.2015 - nach dem Beschluss der Zuführung von Teilen von Gesellschafterdarlehen zur Kapitalrücklage - eine Darlehensrückzahlung in Höhe von 50.000 € an einen Gesellschafter getätigt. Wären die Gesellschafterdarlehen tatsächlich wertlos gewesen, hätte sie weder eine Darlehensrückzahlung vornehmen können noch eine Gesellschaftsteuer abführen können bzw. müssen. Im Falle einer Insolvenz wäre dies eindeutig eine Gläubigerbegünstigung gewesen (Seite 6 zweiter Absatz). Wäre die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Gewährung der Darlehen durch Gesellschafter oder im Zeitpunkt der Umwandlung der Gesellschafterdarlehen insolvent gewesen, so hätte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Insolvenz anmelden müssen, um nicht einen Geschäftsführerhaftungstatbestand zu verwirklichen. Es sei seitens der Gesellschafter immer am Fortbestand der Beschwerdeführerin gearbeitet worden und es sei bereits im Geschäftsjahr 2016 gelungen, einen handelsrechtlichen Jahresgewinn in Höhe von 63.008,46 € und im Geschäftsjahr 2017 einen weiteren handelsrechtlichen Jahresgewinn in Höhe von rund 45.000 € zu erzielen. Auch für das Geschäftsjahr 2018 zeichne sich wiederum ein Jahresgewinn in ähnlicher Höhe wie in den Geschäftsjahren 2016 und 2017 ab. Aus der weiteren Entwicklung der Beschwerdeführerin ergebe sich, dass der Fortbestand der Beschwerdeführerin aus seinerzeitiger und heutiger Sicht gesichert sei. Es habe weder Exekutionen noch eine Insolvenzgefahr für die Beschwerdeführerin gegeben und es seien laufend sämtliche Verpflichtungen der Beschwerdeführerin termingerecht erfüllt worden. Bereits aus diesem Grund habe es sich aus der Sicht der Beschwerdeführerin niemals um nicht werthaltige

Forderungen gegenüber den Gesellschaftern gehandelt. Die Beschwerdeführerin sei liquide und werde nach Verbrauch der Bilanzverluste wieder in der Lage sein, Gewinne an ihre Gesellschafter auszuschütten (Seite 6 dritter Absatz). Die Bestimmung des § 8 Abs. 1 letzter Satz sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da die Entwicklung der Beschwerdeführerin zeige, dass im Jahr 2016 bereits ein Jahresgewinn in Höhe von 63.008,46 € und im Geschäftsjahr 2017 ein Jahresgewinn in Höhe von rund 45.000 € erwartet werde. Auch in den künftigen Jahren seien aus heutiger Sicht Gewinne zu erwarten. Die Beschwerdeführerin sei immer liquide gewesen und es habe keine Insolvenzgefahr bestanden, sodass es keine Zweifel am Fortbestand der Beschwerdeführerin gegeben habe. Die Beurteilung, ob eine Forderung werthaltig sei oder nicht, sei außerdem nicht zeitpunktbezogen, sondern zeitraumbezogen vorzunehmen. Auch zeitpunktbezogen habe zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € bestanden. Außerdem sei an einem Gesellschafter, der ein Gesellschafterdarlehen gewährt habe, für das er eine Rückstehungserklärung abgegeben habe, am 31.08.2015 eine Rückzahlung in Höhe von 50.000 € vorgenommen worden. Das zeige, dass die Beschwerdeführerin liquide Mittel zu diesem Zeitpunkt gehabt habe, um eine vorzeitige Tilgung eines Darlehens, für das noch eine Rückstehungserklärung bestanden habe, zu überweisen. Die Beschwerdeführerin sei zu diesem Zeitpunkt schuldenfrei gewesen und somit sei die Werthaltigkeit der in die Kapitalrücklage umgewandelten Gesellschafterdarlehen eindeutig gegeben gewesen. Auch die weitere Entwicklung der Beschwerdeführerin beweise eindeutig, dass die Werthaltigkeit der in eine Kapitalrücklage umgewandelten Gesellschafterdarlehen gegeben sei. Die Beschwerdeführerin weise zum 31.12.2016 ein positives Eigenkapital in Höhe von 59.134,94 € aus und werde zum 31.12.2017 voraussichtlich ein positives Eigenkapital in Höhe von 104.000 € ausweisen. Auch im Geschäftsjahr 2018 werde ein positives Ergebnis in Höhe von rund 50.000 € erwartet, sodass sich das positive Eigenkapital zum 31.12.2018 aufgrund 154.000 € erhöhen werde. Auch in den künftigen Geschäftsjahren würden Gewinne erwartet, sodass in den nächsten zwei Jahren ein höheres positives Eigenkapital als die seinerzeitigen Kapitalrücklagen in Höhe von 269.600 € erreicht sein werde (Seite 10 erster Absatz). Nebenbei sei anzumerken, dass die Privatpersonen aus ihrem Privatvermögen die Kapitalrücklage, - also aus bereits versteuertem Geld - finanziert und im Zuge des Verkaufes ihrer Anteile den Wert ihrer Geschäftsanteile festgelegt hätten. Diese Entscheidungen der Gesellschafter hätten sich in der Privatsphäre der Gesellschafter ereignet und nicht im betrieblichen Bereich der Beschwerdeführerin (Seite 6 letzter Absatz). Sowohl im Gesellschaftsrecht als auch im Steuerrecht gebe es eine klare Trennung zwischen der Sphäre der Gesellschafter und der Gesellschaft. Aus diesem Grund könne die Abgabenbehörde diese beiden Sphären in keiner Weise vermischen. Sowohl die Zuführung von Gesellschafterdarlehen zu Kapitalrücklagen als auch die Abtretung von Gesellschaftsanteilen erfolge eindeutig in der Gesellschaftersphäre und niemals in der Gesellschaftssphäre. Es sei daher in keiner Weise ein Verzicht eines Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin erfolgt und daher könne es sich nicht um eine nicht werthaltige Forderung im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG handeln. Diese Gesetzesbestimmung des § 8 Abs. 1 KStG beziehe sich nur auf

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die nicht in der Gesellschaftersphäre, sondern in der Gesellschaftssphäre gelegen seien. Sie beruhten auf Rechtsbeziehungen aus Lieferungen und Leistungen zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft und seien daher auf die ausschließlich auf der Gesellschafterebene abgewickelten Rechtsgeschäfte in keiner Weise anwendbar (Seite 7 erster Absatz). Verzicht der Gesellschafter aus gesellschaftlichen Gründen auf eine nicht voll werthaltige Forderung, so wäre aufgrund der durch § 8 Abs. 1 KStG bezweckten Sphärentrennung die bilanziell erfolgte Vermögensmehrung durch Wegfall der Verbindlichkeit auf Gesellschafterebene zu neutralisieren, zumal dieser Wegfall nicht aus ihrer betrieblichen Tätigkeit resultiere, sondern seine Wurzel ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis hat. Unabhängig vom Wert der Forderung auf Gesellschafterseite wäre demnach die Vermögensvermehrung auf Gesellschafterseite vollständig zu neutralisieren (Seite 7 zweiter Absatz). Desweiteren habe die Abgabenbehörde im § 8 Abs. 1 KStG übersehen, dass bei der Ermittlung des Einkommens die steuerliche Neutralität sämtlicher Einnahmen, die von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder einer ähnlichen Eigenschaft geleistet würden, insoweit außer Ansatz blieben. § 6 Z 14 EStG des Einkommensteuergesetzes 1988 sei sinngemäß anzuwenden (Seite 7 vierter Absatz). Im § 8 Abs. 1 KStG werde die steuerliche Neutralität sämtlicher Einlagen, die von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder einer ähnlichen Eigenschaft geleistet würden, festgelegt (Seite 7 fünfter Absatz). Sowohl die Verankerung des Einlagen- als auch des Einkommensverwendungsbegriffes und ihre Behandlung als steuerneutrale Tatbestände seien klarstellende Aussagen in dieser Gesetzesbestimmung des § 8 Abs. 1 KStG, da sich die Steuerneutralität beider Vorgänge systematisch bereits aus dem Einkommensbegriff des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts ergebe (Seite 7 letzter Absatz bis Seite 8 erster Absatz). Im § 8 Abs. 1 KStG werde eine genaue Abgrenzung der betrieblichen (steuerlich relevanten) Sphäre von der Gesellschafter - (steuerlich nicht relevanten) Sphäre einer Körperschaft unterschieden. Nur betrieblich veranlasste Vorgänge dürften das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Be- oder Entreicherungen einer Körperschaft, die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zu den Anteilseignern hätten, dürften das Einkommen der Körperschaft nicht beeinflussen (Seite 8 zweiter Absatz). Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 zählten nicht zum steuerrelevanten Einkommen der Körperschaft und würden daher der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre einer Körperschaft zugeordnet. Dasselbe gelte auch für rechtsgeschäftliche Zuführungen von Eigenkapital außerhalb des Gesellschaftsrechts, die auf die Gesellschafterstellung (causa societatis) zurückzuführen seien. Es stehe grundsätzlich im Ermessen des Gesellschafters, seiner Gesellschaft Eigenkapital zuzuführen und somit Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG vorzunehmen. Auch ohne eine mit § 8 Abs. 1 KStG vergleichbare gesetzliche Regelung würden daher aufgrund der Trennungsprinzips Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre einer Körperschaft zuzuordnen sein. Auch die Gesetzesmaterialien zu § 8 KStG 1988 wiesen auf eine wirtschaftliche Gleichstellung der Einlagen nach § 8 Abs. 1 KStG und § 4 Abs. 1 EStG und daher auf eine gewisse Parallelität der ausgeführten Regelungen hin (Seite

8 vierter Absatz). Es sei aufgrund des Einkommensbegriffes gemäß § 8 Abs. 1 KStG von sozietär veranlassten Vermögensveränderungen und von betrieblich veranlassten Vermögensveränderungen zu unterscheiden (Seite 8 fünfter Absatz). § 8 Abs. 1 KStG unterscheide durch die Trennung von Einlagen und Einkommensverwendung die Sphären zweier Steuersubjekte - die Sphäre der Körperschaft von der Sphäre des Anteilseigners. Körperschaften - auch Kapitalgesellschaften - hätten sowohl eine betriebliche als auch eine außerbetriebliche oder steuerneutrale Sphäre und daher seien auch bei Körperschaften Einlagen und Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG möglich. § 8 Abs. 1 KStG durchbreche das körperschaftsteuerliche Prinzip zwischen der Sphäre der Körperschaft und der Sphäre des Anteilseigners und umfasse all jene Zuwendungen durch den Anteilseigner zugunsten der Körperschaft, die im Interesse an einer entsprechenden Kapitalausstattung der Körperschaft getätigt worden seien (Seite 8 sechster Absatz). Für den Einlagenbegriff sei dabei nicht ausschlaggebend, ob auf der Ebene der Körperschaft tatsächlich ein Bedarf an Eigenkapital bestehe oder nicht. Es seien daher die daraus resultierenden Vermögenszugänge auf Ebene der Körperschaft erfolgsneutral. Die Einlagenregelung des § 8 Abs. 1 KStG sei als programmatisch zu verstehen und der Gesetzgeber habe im Zuge der expliziten Aufnahme des § 8 Abs. 1 KStG wirtschaftlich die Rechtsfolgen der körperschaftsteuerlichen Einlage an jene der einkommensteuerlichen Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG angeglichen. § 8 Abs. 1 KStG habe eine Bereicherung zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten zum Gegenstand. § 8 Abs. 1 KStG verdeutliche das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip, in dem eine strikte Trennung der Sphären der Körperschaft und des Anteilseigners erfolge. § 8 Abs. 1 KStG gebe nicht vor, in welcher Form die Einlage in die Körperschaft zu erfolgen habe. Es könne daher grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber der körperschaftsteuerlichen Einlage ein breites Verständnis zugrunde gelegt habe. § 8 Abs. 1 KStG erfordere lediglich eine objektive Bereicherung der Körperschaft zulasten des Anteilseigners im sozietären Interesse. Aus diesem Grund sei die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen mittels Gesellschafterbeschluss vom 26.08.2015 eindeutig im sozietären Interesse der Gesellschafter gewesen und es liege eine objektive Bereicherung der Beschwerdeführerin vor. Zuschüsse, die von den Gesellschaftern zur Abdeckung von Bilanzverlusten an die Beschwerdeführerin geleistet würden, seien Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG. Ein ebenfalls bestehender steuerlicher Verlustvortrag werde durch das Vorliegen eines steuerneutralen Vermögenszuganges in jedem Fall nicht beeinträchtigt (Seite 8 letzter Absatz bis Seite 9 erster Absatz). Sowohl durch offene oder verdeckte Einlagen in Körperschaften komme es zum Tausch im Sinne des § 6 Z 14 EStG. Bei den von den Gesellschaftern umgewandelten Gesellschafterdarlehen in Kapitalrücklagen handle es sich eindeutig um einen Tausch gemäß § 6 Z 14 EStG. Der Tausch führe auf Ebene der empfangenden Körperschaft zu einem Anschaffungsakt in Höhe des gemeinen Wertes des jeweils hingegebenen Wirtschaftsgutes. Der durch die Einlage entstandene Vermögenszugang sei auf der Ebene der empfangenden Körperschaft nicht steuerbar. Um die Steuerneutralität von Gesellschaftereinlagen und von Rückzahlungen von Einlagen in Evidenz zu halten, sei in § 4 Abs. 12 EStG das steuerliche

Evidenzkonto eingeführt worden. Sämtliche in § 4 Abs. 12 Z 1 EStG angeführten Einkommensbestandteile erfüllten die Voraussetzungen von Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG. Es bestehe insoweit ein systematischer Zusammenhang zwischen § 8 Abs. 1 KStG und § 4 Abs. 12 EStG (Seite 9 letzter Absatz). Diese von der Außenprüfung angewendete und im gegenständlichen Fall nicht anwendbare Gesetzesbestimmung werde in der Literatur als äußerst problematisch angesehen, da sie grundsätzlich gegen das Trennungsprinzip verstoße (Seite 10 letzter Absatz). Durch die Anwendung der im gegenständlichen Fall nicht zutreffenden Gesetzesbestimmung des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG durch die Abgabenbehörde komme es zur Besteuerung einer Vermögensmehrung seitens der Beschwerdeführerin, der eine Vermögensminderung seitens des Verzichtenden gegenübersteht, die steuerlich nicht berücksichtigt werden könne, was verfassungsrechtlich äußerst bedenklich sei und einen unmittelbaren Eingriff in das Eigentumsrecht darstelle, da es sich größtenteils um Gesellschafter handle, die die Darlehen an die Beschwerdeführerin aus ihrem bereits versteuerten Privatvermögen geleistet hätten und daher die Verluste steuerlich niemals verwerten könnten. Dies würde insbesondere zu einer überschießenden Besteuerung führen, wenn dies die Steuerwirksamkeit des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung bei der empfangenden Gesellschaft zur Folge habe, während ein korrespondierender Aufwand beim Gesellschafter - aus welchen Gründen immer - nicht geltend gemacht werden könne. Dies führe zu einer verfassungswidrigen Besteuerung (Seite 11 erster Absatz). Seitens der Abgabenbehörde sei das Trennungsprinzip zwischen der Sphäre der Gesellschafter und der Sphäre der Gesellschaft eindeutig verletzt worden, da die vom Privatvermögen stammenden und bereits versteuerten Darlehen an die Beschwerdeführerin nochmals der Steuer unterworfen würden, obwohl die Gesellschafter diese weder als Verluste noch als Aufwendungen steuerlich geltend machen könnten, was eindeutig ein Eingriff in das Eigentumsrecht sei und dem Verfassungsrecht widerspreche (Seite 11 vierter Absatz). Die Umwandlung der Darlehen der Gesellschafter sei bereits in der Bilanz zum 31.12.2014 vollzogen worden und so hätte dies - wenn man der Ansicht der Abgabenbehörde folge - bereits im Geschäftsjahr 2014 zu einem steuerpflichtigen Ergebnis und nicht erst im Geschäftsjahr 2015 führen müssen. Auch wenn man der Ansicht der Abgabenbehörde folgen sollte, seien die Körperschaftsteuerbescheide in den Jahren 2015 und 2016 unrichtig und es hätte daher in den Jahren 2015 und 2016 keine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen dürfen, da in den Jahren 2015 und 2016 keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien (Seite 11 zweiter Absatz). Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um eine rückwirkende Parteienvereinbarung. Es sei in der Praxis nicht unüblich, dass im Zuge der Erstellung von Jahresabschlüssen Gesellschafterbeschlüsse gefasst würden, damit kein negatives Eigenkapital ausgewiesen werde (Seite 11 fünfter Absatz). Eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2015 sei in keiner Weise gerechtfertigt, da die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage bereits für das Geschäftsjahr 2014 vorgenommen worden sei und im Jahresabschluss bzw. in der Bilanz zum 31.12.2014, damit kein negatives Eigenkapital auszuweisen sei, berücksichtigt worden sei. Es sei daher

weder für die Wiederaufnahme bzw. für die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2015 ein Rechtsgrund vorgelegen (Seite 11 letzter Absatz bis Seite 12 erster Absatz). Zusammenfassend könne man eindeutig festhalten, dass die Umwandlung der Gesellschafterdarlehen mit 31.12.2014 in eine Kapitalrücklage ausschließlich in der Sphäre der Gesellschafter stattgefunden habe und die Beschwerdeführerin sowohl zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung als auch zum Zeitpunkt der Umwandlung der Darlehen in eine Kapitalrücklage nicht notleidend gewesen sei. Es habe immer ein positives Fortbestehenskonzept bestanden. Auch habe es keine Bankverbindlichkeiten und nur geringe sonstige Verbindlichkeiten gegeben, und die Beschwerdeführerin sei in keiner Weise insolvenzgefährdet bzw. nie notleidend gewesen. Es hätten am 31.08.2015 sogar Tilgungen von Gesellschafterdarlehen in Höhe von 50.000 € vorgenommen werden können (Seite 11 Absatz 3).

Ergänzende Ermittlungen

Mit **Schreiben vom 30.04.2019 (OZ 55/1)** verlangte die Abgabenbehörde von der ***K2-GmbH3*** ua. folgende Auskünfte, die diese mit **Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 27.06.2019 (OZ 55/3)** wie folgt erteilte:

Frage 2:

Haben Sie in den Jahren 2012-2015 iZm obigem Darlehen Eintreibungsmaßnahmen ergriffen bzw. die Rückzahlung des Darlehens urgirt?

Antwort auf Frage 2:

Für das Darlehen wurde eine Rückstehungserklärung abgegeben, daher konnte die Rückzahlung nicht gefordert werden. Diese Maßnahmen wurden gesetzt, weil wir an den wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft geglaubt haben.

Frage 5:

Die [Beschwerdeführerin] hat am 31.08.2015 von den Gesellschafterdarlehensbeträgen iHv € 300.000,-- (nur an Sie) einen Betrag iHv € 50.000,-- zurückbezahlt. Warum hat die [Beschwerdeführerin] nur Ihr Darlehen (zum Teil) getilgt?

Antwort auf Frage 5:

Um nicht den Klagsweg bestreiten zu müssen und auch nicht das gesamte Kapital zu verlieren, haben wir versucht, mit den anderen Gesellschaftern eine einvernehmliche Lösung zu verhandeln. Ein Teil des Darlehens konnte somit gerettet werden.

Frage 6:

Warum wollten Sie, dass Ihr Darlehen teilweise rückbezahlt wird? Immerhin gab es eine Rückstehungserklärung für das Darlehen.

Antwort auf Frage 6:

Siehe Antwort zu Frage 5.

Frage 7:

Gibt es zu dieser Darlehensrückzahlung eine mündliche oder schriftliche Vereinbarung mit der [Beschwerdeführerin]?

Antwort auf Frage 7:

Im Zuge der Verhandlungen hat es nur eine mündliche Vereinbarung gegeben, siehe auch Antwort zu Frage 5.

Frage 8:

Haben Sie versucht auch den restlichen Darlehensbetrag einzutreiben oder haben Sie einfach auf den Darlehensrest (50.000 €) verzichtet?

Antwort auf Frage 8:

Aufgrund der Rückstehungserklärung hätten wir den Klagsweg bestreiten müssen, um den Rest einzutreiben. Die Gesellschaft war zu diesem Zeitpunkt nicht liquide genug, um den Rest des Darlehens zu begleichen.

Frage 9:

Warum haben Sie auf den Darlehensrest verzichtet?

Antwort auf Frage 9:

Siehe Antwort zu Frage 8.

Frage 11:

Wann haben Sie auf das restliche Darlehen verzichtet?

Antwort auf Frage 11:

Im Zeitpunkt der Umwandlung der Darlehen in Kapitalrücklagen war für uns die Angelegenheit abgeschlossen. Die Umwandlung der Darlehen in Kapitalrücklagen war erforderlich, um zum 31.12.2014 einen ordnungsgemäßen Jahresabschluss ohne negatives Eigenkapital erstellen zu können.

Frage 12:

Warum haben Sie den 20%igen GmbH-Anteil mit Notariatsakt vom 28.08.2015 (Nominale 7.000 €, davon die Hälfte einbezahlt) um nur 1 € abgetreten? Wie wurde der Wert der GmbH-Anteile ermittelt?

Antwort auf Frage 12:

Damit wir die Darlehensrückzahlung von 50.000 € erreichen konnten, wurde unser Anteil um 1 € abgetreten.

Frage 13:

Warum haben Sie die Geschäftsanteile im Jahr 2015 verkauft? In welcher wirtschaftlichen Situation befand sich die [Beschwerdeführerin] zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung (Geschäftsfeld, weitere Entwicklung der [Beschwerdeführerin] - zu erwartende Gewinne/Verluste der nächsten Jahre, ...)?

Antwort auf Frage 13:

In den Jahren 2012-2014 gab es keine positiven Ergebnisse, das Projekt Werbe-Walls ist lt. unseren Informationen gescheitert. An weiteren Tätigkeiten der Gesellschaft waren wir nicht interessiert.

Mit **Schreiben vom 03.05.2019 (OZ 54/1)** verlangte die Abgabenbehörde von der Beschwerdeführerin ua. folgende Auskünfte, die diese mit **Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 18.06.2019 (OZ 54/5)** wie folgt erteilte:

Frage 4.

Auf Seite 3 der Beschwerde wird ausgeführt, dass mit Gesellschafterbeschluss vom 26. August 2015 beschlossen wurde, Teile der Gesellschafterdarlehen in eine ungebundene Kapitalrücklage umzuwandeln, um den Jahresabschluss für 2014 ordnungsgemäß aufstellen und keine Stellungnahme im Anhang über den Fortbestand der Gesellschaft seitens der Geschäftsführung abgeben zu müssen. Für das Finanzamt ist nicht nachvollziehbar, warum der Gesellschafterbeschluss vom 26.08.2015 Auswirkungen auf den Jahresabschluss 2014 haben sollte. Auf das Verbot von rückwirkenden Parteienvereinbarungen wird verwiesen. Das Finanzamt ersucht den Bf. um Stellungnahme.

Antwort auf Frage 4:

Bereits Ende des Jahres 2014 - wie oben bereits ausgeführt - war klar, dass das Projekt mit den Video-Walls aus diversen Umständen gescheitert ist und daher wurde an einem neuen Marketing- und Vertriebskonzept für Unternehmen gearbeitet und im Laufe des

Geschäftsjahres 2015 und 2016 umgesetzt. Aufgrund der Verlustsituation ist der Jahresabschluss nicht wie in § 222 Abs. 1 UGB vorgesehen in den ersten 5 Monaten fertiggestellt worden. Die Aufstellung des Jahresabschlusses war aufgrund des negativen Eigenkapitals nicht möglich und es wurde seitens der Gesellschafter ausführlich über den Fortbestand der Gesellschaft auch beraten. Eine Insolvenz war aufgrund der Rückstehungserklärungen für die Gesellschafterdarlehen nicht möglich und diese wollten alle beteiligten Gesellschafter aus Imagegründen vermeiden und daher hat man sich im Zuge dieser Diskussionen darauf geeinigt, die bereits mit Rückstehungserklärung versehenen Darlehen mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. August bzw. 28. August 2015 in eine Kapitalrücklage umzuwandeln und somit im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2014 auszuweisen. Im Sinne des Unternehmensrechtes ist es rechtlich zulässig, Kapitalzuführungen auch nach dem Bilanzstichtag zu beschließen, sofern diese rechtsverbindlich mit den beteiligten Gesellschaftern vereinbart sind. In den Kapitalrücklagen sind jene Beträge einzustellen, welche die (un)mittelbaren Gesellschafter versprochen haben (vgl. Hirschler, Bilanzsteuerrecht 2. Auflage, § 224 Tz 65). Beschlüsse der Gesellschafter bis zum Erstellungszeitpunkt des Jahresabschlusses sind zu berücksichtigen. In diesem Fall ist darauf zu achten, dass derartige Verpflichtungen zur Zuführung von finanziellen Mitteln nicht durch Widerrufsmöglichkeiten, Bedingungen oder Befristungen in ihrer Wirkung gehemmt sind oder gar unwirksam bleiben oder werden können (vgl. Hirschler, Bilanzrecht, 2. Auflage § 225 Tz 11). Es wird auf die Ausführungen Punkt "erstens" verwiesen. Im Übrigen weisen wir darauf hin, dass dieser Gesellschafterumlaufbeschluss keine steuerlichen Auswirkungen hat und daher die Judikatur zum Steuerrecht über rückwirkende Verträge nicht anwendbar ist.

Frage 12:

*Warum wurde ausschließlich das Darlehen des Gesellschafters "****K2-GmbH3****" zum Teil (iHv 50% der Gesamtdarlehenssumme von 100.000 €) getilgt?*

Antwort auf Frage 12:

*Bereits beim Einstieg der Gesellschafterin der "****K2-GmbH3****" war vereinbart, dass sie nur als Kapitalgeberin bzw. als Investorin auftritt und in keiner Weise mitarbeiten wird. Es war vereinbart, dass alle übrigen Gesellschafter gemeinsam durch ihre Kontakte, ihre geschäftlichen Beziehungen zum Erfolg der Gesellschaft beitragen. Aus diesem Grund hat man sich im Zuge des Ausscheidens der Firma "****K2-GmbH3****" gemeinsam geeinigt, einen Teil der gewährten Darlehen zurückzuführen.*

Frage 13:

*Um Darlegung der Vereinbarung (schriftliche oder mündliche) zwischen der [Beschwerdeführerin und der ***K2-GmbH3***, welche der Darlehensrückzahlung iHv 50.000 € zugrunde liegt, wird ersucht.*

Antwort auf Frage 13:

Siehe Ausführungen zu Punkt 12.

Der **Niederschrift mit ***J*** vom 31.07.2019** (OZ 57/3) ist ua. zu entnehmen:

Frage 1:

Sie waren Darlehensgeber der [Beschwerdeführerin]. Warum hat die [Beschwerdeführerin] in den Jahren von 2012-2015 weder Darlehensrückzahlungen noch Zinsen an Sie geleistet?

Antwort auf Frage 2:

Weil die [Beschwerdeführerin] kein Geld gehabt hat. Der Vertrieb war schlecht. Wir haben nichts verdient.

Frage 9:

War Ihr Darlehen gegenüber der [Beschwerdeführerin] werthaltig, d.h. konnte mit der Rückzahlung im Jahr 2015 ernsthaft gerechnet werden?

Antwort auf Frage 9:

Nachdem die Video-Walls verkauft worden sind, haben wir nicht mehr daran geglaubt, das Darlehen zurück zu bekommen.

Frage 10:

Haben Sie versucht ihr offenes Darlehen zum Zeitpunkt des Ausscheidens einzutreiben?

Antwort auf Frage 10:

Nein, es war kein Geld mehr vorhanden. Wir haben die Schulden bezahlt um nicht in Konkurs zu gehen.

Frage 11:

Haben Sie schriftlich oder mündlich auf die Rückzahlung ihres Darlehens verzichtet?

Antwort auf Frage 11:

Die Anteile habe ich um einen symbolischen Euro verkauft. Ich habe sowieso nicht mehr daran geglaubt etwas zu bekommen. Ich wollte die Sache lediglich abschließen. Ich habe nicht auf das Darlehen verzichtet. Ich habe die Rückzahlung nicht eingefordert, weil kein Geld vorhanden war und dies daher sowieso keinen Sinn gemacht hätte. Der Verzicht auf das Darlehen wurde mit dem Gesellschafterbeschluss festgehalten.

Frage 13:

Warum haben Sie ihren GmbH-Anteil mit Notariatsakt vom 28.08.2015 um nur € 1,- abgetreten? Wie wurde der Wert der GmbH-Anteile ermittelt?

Antwort auf Frage 13:

Wir haben um einen symbolischen Betrag verkauft. Es war bei der [Beschwerdeführerin] kein Betriebsvermögen da. Die Anteile waren nicht mehr wert und das Darlehen war auch nichts wert.

Frage 14:

Warum haben Sie die Geschäftsanteile im Jahr 2015 verkauft? In welcher wirtschaftlichen Situation befand sich die [Beschwerdeführerin] zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung (Geschäftsfeld, weitere Entwicklung der [Beschwerdeführerin] - zu erwartende Gewinne/Verluste der nächsten Jahre, ...)?

Antwort auf Frage 14:

Es war keine Einnahmenquelle mehr da. Die Video-Walls waren bereits verkauft. Die [Beschwerdeführerin] hat keine Tätigkeit mehr ausgeübt. Die Beteiligung hat somit nichts mehr gebracht.

Frage 15:

Sind Sie vom Fortbestand der [Beschwerdeführerin] im Zeitpunkt des Anteilsverkaufs ausgegangen? Wenn ja, warum sind Sie dann ausgeschieden?

Antwort auf Frage 15:

Nein, ich habe nicht an den Fortbestand geglaubt. Siehe vorherige Antworten.

Frage 16:

Warum haben Sie am gleichen Tag an dem Sie Ihren GmbH-Anteil verkauft haben (28.08.2015) noch eine Kapitaleinlage in die [Beschwerdeführerin] getätigt (Einlage des Kredites)?

Antwort auf Frage 16:

Ich habe die GmbH-Anteile verkauft. Sie waren nichts mehr wert. Ich wusste, dass ich das Darlehen nicht zurückbekomme. Mein Verzicht wurde durch den Gesellschafterbeschluss dokumentiert. Die Vorgangsweise wurde vom Geschäftsführer [...] vorgeschlagen. Ich wusste nur was [...] mir gesagt hat. Alle Verbindlichkeiten sollten bezahlt werden. Wie das in der Buchhaltung der [Beschwerdeführerin] erfasst wurde, war mir egal.

Letzte Frage (ohne Nummer):

Ist es richtig, dass Sie keine werterhöhende Einlage ins Kapital getätigt, sondern auf einen wertlosen Kredit verzichtet haben?

Antwort auf letzte Frage:

Genau.

Beschwerdevorentscheidungen

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 04.03.2020** (OZ 7, OZ 8 und OZ 10) wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 als unbegründet ab und änderte die Körperschaftsteuerbescheide – nicht den Beschwerdepunkt betreffend – ab, indem es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 3.500 € (2015) und um 10.000 € (2016) verminderte (betrifft die ***C-GmbH2***).

In der den Wiederaufnahmebescheid betreffenden Beschwerdeentscheidung (OZ 10) begründete die Abgabenbehörde die Abweisung der Beschwerde damit, dass im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung unter Tz. 3 und über den Verweis auf Tz. 2 – "Forderungsverzicht" zahlreiche neue Tatsachen und Beweismittel angeführt worden seien, die jedenfalls erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Außenprüfung neu hervorgekommen seien. Es handle sich hierbei um Tatsachen (Sachverhaltselemente) und Beweismittel, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 werde zum einen auf die Ausführungen des Finanzamtes in der gesonderten Begründung zur Beschwerdeentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2015 (Punkt 5./7./12.) vom 25.02.2020 verwiesen, wonach in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (nach Aktenlage) keine steuerneutrale Gesellschaftereinlage von werthaltigen Darlehensforderungen sondern der Verzicht von wertlosen Darlehensforderungen aus betrieblichen Gründen durch die Gesellschafter vorliege. Darüber hinaus werde auf die Begründung im Bp-Bericht zum Verbot von rückwirkenden Parteienvereinbarungen verwiesen. Demnach sei der am 28.08.2015 abgeschlossene Verzicht auf die Darlehensrückzahlung im Jahr 2015 wirksam. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 sei daher jedenfalls zu Recht erfolgt.

In der die Beschwerden gegen die beiden Sachbescheide betreffenden **gesonderten Begründung der Beschwerdeentscheidungen vom 04.03.2020** (OZ 11) führte die Abgabenbehörde aus, dass mit Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015 die Darlehen der Gesellschafter rückwirkend zum 31.12.2014 in eine Kapitalrücklage eingelegt wurden. Tatsächlich handle es sich um einen Forderungsverzicht, was beiden Seiten bewusst gewesen sei. Den austretenden Gesellschaftern sei die buchhalterische Erfassung (steuerwirksamer

Verzicht oder steuerneutrale Einlage ins Kapital) nicht wichtig gewesen, weil es im Ergebnis für den austretenden Gesellschafter nichts geändert habe. Die Vorgangsweise (Gesellschafterbeschluss und Verbuchung als steuerneutrale Einlage) sei vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vorgeschlagen worden (vgl. die Aussagen von ***J*** in der Niederschrift vom 31.07.2019). Die Erfassung eines steuerwirksamen Verzichts habe jedoch aus Sicht der verbleibenden Gesellschafter keinen Sinn gemacht, zumal damit die Verlustverträge kompensiert ("verloren") wären (Seite 6 zweiter Absatz). Nach Ansicht des Finanzamtes bestehe nicht der geringste Zweifel, dass die ausgetretenen Gesellschafter ***R***, ***J*** und ***K1*** aus betrieblichen Gründen auf ihre Darlehensforderung verzichtet hätten. Die Beschwerdeführerin habe keine Tätigkeit mehr ausgeübt und habe kein Vermögen besessen. Eine Rückforderung des offenen Darlehens sei somit aussichtslos gewesen. Die Gesellschafter hätten keine weiteren Kosten tragen wollen, hätten ihren wertlosen GmbH-Anteil um 1 € abgetreten und die Gesellschafterstellung beendet. Mit dem Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015 sei aus Sicht der austretenden Gesellschafter lediglich der Darlehensverzicht dokumentiert worden. Dass die austretenden Gesellschafter in Wahrheit nicht an einer Stärkung der Eigenkapitalausstattung aus gesellschafterbezogenen Überlegungen interessiert gewesen seien, zeige sich an den eindeutigen Aussagen des Gesellschafters ***J***: "Wir haben um einen symbolischen Betrag verkauft. Es war bei der [Beschwerdeführerin] kein Betriebsvermögen da. Die Anteile waren nichts mehr wert und das Darlehen war auch nichts wert. ...Ich habe die GmbH-Anteile verkauft. Sie waren nichts mehr wert. Ich wusste, dass ich das Darlehen nicht zurückbekomme. Mein Verzicht wurde durch den Gesellschafterbeschluss dokumentiert. Die Vorgangsweise wurde vom Geschäftsführer ***H*** vorgeschlagen. Ich wusste nur was ***H*** mir gesagt hat. Alle Verbindlichkeiten sollten bezahlt werden. Wie das in der Buchhaltung der [Beschwerdeführerin] erfasst wurde, war mir egal." (vgl. Frage 13 und Frage 16 der Niederschrift vom 31.07.2019). (Seite 7 vierter Absatz). Die ***K2-GmbH3*** hätte offenbar zumindest eine teilweise Rückzahlung des offenen Darlehensbetrages im Verhandlungsweg erreicht. Im Zuge der Beantwortung des Auskunftersuchens sei dazu Folgendes angegeben worden: "Eine weitere Rückzahlung des gegebenen Darlehens wäre aufgrund der Rangrücktrittserklärung nicht möglich gewesen, ohne den Klagsweg zu bestreiten. Da es kein Interesse mehr an einer weiteren Beteiligung an der [Beschwerdeführerin] gab, wurde in Summe ein "Gesamtpaket" geschnürt, das die Beteiligungsabtretung um 1 € und eine teilweise Darlehensrückzahlung von EUR 50.000 beinhaltete. Wie auch bereits in unserem Schreiben dargelegt, war die Beschwerdeführerin zum damaligen Zeitpunkt nicht liquide genug, um den Rest des Darlehens zurückzuzahlen." (vgl. Mail vom 26.07.2019 mit der ***K2-GmbH3***). Aus diesen Aussagen der ausgetretenen Gesellschafterin sei eindeutig ableitbar, dass sie das größtmögliche Interesse an einer Darlehensrückzahlung gehabt hätte. Die ***K2-GmbH3*** habe jedoch eingesehen, dass aufgrund der schlechten Liquiditätsslage der Beschwerdeführerin nur eine teilweise Darlehensrückzahlung möglich gewesen sei und habe nach eigenen Worten "ein Gesamtpaket geschnürt". Auch einander fremd gegenüberstehende Personen seien zu einem teilweisen

Forderungsverzicht bereit, um zumindest einen Teil der Forderung zu erhalten. Ein gewichtiger Hinweis darauf, dass nicht gesellschafterbezogene Überlegungen bei der ***K2-GmbH*** Veranlassung für den Forderungsverzicht gewesen seien, sei schließlich der gleichzeitige Verkauf der Gesellschaftsanteile zum 28.08.2015. Wie auch den anderen austretenden Gesellschaftern dürfte der ***K2-GmbH*** die genaue Bezeichnung (Gesellschafterbeschluss oder Forderungsverzicht) und die buchhalterische Erfassung bei der Beschwerdeführerin (Kapitalrücklage oder ertragswirksame Erfassung) egal gewesen sein (Seite 7 letzter Absatz bis Seite 8 erster Absatz). Wie die austretenden Gesellschafter hätten auch die Gesellschafter Ing. ***C*** und ***H-GmbH*** auf ihre wertlose Darlehensforderung verzichten müssen. Auch den verbliebenen Gesellschafter sei bewusst gewesen, dass es sich um eine wertlose Gesellschaft ohne Geschäftsbetrieb und ohne Vermögen gehandelt habe, was sich in den Anteilswerben zum 28.08.2015 zum symbolischen Euro manifestiert habe. Wäre nicht das Modell der Verlustverwertung entwickelt worden, hätten die verbliebenen Gesellschafter die Beschwerdeführerin zweifelsohne liquidiert, da sie zu diesem Zeitpunkt keine Verwendung für die Gesellschaft gehabt hätten (Seite 8 zweiter Absatz). Aus Sicht des Finanzamts sei auch der Forderungsverzicht der verbliebenen Gesellschafter Ing. ***C*** und ***H-GmbH*** gleich wie bei den austretenden Gesellschaftern betrieblich veranlasst gewesen, zumal die weitere betriebliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin anzuzweifeln sei und von einer Vermögens- und funktionslosen GmbH keine Darlehensrückzahlung zu erwarten sei (Seite 8 zweiter Absatz). Die Argumentation der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Stärkung des Eigenkapitals und der Nachhaftung sei für das Finanzamt nicht nachvollziehbar. Der Beschwerdeführerin sei zuzustimmen, dass die Umwandlung von Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage zu einem buchmäßig positiven Eigenkapital geführt habe. Aber auch ein betrieblich veranlasster Forderungsverzicht den einander fremd Gegenüberstehende leisteten, weil ihre Forderung aufgrund der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft nicht eintreibbar sei, führe über die erfolgswirksame Buchung zu einer buchmäßigen Erhöhung des Eigenkapitals. Fakt sei, dass die Beschwerdeführerin durch die Umwandlung der Darlehen in eine Kapitalrücklage (Forderungsverzicht) nicht bereichert worden sei. Die Beschwerdeführerin bzw. die Gesellschaftsanteile seien vor und nach dem Forderungsverzicht wertlos gewesen, was sich durch die Übertragung der Anteile zum 28.08.2015 um 1 € manifestiert habe. Für das Finanzamt sei kaum vorstellbar, dass sich die austretenden Gesellschafter zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung tatsächlich Gedanken über eine notwendige Stärkung des Eigenkapitals zur Verhinderung der Nachhaftung gemacht hätten. Da jedoch gemäß § 67 GmbHG ein früherer Rechtsvorgänger nur hafte, soweit die Zahlung von dessen Rechtsnachfolger nicht zu erlangen sei und die Rechtsnachfolger (***H-GmbH*** und Ing. ***C***) höchst erfolgreiche Unternehmer seien, scheine die Problematik der Nachhaftung gemäß § 78 GmbHG wohl eher theoretischer Natur zu sein (Seite 8 letzter Absatz bis Seite 9 erster Absatz). Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Steuerlich komme es daher nicht auf die bürgerlich-rechtliche Form, sondern auf

den wahren wirtschaftlichen Gehalt an (Seite 9 zweiter Absatz; siehe auch Seite 11 letzter Absatz). Aus ertragsteuerlicher Sicht sei nach den tatsächlichen Gegebenheiten davon auszugehen, dass es sich im gegenständlichen Fall um den Wegfall einer nicht werthaltigen Darlehensforderung handle, welcher nicht gesellschaftsrechtlich, sondern betrieblich veranlasst und deshalb steuerwirksam gewesen sei. Auf die vorstehenden Ausführungen zur betrieblichen Veranlassung, auf die Begründung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung bzw. im BP-Bericht sowie auf die Aussagen der ausgetretenen Gesellschafter ***J*** und ***K2-GmbH3***, welche einen Verzicht auf eine wertlose Forderung aus betrieblichen Gründen bestätigten, werde verwiesen (Seite 9 dritter Absatz). Obwohl im gegenständlichen Fall nachweislich (aufgrund der Aktenlage) ein betrieblich veranlasster Forderungsverzicht durch die Gesellschafter vorliege, sei ein Umlaufbeschluss über die Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage abgeschlossen und die Gesellschaftssteuer in Höhe von 2.696 € entrichtet worden. Dies spreche für die Absicht der verbliebenen Gesellschafter den wahren Sachverhalt zu verschleiern, um eine "Steuerersparnis" zu erwirken (Seite 9 vierter Absatz). Die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass die Beschwerdeführerin ihren Geschäftsbetrieb eingestellt habe und die Video-Walls am 09.01.2015 um 36.000 € und am 29.04.2015 um 27.480 € verkauft habe. Durch den Verkauf der Video-Walls habe die Beschwerdeführerin über die notwendigen Mittel verfügt, um eine Einigung ("Gesamtpaket") mit der ***K2-GmbH3*** zu erzielen. Der strategische Investor ***K2-GmbH3*** habe als größter Darlehensgeber einen Totalausfall seiner Forderung offensichtlich nicht akzeptiert und eine Teilrückzahlung gefordert (vgl. Niederschrift vom 20.04.2018, Frage 3.). ***H*** dürfte mit der ***K2-GmbH3*** (bzw. mit ***K2***) bereits vor dem Erwerb der Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin in geschäftlichem Kontakt gestanden haben, zumal ***H*** in der Befragung vom 20.04.2018 selbst angegeben habe, dass ***K2*** durch ihn in die [Beschwerdeführerin] investiert habe. Somit dürfte es auch im Interesse von ***H*** gewesen sein, dass zumindest ein Teilbetrag an die ***K2-GmbH3*** zurückbezahlt werde, was nach Verkauf der Video-Walls durchaus möglich gewesen sei (Seite 9 letzter Absatz bis Seite 10 erster Absatz). Wie ausgeführt liege in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein endgültiger Verzicht auf eine nicht werthaltige Darlehensforderung der Gesellschafter vor (und keine zweifelhafte Forderung). Da die Forderung gegenüber der vermögenslosen Gesellschaft nicht durchsetzbar gewesen sei, habe es sich um einen fremdüblichen Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen gehandelt. Dieser endgültige Verzicht der Gesellschafter sei in Form eines Gesellschafterbeschlusses (äußere Erscheinungsform) dokumentiert worden. Buchhalterisch sei er im Rahmen einer betrieblich veranlassten Vermögensvermehrung in voller Höhe bei der Beschwerdeführerin zu erfassen (Seite 10 vierter Absatz). Es sei nicht richtig, dass (alle) Gesellschafter immer am Fortbestand der Beschwerdeführerin gearbeitet hätten wie in der Beschwerde ausgeführt. Die ausgetretenen Gesellschafter hätten 2014/2015 so rasch wie möglich ihr unternehmerisches Engagement in der Werbebranche (Video-Walls) beenden wollen. Ihnen sei bewusst gewesen, dass das gewährte Darlehen verloren gewesen sei und so sei es offensichtlich nur mehr darum gegangen, so "billig" wie möglich aus der Bf.

auszusteigen. Es wäre ihnen offensichtlich auch egal gewesen, wenn die Beschwerdeführerin liquidiert worden wäre (vgl. Niederschrift vom 31.07.2019 mit ***J***) (Seite 10 letzter Absatz). Die verbliebenen Gesellschafter, Ing. ***C*** und ***H-GmbH***, hingegen seien zu diesem Zeitpunkt offensichtlich bestrebt gewesen, die vorhandenen Verlustvorträge in den Jahren 2016 bis 2019 (Laufzeit der Leistungsvereinbarungen vom 07.12.2015) zu verwerten. Nach Abschluss der Betriebsprüfung der Beschwerdeführerin für die Jahre 2013 bis 2016 (Bescheide vom 14.05.2018) habe man sich dann zur Einbringung aller Mitunternehmeranteile an der ***C-KG*** rückwirkend zum 31.12.2017 in die Beschwerdeführerin, womit die Beschwerdeführerin nach Beendigung der ursprünglichen Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit den den Video-Walls im Jahr 2015 nach Ansicht des Finanzamtes erst am 01.01.2017 wieder über einen Geschäftsbetrieb verfügt habe (Seite 11 erster Absatz). § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG beziehe sich auf einen Forderungsverzicht im Allgemeinen und stelle nicht auf die Art der Forderung ab (Darlehen, Forderung aus L+L) (Seite 11 zweiter Absatz). Jeder fremde Dritte hätte angesichts der betriebs- und vermögenslosen Beschwerdeführerin auf das nicht einbringliche, wertlose Darlehen verzichtet. Ein Einmahnen oder Einklagen der Darlehensforderung hätte angesichts der Rangrücktrittserklärung wenig Aussicht auf Erfolg gehabt (vgl. dazu die Aussagen von ***J*** in der Niederschrift vom 31.07.2019 und der ***K2-GmbH3*** in den Schreiben vom 28.06.2019 und 26.07.2019). In diesem Zusammenhang dürfe auch die Tatsache nicht außer Acht gelassen werden, dass alle ausgetretenen Gesellschafter nach Einlage ihrer Darlehensforderung die Geschäftsanteile um 1 € abgetreten hätten. Eine "substantielle Steigerung" des Beteiligungswertes sei somit nicht erfolgt, was für die Wertlosigkeit des eingelegten Wirtschaftsgutes (der Darlehen) spreche (Seite 11 dritter Absatz). Zur Erlöskürzung von 3.500 € (2015) und 10.000 € (2016) führte die Abgabenbehörde aus, dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der ***C-GmbH2*** für die Jahre 2015 bis 2018 keine Unterlagen bzw. Aufzeichnungen im Zusammenhang mit den behaupteten Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber jener habe vorgelegt werden können. Da die Leistungserbringung der Beschwerdeführerin weder habe nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden können, seien die betreffenden Aufwendungen aus der Gewinnermittlung der Leistungsempfängerin auszuscheiden gewesen. Aus diesem Grund sei eine Gegenberichtigung (Ausscheiden der Erlöse/Umsätze) bei der rechnungslegenden Beschwerdeführerin für die Jahre 2015 bis 2018 durchzuführen.

Vorlageanträge

Mit **Schreiben vom 03.09.2020** (OZ 14) stellte die Beschwerdeführerin durch ihren vormaligen steuerlichen Vertreter gegen die Beschwerdeentscheidungen den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag). Dem Schreiben ist jenseits bereits getätigten Vorbringens zu entnehmen, dass die Ausführungen in der Bescheidebegründung in keiner Weise den Tatsachen entsprächen, da die Beschwerdeführerin weiterhin bestehe und außerdem die Einzahlungen der Gesellschafter am 16.02.2012 bereits

mit der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2014 als nicht gebundene Kapitalrücklage, somit als Eigenkapital ausgewiesen seien. Hierbei werde von der Abgabenbehörde weiters übersehen, dass die Gesellschafterdarlehen bereits im Zeitpunkt des Eintrittes der Gesellschafter ***K2-GmbH1*** nunmehr ***K2-GmbH3***, ***H-GmbH*** und Ing. ***C*** in die Beschwerdeführerin mit 16.02.2012 gewährt worden seien und seitens der Gesellschafter eine Rangrücktrittserklärung am 27.09.2013 abgegeben worden sei und somit dem Gesellschafterdarlehen spätestens ab diesem Zeitpunkt Eigenkapitalcharakter zukomme. Der Geschäftsführer habe in seiner Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB im Anhang des Jahresabschlusses für das Jahr 2012 ausdrücklich auf diesen Sachverhalt hingewiesen. Der gegenständliche Jahresabschluss des Jahres 2012 sei der Abgabenbehörde und auch dem Firmenbuch offengelegt worden und somit sei dieser Sachverhalt auch ausreichend nach außen hin dokumentiert und somit der Abgabenbehörde bekannt gewesen (Seite 2). Da Darlehen durch Rückstehungserklärungen von Gesellschaftern Eigenkapitalcharakter hätten, stelle die Umbuchung der nachrangigen Darlehen mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 in eine nicht gebundene Kapitalrücklage nur eine Umgliederung im Jahresabschluss dar. An der Eigenschaft der nachrangigen Darlehen ändere sich dadurch nichts. Die Abgabenbehörde unterstelle im Zeitpunkt der Umgliederung der Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage einen betrieblich veranlassten Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB auf die Rückzahlung der offenen nachrangigen Darlehen. Sie verkenne hierbei, dass die Gesellschafterdarlehen bereits durch die Erklärung des Geschäftsführers gemäß § 225 Abs. 1 UGB im Jahresabschluss zum 31.12.2012 dem Eigenkapital zugeführt worden seien. Die gegenständlichen Beträge hätten im Falle eines Forderungsverzichtes der Gesellschafter nach UGB nicht in einer nicht gebundenen Kapitalrücklage dargestellt werden dürfen. Hätten die Gesellschafter anstatt der gewährten Darlehen im Zuge der Abtretung ihrer Geschäftsanteile am 16.02.2012 diese Gelder als Erhöhung der Stammeinlage oder als nicht gebundene Kapitalrücklagen in die Beschwerdeführerin eingezahlt - was die gleichen rechtlichen Auswirkungen gehabt hätte - so wären diese niemals steuerwirksam geworden. Es werde daher seitens der Abgabenbehörde der gleiche wirtschaftliche Sachverhalt unterschiedlich beurteilt und behandelt. Hierzu sei anzumerken, dass von den Gesellschaftern nie ein Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB abgegeben worden sei. Ferner weise man in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hin, dass die Beschwerdeführerin ab dem Geschäftsjahr 2016 nach den Anlaufverlusten bis laufend jährlich Gewinne erzielt habe. Wie die Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung im Jahr 2018 eine Einstellung der betrieblichen Tätigkeit unterstellen könne, sei nicht nachvollziehbar (Seite 3). Der unternehmensrechtliche Jahresüberschuss hat im Geschäftsjahr 2016 63.008,46 €, im Geschäftsjahr 2017 44.743,70 € und im Geschäftsjahr 2018 62.712,95 € betragen und er werde im Geschäftsjahr 2019 laut dem im Entwurf vorliegenden Jahresabschluss zum 31.12.2019 199.808,41 € betragen. Es würden auch in Zukunft weiterhin Gewinne erwartet und die Beschwerdeführerin habe zum 31.12.2019 liquide Mittel in Höhe von 135.082,26 € und keine Bankverbindlichkeiten. Das Eigenkapital der Beschwerdeführerin betrage zum 31.12.2019 rund

369.566 € (Seite 3-4). Des Weiteren weise man darauf hin, dass die Beschwerdeführerin seit der Gründung im Jahr 2008 bis laufend keine Fremdfinanzierung über Bankkredite beansprucht habe und es sei auch keine Finanzierung über einen Kontokorrentkredit erfolgt. Die Finanzierung der Beschwerdeführerin sei immer durch Eigenmittel der Gesellschafter - sei es durch Gesellschafterdarlehen, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, oder durch die Umgliederung der nachrangigen Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage, erfolgt. Die Gesellschafter hätten durch die Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 für die Erstellung des Jahresabschlusses 2012 ihre Darlehen der Beschwerdeführerin als eine Art Eigenkapital gewidmet. Diese Erklärung habe bereits bewirkt, dass ihre Ansprüche aus den Darlehen erst nach Befriedigung aller anderen Gläubiger befriedigt würden. Es sei daher die Beurteilung der Werthaltigkeit der Darlehen bzw. Gesellschaftereinlagen auf das Jahr 2012 abzustellen. In der Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB zum negativen Eigenkapital im Jahresabschluss des Jahres 2012 werde vom Geschäftsführer ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2012 ein neues Geschäftsfeld entwickelt habe, das zu Anlaufverlusten geführt habe und bereits im Geschäftsjahr 2014 wird ein Gewinn erwartet werde. Die Gesellschafter hätten eine Rückstehungserklärung für ihre Darlehen in Höhe von 308.793,02 € abgegeben und aus diesem Grund bestehe keine Insolvenzgefahr (Seite 4). Diese Rückstehungserklärung der Darlehen der Gesellschafter sei im Rang vor- oder gleichrangig mit den Einlagenrückgewährungsansprüchen der Gesellschafter. Durch diese Rückstehungserklärung werde für den Fall einer Insolvenz die Rangordnung festgelegt, dass wenn die Vermögenswerte nicht ausreichen, um alle Forderungen zu bedienen, diese Kapitalien (Darlehen) für die Begleichung der Verbindlichkeiten herangezogen würden. Diese Rückstehungserklärung binde grundsätzlich Kapital in der Gesellschaft (Seite 4-5). Nach § 67 Abs. 3 Insolvenzordnung könne der Ansatz einer Verbindlichkeit in der Erstellung einer Überschuldungsbilanz entfallen, wenn der Gläubiger erkläre, dass er Befriedigung erst nach Beseitigung eines negativen Eigenkapitals im Sinne des § 225 Abs. 1 UGB oder im Fall einer Liquidation nach Befriedigung aller Gläubiger begehre und dass wegen dieser Verbindlichkeiten kein Insolvenzverfahren eröffnet zu werden brauche (Seite 5). Die Beschwerdeführerin habe durch diese Umgliederung der nachrangigen Darlehen im Jahresabschluss zum 31.12.2014 ein Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € und Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von € 14.885,71 ausgewiesen. Die Beschwerdeführerin habe im Geschäftsjahr 2015 und im Geschäftsjahr 2016 ein neues Geschäftsfeld aufgebaut. Dadurch sei im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2015 ein geringes negatives nominelles Eigenkapital in Höhe von 3.173,52 € ausgewiesen, dem noch immer Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von 3.069,88 € und Forderungen in Höhe von 743,19 € gegenüberstanden seien, obwohl im Jahr 2015 Rückzahlungen an Darlehen, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, in Höhe von 50.000,75 € getätigt worden seien. Im Falle einer Insolvenz der Beschwerdeführerin hätte der Insolvenzverwalter das nachrangige zurückbezahlte Darlehen wieder zurückgefordert. Im Geschäftsjahr 2016 seien durch die gesetzten Maßnahmen bereits wieder ein Jahresgewinn in Höhe von 63.008,46 € erzielt

worden und die Guthaben bei den Kreditinstituten hätten sich auf 42.380,86 € erhöht und das Eigenkapital habe zum 31.12.2016 bereits wieder 59.833,94 € betragen und sei hier ständig angestiegen. Hierzu sei anzumerken, dass die Beschwerdeführerin seit ihrer Gründung nie Bankkredite aufgenommen habe und ihr Kontokorrentkreditkonto immer positiv gewesen sei und die Beschwerdeführerin in all den Jahren seit der Gründung ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht nachgekommen sei. Es sei daher in keinem Zeitpunkt Zahlungsunfähigkeit noch eine Überschuldung der Beschwerdeführerin vorgelegen (Seite 6). Es sei daher durch die Abgabe der Rückstehungserklärungen nicht nur eine bestehende rechnerische Überschuldung beseitigt worden, sondern es sei eine Nachrangstellung sämtlicher Darlehen, die die Gesellschafter gewährt hätten, erfolgt und somit seien die Darlehen zu einer eigenkapitalähnlichen Funktion umgewandelt worden. Es stehe der Beschwerdeführerin in ihrer unternehmerischen Entscheidung frei, ob sie sich über Eigen- oder Fremdkapital finanziere und dies sei auch steuerlich anzuerkennen. Ferner weise man darauf hin, dass das Stammkapital der Beschwerdeführerin seit der Gründung 35.000 € betrage, wovon 17.500 € auf die Stammeinlage bar geleistet worden seien. Im Falle einer Insolvenz der Beschwerdeführerin hätte dies auch zu Nachforderungen der ausstehenden Stammeinlage in Höhe von 17.500 € bei den Gesellschaftern geführt. Aus den obigen Ausführungen ergebe sich eindeutig, dass die Beschwerdeführerin seit Beginn ihrer Tätigkeit immer durch die Gesellschafter mittels gewährten Gesellschafterdarlehen, für die Rückstehungserklärungen abgegeben worden seien, eigenfinanziert worden sei und daher die Werthaltigkeit der Darlehensverbindlichkeiten aufgrund der Rückstehungserklärungen seitens der Abgabenbehörde bereits im Jahr 2012 hätte beurteilt werden müssen. Es sei daher die Umgliederung der Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage nur ein andersartiger Bilanzausweis mit den gleichen zivilrechtlichen Auswirkungen (Seite 7). In der Beschwerdevorentscheidung werde in der Bescheidbegründung seitens der Abgabenbehörde ausgeführt, dass ein Forderungsverzicht bzw. ein Schuldenerlass im Sinne des § 1444 ABGB seitens der Gesellschafter nicht vorgelegen sei, da nach Rechtsprechung des VwGH es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass zwischen einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern bereits deshalb auf eine Forderung verzichtet werde, weil die Einbringung aussichtslos erscheine und es im Falle eines gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnisses bei einem Forderungsverzicht des Gesellschafters, welcher der Gesellschaft vor der Insolvenz bewahren wolle, in der Regel von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen sei. Es sei in der Regel davon auszugehen, dass bei den Gesellschaftern immer eine engere Bindung als bei fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern gegeben sei. Gesellschafter verfolgten immer einen gemeinsamen Gesellschafterzweck und gemeinsame Ziele und dies werde im Gesellschaftsvertrag festgelegt. Gerade bei einer Gesellschaft mit wenigen Gesellschaftern arbeiteten die Gesellschafter an einer gemeinsamen Zielerreichung in der Regel mit. Es sei daher der Beitrag der Gesellschafter an ihre Gesellschaft anders zu beurteilen als Rechtsbeziehungen zwischen den Geschäftspartnern, die eigene Ziele verfolgten. Aus diesem Grund könne die Abgabenbehörde die Begriffe Gesellschafter und fremd gegenüberstehende

Geschäftspartner nicht als synonyme Begriffe verwenden und daraus Schlussfolgerungen ableiten, da Gesellschafter ein gemeinsames Ziel verfolgten und fremdgegenüberstehende Geschäftspartner auf ihre jeweiligen Vorteile bedacht seien (Seite 10-11). Zur Frage 13 führe ***J*** in der Niederschrift vom 31.07.2019 aus, dass "wir" - wer gemeint sei, gehe aus dem Protokoll nicht hervor – die Gesellschaftsanteile um einen symbolischen Betrag verkauft hätten, da bei der Beschwerdeführerin kein Betriebsmögen vorhanden gewesen sei und die Anteile nicht(s) mehr wert gewesen seien und das Darlehen auch nichts wert gewesen sei. Dieser Aussage sei entgegenzuhalten, dass in der Beschwerdeführerin jedenfalls zum Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile auf den Bankkonten bei der Bank ein Bankguthaben in Höhe von 56.209,66 € bestanden habe und diesen Bankguthaben zu diesem Zeitpunkt mit Ausnahme der Darlehensrückzahlungen an die ***K2-GmbH3*** in Höhe von 50.000,75 € und sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von 3.350,46 € keine anderen Verbindlichkeiten gegenübergestanden seien (Seite 12). Zur Frage 15 führe ***J*** aus, dass man nicht an den Fortbestand der Beschwerdeführerin geglaubt habe. Die Entwicklung der Beschwerdeführerin habe das Gegenteil bewiesen und es handle sich seit dem Jahr 2016 bis laufend um eine sehr erfolgreiche Beschwerdeführerin (Seite 13). Auf die abschließende Frage seitens der Abgabenbehörde, ob es richtig sei, dass sie keine werterhöhende Einlage ins Kapital getätigt, sondern auf einen wertlosen Kredit verzichtet hätten, werde von ***J*** mit "genau" beantwortet. Diese Art der Fragestellung führe ***J*** genau zur erwünschten Antwort. Da der steuerliche Vertreter zur dieser Befragung durch die Abgabenbehörde nicht geladen gewesen sei, habe er auch hier keine Präzisierung verlangen können. Dies zeige auch der Widerspruch zur Frage 11, wo ***J*** ausführe, "nicht auf das Darlehen verzichtet zu haben". Hierbei werde übersehen, dass die Darlehen zu einem Zeitpunkt - nämlich am 16.02.2012 - gewährt und die Rückstehungserklärungen am 27. September 2013 für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2012 abgegeben worden seien, als die Darlehen sehr wohl werthaltig gewesen seien (Seite 13). In diesem Zusammenhang werde eindeutig weiters übersehen, dass in der Beschwerdeführerin zum 31.08.2015 nach Rückzahlung des Darlehens in Höhe von 50.000,75 € an die ***K2-GmbH3*** Aktivvermögen in Höhe von 6.028,43 € und Verbindlichkeiten in Höhe von 3.350,46 € vorhanden gewesen seien, sodass die Liquidität der Beschwerdeführerin jedenfalls gegeben gewesen seien (Seite 14). Des Weiteren werde in der Beschwerdeentscheidung seitens der Abgabenbehörde ausgeführt, dass im Rahmen der Betriebsprüfung beim Rechnungsempfänger "****C-GmbH2****" die verrechnenden Leistungsbeschreibungen laut Vereinbarung nicht anerkannt worden seien, da vom Rechnungsempfänger für die Jahre 2015 bis 2018 keinerlei Unterlagen oder Aufzeichnungen, Leistungsbeschreibungen, welche Projekte usw. im Zusammenhang mit den behaupteten Leistungen der Beschwerdeführerin vorgelegt worden seien. Somit habe weder nachgewiesen und noch glaubhaft gemacht werden können, dass die Beschwerdeführerin die verrechneten Leistungen tatsächlich erbracht habe. In diesem Zusammenhang werde auf die detaillierte Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 21.08.2019 und auf den Betriebsprüfungsbericht der ***C-GmbH2*** verwiesen. In diesem Zusammenhang weise man darauf hin, dass seitens

der Abgabenbehörde auf "unsere" Argumente und auch auf unsere Beweisvorlagen und vorgelegten Aufträge nicht näher eingegangen worden sei. Da dies für "unsere Klientin" (Anmerkung: ***C-GmbH2***) keine steuerlichen Auswirkungen gehabt hätte, hätten sie aus verwaltungsökonomischen Gründen zugestimmt, dass die Leistungsvergütungen bei ***C-GmbH2*** in den Jahren 2015 bis 2017 nicht als Betriebsausgaben anerkannt und diese Erlöse bei der Beschwerdeführerin ebenso aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden würden, was in keiner Weise den Tatsachen entsprochen habe. Die Beschwerdeführerin habe sehr wohl Aufträge an die ***C-GmbH2*** vermittelt. Die Abgabenbehörde sei auf unsere Beweisvorlagen vom 21.08.2019 in der Niederschrift im Zuge der Außenprüfung bei der ***C-GmbH2*** in keiner Weise eingegangen. Da die Leistungsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***C-GmbH2*** die einzige Prüfungsfeststellung gewesen sei und infolge der Neutralisation bei der ***C-GmbH2*** und bei der Beschwerdeführerin keine steuerlichen Auswirkungen gehabt hätte, hätten sie aus verwaltungsökonomischen Gründen kein Rechtsmittel eingelegt. Die Abgabenbehörde hebe nunmehr diese verwaltungsökonomische Lösung zwischen den beiden Gesellschaften als Behauptung hervor, dass keinerlei Unterlagen oder Aufzeichnungen, Leistungsbeschreibungen, welche Projekte usw. im Zusammenhang mit den behaupteten Leistungen seitens der Beschwerdeführerin vorgelegt worden seien. Dies sei jedenfalls im Zuge der Außenprüfung anhand von Kundenaufträgen, die "unsere Klientin" - die Firma "***C-GmbH2***" - durch das Netzwerk von der Beschwerdeführerin erhalten habe, nachgewiesen. Die Abgabenbehörde habe diese Nachweise trotz ausführlicher Erklärung des Geschäftsführers ***H*** als nicht geeignete Nachweise angesehen (Seite 18-19). In der Folge führe die Abgabenbehörde aus, dass mit Gesellschafterbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 die Darlehen der Gesellschafter rückwirkend zum 31.12.2014 in eine nicht gebundene Kapitalrücklage eingelegt würden. Die Abgabenbehörde habe in keiner Weise geprüft, dass die Gesellschafterdarlehen bereits am 16.12.2012 gewährt und die Gesellschafter und gleichzeitig Kapitalgeber im Gesellschafterumlaufbeschluss vom 16.02.2012 im Punkt 7. ausdrücklich auf das Risiko des eigenkapitalersetzenden Darlehens nach dem Eigenkapitalersatzgesetz hingewiesen worden seien. In diesem Gesellschafterumlaufbeschluss gemäß § 34 GmbH Gesetz vom 16.02.2012 sei ausdrücklich festgehalten, dass die Gesellschafter vom Geschäftsführer ***H*** im Zuge des Abschlusses der Darlehensverträge auf die gesetzlichen Bestimmungen des "Eigenkapitalersatzgesetzes" aufmerksam gemacht worden seien und daher alle Gesellschafter und zugleich Darlehensgeber gewusst hätten, dass diese Darlehen nachrangig sein könnten. Außerdem sei am 27.09.2013 von allen Gesellschaftern, die zugleich Darlehensgeber gewesen seien, eine Rückstehungserklärung zugunsten der Beschwerdeführerin abgegeben worden, in der ausdrücklich festgehalten sei, dass die Gesellschafter in Höhe ihres Darlehensbetrages gegenüber sämtlichen Gläubigern der Beschwerdeführerin bis zur Absenkung des negativen Eigenkapitals auf Null zurückstünden. Bereits im Jahresabschluss für das Jahr 2012 sei im Anhang folgende Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB zum negativen Eigenkapital in Höhe von 57.312,38 € vom Geschäftsführer abgegeben worden: "Die Gesellschaft entwickelt seit

dem Geschäftsjahr 2012 ein neues Geschäftsfeld, das zu Anlaufverlusten geführt hat. Bereits im Geschäftsjahr 2013 wird ein ausgeglichenes Ergebnis und ab dem Geschäftsjahr 2014 ein Gewinn erwartet. Die Gesellschafter haben für ihre Darlehen in Höhe von 308.793,02 € eine Rückstehungserklärung abgegeben. Aus diesem Grund bestehe zurzeit keine Insolvenzgefahr." Diese Stellungnahme des Geschäftsführers sei auch für das Geschäftsjahr 2013 im Anhang des Jahresabschlusses abgegeben worden. Gesellschafterdarlehen stellten nach dem Eigenkapitalersatzgesetz nachrangiges Eigenkapital dar. Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 16.02.2012 sei noch keine Überschuldung der Beschwerdeführerin vorgelegen und im Zeitpunkt der Gewährung der Darlehen sei das Eigenkapitalersatzgesetz daher noch nicht anwendbar. Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2012 sei eine Überschuldung der Beschwerdeführerin in Höhe von 57.312,38 € festgestellt worden und daher hätten die Gesellschafter, die auch gleichzeitig Darlehensgeber seien, eine Rückstehungserklärung jedenfalls am 27.09.2013 vor Fertigstellung des Jahresabschlusses 2012 abgegeben. Seit diesem Zeitpunkt handle es sich durch die Abgabe der Rückstehungserklärung um nachrangiges Gesellschaftskapital und spätestens zu diesem Zeitpunkt hätten die Darlehen, da eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, Eigenkapitalcharakter. In diesem Zusammenhang habe die Abgabenbehörde die Rechtslage eindeutig verkannt, da einerseits die Darlehen zu einem Zeitpunkt - nämlich am 16.02.2012 - gegeben worden seien, als die Beschwerdeführerin ein positives Eigenkapital ausgewiesen habe und durch die Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 habe keine Überschuldung der Beschwerdeführerin bestanden. Aus diesem Grund könne die Abgabenbehörde nicht behaupten, dass die Darlehensgewährungen seitens der Gesellschafter in einem Zeitpunkt erfolgt seien, als diese bereits wertlos gewesen seien und daher einen Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB vorliege. Die Abgabenbehörde hätte vielmehr prüfen müssen, ob im Zeitpunkt der Darlehensgewährung - nämlich am 16.02.2012 - eine Überschuldung vorgelegen sei. Auch im Zeitpunkt der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 sei keine Überschuldung der Beschwerdeführerin vorgelegen, da dies das erste Geschäftsjahr umfasst habe und der Geschäftsführer habe in seiner Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB im Anhang zum Jahresabschluss aufgrund seines Wissensstandes im Jahr 2012 erklärt, dass im Jahr 2013 bereits ein ausgeglichenes Ergebnis und im Geschäftsjahr 2014 bereits ein Jahresgewinn erzielt werde. Mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 sei nur eine Umschichtung der Gesellschafterdarlehen, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, auf die nicht gebundene Kapitalrücklage erfolgt. Es habe sich daher in der rechtlichen Funktion des Eigenkapitalcharakters der Darlehen seit der Gewährung am 16.02.2012 bzw. bei Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 nichts geändert. Da es keine anderen Wiederaufnahmegründe seitens der Abgabebehörde für den Körperschaftsteuerbescheid 2015 bzw. 2016 infolge der Abgabeprüfung der Jahre 2013 bis 2015 und für die Nachschau der Jahre 2016 und 2017 gegeben habe, sei aus diesem Grund eine Wiederaufnahme des Verfahrens des Jahres 2015 bzw. 2016 unzulässig gewesen und daher sei § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG im Jahr 2015 aufgrund des vorgelegenen Sachverhaltes nicht anwendbar. Bereits aus den oben

angeführten Gründen sei die Bezugnahme der Abgabebehörde auf den Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 für die abgabenrechtliche Beurteilung hinsichtlich der Rückwirkung auf den 31.12.2014 bezüglich der Umgliederung der nachrangigen Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage für die rechtliche Beurteilung im Jahr 2015 nicht anwendbar. Es handle sich daher hierbei nicht um einen Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB, der niemals von den Gesellschaftern abgegeben worden sei, und auch nicht um einen Forderungsverzicht im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG - wie dies die Abgabebehörde darstelle - sondern bereits um eine Zuführung zum Eigenkapital mit der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.12.2013 durch die Gesellschafter für den Jahresabschluss des Jahres 2012 (Seite 20-22). Die Abgabebehörde führe aus, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Abtretung ihrer Gesellschaftsanteile an Ing. ***C*** bzw. an die ***H-GmbH*** keinen Wert gehabt hätte. Auch im Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile habe nicht von einer wertlosen Gesellschaft ausgegangen werden können, da laut Saldenliste zum 31.07.2015 auf den Bankkonten liquide Mittel in Höhe von 56.209,66 € vorhanden gewesen seien, denen Verbindlichkeiten in Höhe von 53.351,21 € gegenübergestanden seien (Beilage 1). Nach der Darlehensrückzahlung an die ***K2-GmbH3*** in Höhe von 50.000,75 € weise die Saldenliste zum 31.08.2015 Bankguthaben in Höhe von 4.863,81 € aus, denen Verbindlichkeiten in Höhe von 3.350,46 € gegenüberstünden (Beilage 2). Des Weiteren weise man darauf hin, dass die Beschwerdeführerin zum 31.12.2014 ein positives Eigenkapital in Höhe von 86.454,87 € ausgewiesen habe. Hätte die Beschwerdeführerin zum 31.12.2014 die Gesellschafterdarlehen, für die die Gesellschafter eine Rückstehungserklärung abgegeben hätten, weiterhin als Verbindlichkeit ausgewiesen, so hätte die Beschwerdeführerin zum 31.12.2014 ein negatives Eigenkapital in Höhe von 183.145,13 € ausgewiesen für das der Geschäftsführer wie in den Vorjahren eine Stellungnahme gemäß § 225 Abs. 1 UGB über das negative Eigenkapital hätte abgeben müssen. Durch diese gesellschaftsrechtliche Maßnahme der Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage, da es sich in beiden Fällen um Eigenkapital handle, habe sich einerseits das Bilanzbild wesentlich verbessert und es sei die erforderliche Stellungnahme des "Gesellschafters" gemäß § 225 Abs. 1 UGB weggefallen. Ein Ausweis als nicht gebundene Kapitalrücklage hätte nicht erfolgen dürfen, wenn diese Beträge nicht Eigenkapital darstellten. Da diese gesellschaftsrechtliche Maßnahme keine steuerlichen Auswirkungen habe und unternehmensrechtlich wesentlich zur Verbesserung des Bilanzbildes führe, könne die Abgabebehörde nicht von einem Forderungsverzicht ausgehen, da sie diesen - wenn überhaupt - bei der Gewährung der Gesellschafterdarlehen am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung zum 27.09.2013 hätte beurteilen müssen (Seite 24-25). Die Abgabebehörde führe aus, dass die Gesellschaftsanteile vor und nach dem Forderungsverzicht wertlos gewesen seien, was sich durch Übertragung der Anteile am 28.08.2015 um 1 € manifestiere. Auch diese Ausführungen der belangten Behörde zeigten, dass sie die wirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin nicht im Zeitpunkt der

Darlehensgewährung und auch nicht im Zeitpunkt der Abgabe der Rückstehungserklärung überprüft habe, sondern im Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile. Da die Darlehen spätestens im Zeitpunkt der Abgabe der Rückstehungserklärung quasi Eigenkapitalcharakter hätten, wie dies in zahlreichen Artikeln zum Insolvenzrecht dokumentiert sei, könne die Werthaltigkeit der Darlehen nicht im Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile, sondern nur im Zeitpunkt der Darlehensgewährung bzw. Abgabe der Rückstehungserklärung durch die Gesellschafter - also mit dem Erlassen des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2012 - spätestens jedoch im Jahr 2013 seitens der Abgabenbehörde beurteilt werden. Des Weiteren übersehe die Abgabenbehörde, dass wenn die Gesellschaftsanteile veräußert würden und für diese ein höherer Wert als 1 € erzielt werde, beim Veräußerer voll steuerpflichtig sei. Auch die Ausführungen der Abgabenbehörde zum § 67 GmbH-Gesetz über die Haftung der Rechtsvorgänger - soweit sie die ausstehende Einlage im Zeitpunkt des Verkaufs der Anteile nicht geleistet hätten - widerspreche eindeutig der wirtschaftlichen Realität, da die Problematik der Nachhaftung gemäß § 78 GmbH-Gesetz aufgrund der erfolgreichen Gesellschafter nur als theoretischer Natur angesehen werde. Die Abgabenbehörde übersehe jedenfalls, dass es aufgrund widriger Umstände innerhalb einer fünfjährigen Frist auch zu Haftungen kommen könne, z.B. Coronakrise, Naturkatastrophen, Brand, hoher Forderungsausfall usw. Die Abgabenbehörde erkenne jedenfalls, dass Unternehmersein auch Unternehmerwagnis und Unternehmerrisiko tragen heiße und entbehrten diese Ausführung der Abgabenbehörde jedem wirtschaftlichen Verständnis (Seite 25-26). In ihren Ausführungen erkenne die Abgabenbehörde den wahren wirtschaftlichen Gehalt bzw. die Beurteilung des Sachverhaltes im Zeitpunkt der Darlehensgewährung und im Zeitpunkt der Abgabe der Rückstehungserklärung. Der wahre wirtschaftliche Gehalt aus ertragsteuerlicher Sicht sei keinesfalls im Zeitpunkt der Abtretung der Geschäftsanteile am 28.08.2015 zu beurteilen, sondern im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Entscheidung der Beschwerdeführerin Darlehen zu gewähren bzw. eine Rückstehungserklärung abzugeben. Das sei der Zeitpunkt der Darlehensgewährung und der Abgabe der Rückstehungserklärung durch die Gesellschafter. Des Weiteren unterstelle die Abgabenbehörde mit ihren Ausführungen, dass die verbliebenen Gesellschafter im Zeitpunkt der Fassung des Gesellschafterumlaufbeschlusses am 26. bzw. 28.08.2015 über die Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage durch die Entrichtung der Gesellschaftsteuer in Höhe von 2.696 € den wahren Sachverhalt hätten verschleiern wollen, um über das in Punkt erstens beschriebene Modell eine "Steuerersparnis" zu erwirken. Die Abgabenbehörde erkenne ihrerseits den Sachverhalt. Es handle sich hierbei nicht um Fremdkapital, das zurückgezahlt werden müsse und auf dessen Rückzahlung verzichtet werden könne, sondern um Eigenkapital, welches die Gesellschafter der Beschwerdeführerin im Jahr 2012 zur Verfügung gestellt hätten, um einen Geschäftsbereich zu entwickeln. Es sei sehr befremdend, dass die Abgabenbehörde einen steuerlich korrekten Vorgang, der durch zahlreiche Entscheidungen der Höchstgerichte bestätigt sei, als Verschleierungstaktik darstelle. Es gebe hierzu zahlreiche Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes und des

unabhängigen Finanzsenates, dass auch nicht werthaltige Forderungen bzw. Sanierungsdarlehen der Gesellschaftsteuer unterlägen (Seite 26-27). Die Abgabenbehörde unterstelle, dass die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf der Video-Walls über die notwendigen finanziellen Mitteln verfügt habe, um eine Einigung mit der ***K2-GmbH3*** zu erzielen. Diese Ausführungen der Abgabenbehörde widersprächen eindeutig dem tatsächlichen Sachverhalt. Man sei bereits im Jahr 2014 zur Erkenntnis gekommen, dass man mit zwei Video-Walls keinen wirtschaftlichen Erfolg erzielen könne, da man mit zwei Video-Walls keine österreichweite Werbung durchführen könne. Die potentiellen Kunden für Video-Walls seien in der Regel Großfirmen, die österreichweit tätig seien und daher ihre Werbung zentral schalteten und hierbei einzelne lokale Video-Walls nicht berücksichtigt würden. Dies sei der Grund gewesen, warum man die Video-Walls verkauft habe, da langfristig keine Gewinne zu erwarten gewesen seien. Des Weiteren führe die Abgabenbehörde aus, dass ***H*** bereits vor dem Erwerb der Gesellschaftsanteile mit der ***K2-GmbH3*** im geschäftlichen Kontakt gestanden sein dürfte, da er angegeben habe, dass ***K2*** durch ihn in die Beschwerdeführerin investiert habe und somit im Interesse von ***H*** gewesen sei, dass zumindest ein Teilbetrag an die ***K2-GmbH3*** zurückbezahlt werde, was nach Verkauf der Video-Walls durchaus möglich gewesen sei. Das seien weitere Mutmaßungen der Abgabenbehörde ohne Nachweise und Beweise. Die Abgabenbehörde verkenne auch hier wiederum die wirtschaftliche Realität, da bei kleinen Gesellschaften die Gesellschafter sich in der Regel im Vorfeld kennen würden und auch ein gewisses Vertrauen mit sich brächten, um Gesellschafter einer Gesellschaft zu werden. Auch die Ausführungen über den Leistungsinhalt der Leistungsvereinbarung im Beratungs- und Unterstützungsbereich von Marketingleistungen usw. seitens der Abgabenbehörde zeigten nur, dass diese angezweifelt werde. Auch die Bezugnahme auf die tatsächliche Leistungserbringung der Beschwerdeführerin gegenüber den ***C-GmbH2*** sei laut Abgabenbehörde anzuzweifeln. Die Abgabenbehörde habe aber nie das Gegenteil bewiesen. Im normalen Abgabenverfahren habe die Behörde zu beweisen und könne nicht unbewiesene Behauptungen aufstellen und daraus abgabenrechtliche Schlussfolgerungen ziehen. Auch zu den Ausführungen der Abgabenbehörde bezüglich der vorgebrachten Gläubigerbegünstigung im Falle einer Insolvenz sei anzumerken, dass die anderen ausgetretenen Gesellschafter bei Kenntnis der teilweisen Darlehenstilgung unter Umständen tatsächlich eine Begünstigung der ***K2-GmbH3*** erblickt hätten. Auch diese Ausführungen der Abgabenbehörde entsprächen nicht den Tatsachen, da sich jeder Gesellschafter über die Belange der Beschwerdeführerin hätte informieren können und es sei nicht Aufgabe der Abgabenbehörde, gesellschaftsinterne Ereignisse, die keine abgabenrechtlichen Wirkungen hätten, zu beurteilen. Diese Ausführungen seien vielmehr ein Beweis dafür, dass sich die Gesellschafter um die Belange der Beschwerdeführerin nicht gekümmert hätten und die Dinge hätten laufen gelassen. Dies sei jedenfalls vom Zeitpunkt des Beitritts der Gesellschafter ***K2-GmbH3***, ***H-GmbH*** und Ing. ***C*** der Fall gewesen, obwohl die ehemaligen Gesellschafter ausdrücklich erklärt hätten, dass sie zum Wohle der Beschwerdeführerin an der Gesellschaft mitarbeiteten und gewisse Aufgaben

hätten übernehmen wollen (Seite 27-28). Die Abgabenbehörde führe aus, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein endgültiger Verzicht auf eine nicht werthaltige Darlehensforderung der Gesellschafter vorgelegen und damit die Forderung gegenüber der vermögenslosen Beschwerdeführerin nicht durchsetzbar gewesen sei und es sich dabei um einen fremdüblichen Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen gehandelt habe. Dieser endgültige Verzicht der Gesellschafter sei infolge in Form eines Gesellschafterbeschlusses dokumentiert worden und daher sei er im Rahmen einer betrieblich veranlassten Vermögensvermehrung in voller Höhe bei der Beschwerdeführerin zu erfassen. Auch in diesem Punkt verkenne die Abgabenbehörde den wahren Sachverhalt. Die Beurteilung eines Forderungsverzichtes hätte von der Abgabenbehörde spätestens im Zeitpunkt der Darlehensgewährung mit 16.02.2012, jedoch spätestens mit 27.09.2013 bei der Abgabe der Rückstehungserklärung beurteilt werden müssen. Zu diesem Zeitpunkt habe an den Fortbestand der Beschwerdeführerin kein Zweifel bestanden und auch nach dem Ausscheiden der übrigen Gesellschafter mit Notariatsakt vom 28.08.2015 hätten die verbleibenden Gesellschafter an den Fortbestand der Beschwerdeführerin geglaubt, da sie die Gesellschaftsanteile der übrigen Gesellschafter übernommen und an der Fortsetzung der Beschwerdeführerin gearbeitet hätten. Ein eindeutiger Beweis für den Fortbestand der Beschwerdeführerin seien die Gewinne in Höhe von 370.273,52 € für die Geschäftsjahre 2016 bis 2019. Auch die Ausführungen der Abgabenbehörde, dass es im Rahmen des Forderungsverzichtes buchhalterisch zu einer betrieblich veranlassten Vermögensvermehrung in voller Höhe gekommen sei, sei ein Widerspruch zu den übrigen Ausführungen, da die Abgabenbehörde einerseits behaupte, alles sei wertlos gewesen, und andererseits, es sei zu einer betrieblich veranlassten Vermögensvermehrung gekommen. Der von der Abgabenbehörde angeführte Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 enthalte keinen betrieblichen Forderungsverzicht, da nur ein gesellschaftsrechtlicher Forderungsverzicht einen Ausweis als nicht gebundene Kapitalrücklage erlaube. Die Schlussfolgerungen zu diesem Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 seien denkunmöglich (Seite 28-29). Zu den Ausführungen der Abgabenbehörde zu § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG sei zusammenfassend Folgendes anzumerken: Als Ausfluss des Trennungsprinzips blieben gemäß § 8 Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft "Einlagen" und "Beiträge jeder Art" insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter geleistet würden. § 8 Abs. 1 KStG sei Ausfluss des für Körperschaften geltenden Trennungsprinzips. Gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorgänge wie Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG zählten nicht zu dem steuerrelevanten Einkommen der Körperschaft und würden daher der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre einer Körperschaft zugeordnet. Auch nachrangige Darlehen der Gesellschaft hätten Eigenkapitalcharakter und seien dem Eigenkapital bei der Erstellung eines Überschuldungsstatus zuzurechnen. Dasselbe gelte für rechtsgeschäftliche Zuführungen von Eigenkapital außerhalb des Gesellschaftsrechts, die aber auf Gesellschafterstellung (causa societatis) zurückzuführen seien. Es stehe grundsätzlich im Ermessen des Gesellschafters,

seiner Gesellschaft Eigenkapital zuzuführen und damit Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG vorzunehmen. Ob auf Ebene der Gesellschaft tatsächlich Bedarf an Eigenkapital bestehe, sei daher grundsätzlich irrelevant. Die gesetzliche Verankerung der Steuerneutralität von Einlagen nach § 8 Abs. 1 KStG habe nur deklarative Bedeutung. Auch ohne eine im § 8 Abs. 1 KStG vergleichbare Regelung würden daher aufgrund des Trennungsprinzips Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre einer Körperschaft zuzuordnen sein. Einlagen und Beiträge jeder Art im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG würden definiert als die Zuwendung von Vermögensvorteilen eines Anteilsinhabers oder eines sonst qualifizierten Beteiligten an eine Körperschaft im Sinne des § 1 KStG (causa societatis). Dies gelte unabhängig davon, ob als Gegenleistung für die Zuwendung Gesellschaftsrechte oder sonstige Mitgliedschaftsrechte gewährt würden. Im Hinblick auf die einheitliche Rechtsfolge der Steuerneutralität sei eine genaue Abgrenzung der Begriffe "Einlagen" und "Beiträge jeder Art" nicht notwendig. Die steuerliche Neutralität von Gesellschaftereinlagen und ähnlichen Leistungen folge bereits aus der Systematik des Gewinnbegriffes. Es handle sich nicht um betrieblich veranlasste Vermögenszugänge. Die Bestimmung des § 8 Abs. 1 KStG stelle dies ausdrücklich klar: "Beiträge jeder Art, die von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter oder Mitgliedern geleistet werden, bleiben bei der Einkommensermittlung der Körperschaft außer Ansatz." Vermögenszuführungen, die Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter erbrächten, seien daher auf Ebene der Körperschaftsteuer grundsätzlich unbeachtlich. Dies führe nur zu einer Erhöhung des Einlagenstandes gemäß § 4 Abs. 12 Z 3 EStG, was für eine spätere Einlagenrückzahlung von Relevanz sei. Verzichte der Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung gegenüber der Gesellschaft, so führe dies nach Auffassung des VwGH vom 23.09.2005, 2003/15/0078, nicht zur Erhöhung des steuerlichen Gewinnes bei der Gesellschaft, sondern es handle sich in vollem Umfang um eine steuerneutrale Einlage. Es stehe daher einer steuerwirksamen Verbindlichkeitsabschreibung bei der Gesellschaft eine nicht steuerwirksame Einlage beim Gesellschafter gegenüber. In diesem Zusammenhang weise man ausdrücklich darauf hin, dass es seitens der Beschwerdeführerin nie einen Forderungsverzicht im Sinne des § 1444 ABGB gegeben habe und daher § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG nicht zur Anwendung kommen könne. Würde man der Auffassung der Abgabenbehörde folgen, so würde dies bedeuten, dass wenn jemand aus seinem bereits versteuerten Vermögen eine Einlage leiste, die nach § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG steuerwirksam werde, dies bei einem Fortbestand der Gesellschaft in der Gesellschaft zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen würde, der mit 25 % der Körperschaftsteuer in der Gesellschaft unterliege, was zu einer weiteren Besteuerung einer bereits im Privatvermögen versteuerten Einlage eines Gesellschafters bei einer Ausschüttung zu 27,5 % Kapitalertragsteuer führe, sodass die Gesamtbelastung einer bereits versteuerten Einlage eines Gesellschafters bei einer Gewinnausschüttung 45,62 5% betragen würde, was einer Vermögensvernichtung gleich käme. Des Weiteren würde bei Verkauf der um 1 € erworbenen Beteiligung um einen höheren Betrag wieder beim Gesellschafter bzw. bei der Gesellschaft der Einkommensteuer von 27,5 % bzw. der Körperschaftsteuer von 25 %

unterliegen. Dies widerspreche eindeutig dem Grundsatz der Steuerneutralität von Einlagen, die durch die Einführung des steuerlichen Evidenzkontos im § 4 Abs. 12 EStG geschaffen worden sei. Es hätten daher Finanzierungen der Gesellschaft durch Gesellschafter von außen keine steuerlichen Auswirkungen. Diese Art der Besteuerung sei eindeutig ein Eingriff in das Eigentumsrecht und somit eindeutig verfassungswidrig. Es werde seitens der Abgabenbehörde nicht hinterfragt, ob der Vorgang gesellschaftsrechtlich oder betrieblich veranlasst sei. Es sei die Wurzel der Forderung zu hinterfragen. Bei den gewährten Darlehen für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, handle es sich eindeutig um eine gesellschaftsrechtliche Wurzel, die unmittelbar mit der Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit im Jahr 2012 im Zusammenhang stehe. Die Gesellschaftsanteile der Beschwerdeführerin seien von den Gesellschaftern am 16.02.2012 übernommen und die Darlehen von den natürlichen Personen als Gesellschafter aus Privat- und nicht aus betrieblichen Mitteln gewährt worden, die nunmehr seitens der Abgabenbehörde unter Anwendung der Bestätigung des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG steuerwirksam würden. Vorteilszuwendungen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft sprächen in der Regel für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung. Seitens der Abgabenbehörde sei eindeutig die Feststellung unterlassen worden, welche konkrete Veranlassung dem von ihr behaupteten Forderungsverzicht zugrunde liege. Im gegenständlichen Fall gebe es von den Gesellschaftern aus Privatmitteln gewährte Darlehen und keine betriebliche Veranlassung und es sei von den Gesellschaftern nie ein Forderungsverzicht gegenüber der Beschwerdeführerin abgegeben worden. Die Umwidmung der nachrangigen Darlehen in Kapitalrücklagen sei eindeutig ein Vorgang im Bereich der Gesellschafter. Es habe seitens der Beschwerdeführerin keine Gegenleistungen an die Gesellschafter gegeben. Die Einlagen seien im Evidenzkonto gemäß § 4 Abs. 12 EStG ausgewiesen worden. Da für die Gesellschaftsdarlehen eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, handle es sich um nachrangiges Kapital. Nachrangiges Kapital sei somit im Falle einer Insolvenz der Gesellschaft wie Eigenkapital zu behandeln (Seite 31-34). Die Abgabenbehörde führe aus, dass jeder fremde Dritte angesichts der betriebs- und vermögenslosen Beschwerdeführerin auf das nicht einbringliche, wertlose Darlehen verzichtet hätte, da ein Einmahnen oder Einklagen der Darlehensforderung angesichts der Rangrücktrittserklärung wenig Aussicht auf Erfolg gehabt hätte. In diesem Zusammenhang dürfe auch die Tatsache nicht außer Acht gelassen werden, dass die austretenden Gesellschafter nach Einlage ihrer Darlehensforderung die Geschäftsanteile mit einem Euro abgetreten hätten. Eine "substantielle Steigerung" des Beteiligungswertes sei somit nicht erfolgt, was für die Wertlosigkeit des eingelegten Wirtschaftsgutes spreche. Auch in diesen Ausführungen verkenne die Abgabenbehörde, dass sie die Beurteilung des Sachverhaltes im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.09.2013 über die Werthaltigkeit hätte vornehmen müssen, da spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung für die Darlehen der Eigenkapitalcharakter der Darlehen entstanden sei und die Darlehen dem Eigenkapital zugeführt gälten. Die formale Umgliederung der Darlehen, für die eine Rückstehungserklärung

abgegeben worden sei, mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 in eine nicht gebundene Kapitalrücklage stelle nur einen anderen Bilanzausweis dar. Dies könne keinen Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB darstellen und daher in keinem Fall entscheidungsrelevant sein. Ein fremder Dritter hätte keine Rückstehungserklärung abgegeben, um die Gesellschaft zu finanzieren und hätte der Gesellschaft kein Eigenkapital zugeführt. Auf Eigenkapital könne auch nicht verzichtet werden (Seite 34-35). Die Abgabenbehörde verweise in der Bescheidbegründung auf die Aussagen von ***J*** in der Niederschrift vom 31.07.2019 und auf die Schreiben von der ***K2-GmbH3*** vom 28.06.2019 und vom 26.07.2019 hinsichtlich der Liquiditätslage der Beschwerdeführerin und der wertlosen Darlehensforderung. Hierzu sei nur anzumerken, dass die Abgabenbehörde wiederum die Rechtslage verkannt habe und ihre rechtliche Beurteilung nicht im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. der Abgabe der Rückstehungserklärung für die Darlehen am 27.09.2013 vorgenommen habe. Des Weiteren weise man darauf hin, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Umwandlung der nachrangigen Darlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 sehr wohl laufende liquide Mittel gehabt hätte, um der ***K2-GmbH3*** unmittelbar am 31.08.2015 einen Betrag von 50.000 € zu überweisen. Die Beschwerdeführerin sei auch in der Folge ihren Zahlungsverpflichtungen laufend nachgekommen. Es sei daher seit dem Bestehen der Beschwerdeführerin auch zu diesem Zeitpunkt keine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Beschwerdeführerin vorgelegen. Es seien lediglich die Darlehen, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden sei, mittels Gesellschafterbeschluss vom 26. bzw. 28.08.2015 in eine nicht gebundene Kapitalrücklage umgewandelt worden. Es sei die freiwillige Entscheidung der Gesellschafter, die aus der Beschwerdeführerin ausscheiden wollten, gewesen, mit Abtretungsvertrag vom 28.08.2015 auszuscheiden. Die verbleibenden Gesellschafter der Beschwerdeführerin hätten sich ihrerseits mit der Zukunft der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt, damit der Fortbestand der Beschwerdeführerin gesichert sei. Die verbleibenden Gesellschafter hätten bewiesen, dass die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 2016 bis laufend wieder Gewinne erwirtschaftet habe und somit eindeutig den Fortbestand der Beschwerdeführerin gesichert, da nunmehr sämtliche handelsrechtlichen Verlustvorträge im Geschäftsjahr 2019 bereits aufgebraucht seien (Seite 35-36). Abschließend führe die Abgabenbehörde aus, dass gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei. Dadurch komme es daher nicht auf die bürgerlich rechtliche Form, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an. Nach den Ergebnissen des Betriebsprüfungsverfahrens sei davon auszugehen, dass der Forderungsverzicht nicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt und daher keinen Gesellschafterzuschuss, sondern den Verzicht auf eine nicht mehrwerthaltige Forderung aus betrieblichen Gründen darstelle. Zu diesen Ausführungen der Abgabenbehörde sei anzumerken, dass die Beschwerdeführerin und die Geschäfte der Beschwerdeführerin immer transparent und nachvollziehbar gewesen. Das Projekt der Video-Walls sei aufgrund der

Nichtmitwirkung der ehemaligen Gesellschafter und der Nichterreichung des Gesellschaftszweckes gescheitert und sei daher mit Verlust abgeschlossen worden. Aus diesem Grund habe jeder Gesellschafter beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen von den ehemaligen Gesellschaftern mit 16.02.2012 zusätzlich zur übernommenen Stammeinlage an die Beschwerdeführerin ein Gesellschafterdarlehen für die Erreichung des Gesellschaftszweckes der Beschwerdeführerin gewährt. Infolge der Nichtmitwirkung der ausgeschiedenen Gesellschafter und aufgrund der Marktumstände habe das Projekt Video-Walls nicht zum gewünschten Erfolg geführt und daher sei, um nicht weitere Verluste zu erwirtschaften, das Projekt Video-Wall beendet worden. Diese Entscheidungen seien im Wirtschaftsleben häufig anzutreffen und daher keine unübliche Darstellung eines Sachverhaltes. Infolge des Scheiterns des Projektes Video-Walls sei man vor der Entscheidung gestanden, die Beschwerdeführerin aufzulösen oder weiterzuführen. In diesem Wendepunkt in der Beschwerdeführerin hätten einige Gesellschafter beschlossen, aus der Beschwerdeführerin auszuscheiden und kein weiteres Untemehmerrisiko zu tragen. Auch die Abläufe hinsichtlich der Gesellschafterdarlehen, die am 16.02.2012 gewährt und für die am 27.09.2013 Rückstehungserklärungen abgegeben worden seien, sowie die Umwandlung dieser dem eigenkapitalcharakterdarstellenden rückgestellten Darlehen in eine nicht gebundene Kapitalrücklage, wobei es sich hierbei nur um eine bilanzielle Darstellung und um keine steuerrechtliche Beurteilung handle, sei transparent nachvollziehbar. Dass die verbleibenden Gesellschafter nach Ausscheiden der Gesellschafter, die für die Zukunft kein Risiko mehr hätten tragen wollen, sei legitim neue Geschäftsfelder zu entwickeln und zu testen, um den Fortbestand einer Gesellschaft zu sichern (Seite 36-37). Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass folgender Sachverhalt vorliege: Die Gesellschafter hätten im Jahr 2012 Eigenmittel der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt, um ein gemeinsames Geschäftsziel zu erreichen. Diese Eigenmittel ersetzten eindeutig Fremdkapital. Zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung seien sich die Gesellschafter bewusst gewesen, dass diese Mittel der Finanzierung der Entwicklung der Geschäftsidee dienten. Verstärkt werde diese Intention auch noch durch die in der Folge abgegebenen Rückstehungserklärungen im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2012, der sowohl dem Firmenbuch als auch der Abgabenbehörde offengelegt worden sei. Dass die Gesellschafter diese Beträge beim Ausscheiden nicht zurückgefordert hätten, könne nicht automatisch einem betrieblichen Forderungsverzicht gleichgesetzt werden, wenn gleichzeitig eine eindeutige Widmung als nicht gebundene Kapitalrücklage erfolgt sei, was eindeutig einen gesellschaftsrechtlichen Forderungsverzicht darstelle. Sämtliche Einvernahmen bzw. Vorhalte der ausgeschiedenen Gesellschafter seien von der Abgabenbehörde so gestaltet worden, dass sie einen betrieblichen Forderungsverzicht den Gesellschaftern faktisch in den Mund legten. Es seien nur Fragen zum Zeitpunkt des Ausscheidens gestellt, aber nicht der wahre Zweck der Darlehensgewährung hinterfragt worden. Es sei denkunmöglich, dass ein betrieblicher Forderungsverzicht vorliegen könne, da die Einzahlungen zur Finanzierung der Beschwerdeführerin durch die Gesellschafter gedient hätten (Seite 37).

Beschwerdevorlage

Mit **Vorlagebericht vom 18.11.2020 (OZ 39)** legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der gesonderten **Stellungnahme vom 17.11.2020 (OZ 38)** hält die Abgabenbehörde dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag – soweit für den Streitfall relevant - entgegen, dass ein Steuerpflichtiger in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen wolle, grundsätzlich nicht beschränkt sei, und er dürfe bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden, es stehe ihm also grundsätzlich frei, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Nur unter besonderen Umständen, die dafürsprächen, dass die Ausstattung mit Fremdkapital objektiv den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, könne eine Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden. An die den Abgabenbehörden obliegende Beweisführung, dass im konkreten Fall besondere Umstände der angegebenen Art vorlägen, seien strenge Anforderungen zu stellen. Die Beurteilung, ob derartige besondere Umstände vorlägen oder nicht, sei auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen. Entscheidend für das Vorliegen solcher besonderen Umstände sei das Gesamtbild der Verhältnisse. Die Tatsache, dass ein Darlehen zu gleich günstigen Bedingungen am Kapitalmarkt nicht erhältlich gewesen sei, genüge für sich alleine nicht verdecktes Eigenkapital anzunehmen (Seite 9). Aufgrund der erfolglosen Geschäftstätigkeit (Werbung mit Video-Walls) der Beschwerdeführerin hätten die Darlehen zunehmend an Wert für die Gesellschafter verloren, was diese zur Wertberichtigung ihrer Forderungen berechtigt habe. Mit dem Verkauf der Video-Walls und der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit im Jahr 2015 seien sie in der Folge für die Gesellschafter tatsächlich wertlos gewesen, denn sie hätten nicht mehr mit einer Rückzahlung der Darlehen iHv 269.000 € (Darlehen inkl. Zinsen abzüglich der bereits vorher mit der ***K2-GmbH3*** vereinbarten Darlehensrückzahlung iHv 50.000 €) rechnen können. Aber erst mit dem endgültigen Verzicht auf die Forderung durch die Gesellschafter (Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015) habe sich die Wertlosigkeit der Gesellschafterdarlehen bei der Beschwerdeführerin selbst steuerlich ausgewirkt (Seite 9). Die Beschwerdeführerin behaupte im Vorlageantrag, dass die Gesellschafterdarlehen bereits durch die Erklärung des Geschäftsführers gemäß § 225 Abs. 1 UGB im Jahresabschluss zum 31.12.2012 dem Eigenkapital zugeführt worden sei. Diese Behauptung werde jedoch bereits durch die eigene buchhalterische Erfassung (Ausweis als Fremdkapital) und den Angaben in den vorgelegten steuerlichen Einlagenevidenzkonten 2012 bis 2014 widerlegt, wonach erst zum 31.12.2014 eine Kapitalrücklage iHv 269.000 € ausgewiesen worden sei. Widerlegt werde die Behauptung aber auch durch die trotz Rückstehungserklärung erfolgte "Darlehenstilgung" iHv 50.000 € an die ***K2-GmbH3***. Der Beschwerdeführerin sei jedoch insoweit zuzustimmen, dass § 67 Abs. 3 IO bestimme, dass eine Verbindlichkeit unter gewissen Voraussetzungen nicht bei der Prüfung auf rechnerische Überschuldung berücksichtigt zu werden brauche. Die Rangrücktrittsvereinbarung diene als

Instrument zur Insolvenzvermeidung, denn dadurch solle der Ausweis der Verbindlichkeiten in der Überschuldungsbilanz gemäß § 67 IO vermieden werden. Die Tatsache, dass eine Rangrücktrittsvereinbarung bei einem Gesellschafterdarlehen unter gewissen Voraussetzungen nicht in die Überschuldungsbilanz aufzunehmen sei und so eine insolvenzvermeidende Wirkung entfalte, lasse jedoch keinesfalls den Schluss zu, dass diese Verbindlichkeit nicht in der Unternehmens- und Steuerbilanz zu passivieren sei. Die abgegebenen Rückstehungserklärungen vom 27.09.2013 der Gesellschafter bezögen sich auf die am 16.02.2012 gewährten Darlehen inkl. der Zinsen 2012. Die Gesellschafter vereinbarten "aus der oben angeführten Forderung im Rang gegenüber sämtlichen anderen Gläubigern der [Beschwerdeführerin] bis zur Absenkung des negativen Eigenkapitals auf Null zurückzustehen. Der Gesellschafterin steht der Anspruch auf Rückzahlung des Darlehens ab der Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses durch die Generalversammlung insoweit anteilig in Höhe des positiven Eigenkapitals zu den anderen Gesellschafterdarlehen zu, für die eine Rückstehungserklärung abgegeben worden ist." Bei den gegenständlichen Rückstehungserklärungen habe es sich um Zusagen der jeweiligen Gesellschafter, mit der Befriedigung ihrer Forderungen zeitlich befristet zuzuwarten, gehandelt. Durch diese Rangrücktritte hätten die von den Gesellschaftern im Jahr 2012 gewährten Darlehen ihre Eigenschaft als Fremdkapital jedoch nicht verloren. Es handle sich dabei lediglich um einen von den Gläubigern (Gesellschaftern) freiwillig eingeräumten "Eigenkapitalersatz". Zu beachten sei jedoch, dass Eigenkapitalersatz grundsätzlich kein Eigenkapital darstelle. Auch die Rangrücktrittserklärungen hätten nicht zu einer Wandlung in Eigenkapital geführt. Diese hätten allenfalls haftungsrechtliche Bedeutung und bewirkten, dass die Gesellschafterdarlehen im Überschuldungsstatus nicht als Verbindlichkeiten zu berücksichtigen gewesen seien, obwohl sie zivilrechtlich weiterhin den Charakter von Verbindlichkeiten behalten hätten. Die gegenständlichen Rückstehungserklärungen seien zeitlich befristet gewesen, eine Darlehensverzinsung sei vereinbart gewesen und 2015 wurde eine Darlehenstilgung iHv 50.000 € getätigt. All das spreche für das Vorliegen von Fremdkapital. Besondere Umstände, aus denen zu schließen wäre, dass entgegen dem Inhalt der Urkunden (wie Darlehensverträge, Rückstehungserklärungen) und der buchhalterischen Erfassung als verzinsliches Fremdkapital mit den Rückstehungserklärungen auf eine Geltendmachung der Ansprüche verzichtet worden wäre oder dass von vornherein eine Rückzahlung der Darlehen nicht beabsichtigt gewesen wäre, lägen nicht vor. Im Gegenteil, sowohl die Auskünfte der befragten Gesellschafter, ***J*** und ***K2-GmbH3***, als auch die Tatsache, dass trotz Rückstehungserklärung im Jahr 2015 ein Betrag iHv 50.000 € an die ***K2-GmbH3*** zurückbezahlt worden sei, bestätigten, dass die Gesellschafterdarlehen in den Jahren 2012 bis 2015 zu Recht als Fremdkapital ausgewiesen worden seien (Seite 10). Der Beschwerdeführerin sei insoweit zuzustimmen, dass die Gesellschafter keinen formellen Forderungsverzicht gemäß § 1444 ABGB abgegeben, sondern einen Umlaufbeschluss über die Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage abgeschlossen hätten. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG blieben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer

Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter (...) geleistet würden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 sei sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters sei der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam. Unter den Einlagentatbestand des § 6 Z 14 lit. b EStG fall ua. auch der Verzicht auf eine unter dem Wirtschaftsgutbegriff fallende Forderung gegenüber der Kapitalgesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen. Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht des Gesellschafters auf seine Forderung gegen die Gesellschaft sei nur mit jenem Betrag gesellschaftsrechtlich veranlasste Einlage, der dem Tageswert entspreche. Der Wegfall des nicht mehr werthaltigen Teiles der Forderung sei bei der Gesellschaft nicht mehr gesellschaftsrechtlich, sondern betrieblich veranlasst und deshalb steuerwirksam. Das Finanzamt habe festgestellt, dass die zwei Video-Walls im Jänner und im April 2015 verkauft worden seien. Nach Verkauf des Anlagevermögens habe die Beschwerdeführerin auf der Aktivseite der Bilanz im Wesentlichen nur mehr ein Bankguthaben iHv ca. 56.000 € ausgewiesen. Dem gegenüber seien die Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Gesellschafter iHv rund 320.000 € sowie andere Verbindlichkeiten iHv ca. 3.300 € gestanden (vgl. Seite 12 des Vorlageantrages). Die Tilgung aller Gesellschafterdarlehen sei nach Einstellung des Geschäftsbetriebes unmöglich gewesen. Grundsätzlich hätte man nach Ansicht des Finanzamtes mit der teilweisen Darlehenstilgung iHv 50.000 € aufgrund der ausdrücklichen Vereinbarung in den Rangrückstellungserklärungen alle Gesellschafter anteilig bedienen müssen. Der Behörde sei nicht bekannt, ob allen Gesellschaftern die einseitige Begünstigung der ***K2-GmbH3*** überhaupt bewusst gewesen sei und möglicherweise sei die Begünstigung des austretenden Gesellschafters ***K2-GmbH3*** auch auf ihre bessere Verhandlungsposition (höhere Darlehenssumme, Androhung einer Klage, etc.) zurückzuführen. Die Aussage des ausgetretenen Gesellschafters ***J*** sowie die Tatsache, dass die Darlehensrückzahlung iHv 50.000 € vom 31.08.2015 an die ***K2-GmbH3*** nach dem Ausscheiden der Gesellschafter am 28.08.2015 erfolgt sei, spreche jedenfalls dafür, dass die Gläubigerbegünstigung ohne Wissen und Wollen der übrigen austretenden Gesellschafter erfolgt sei. Die Darlehenstilgung iHv 50.000 € sei jedoch ohne jeden Zweifel vor der Anteilsabtretung/dem Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015 mit der ***K2-GmbH1*** vereinbart worden, ansonsten hätte sie diese gegenständliche Vereinbarung niemals unterzeichnet (vgl. dazu die Ausführungen im Auskunftsverfahren mit der ***K2-GmbH3*** und den Hinweis auf den Klagsweg). Fakt sei jedenfalls, dass die Gesellschafterdarlehen in Höhe der eingelegten Beträge (gesamt 269.000 €) zum Zeitpunkt des Umlaufbeschlusses vom 28.08.2015 wertlos gewesen seien, da sie nicht durch vorhandene Aktiva gedeckt gewesen seien und keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt worden sei (Seite 11). In der Beschwerdebeurteilung habe die Beschwerdeführerin die Ansicht vertreten, dass die ordnungsgemäße Meldung und Abfuhr der Gesellschaftsteuer iHv 2.696 € ein weiteres Indiz dafür sei, dass die Umwandlung der bestehenden Darlehen der Gesellschafter in eine Kapitalrücklage in der Sphäre der Gesellschafter gelegen sei. Dazu sei von Seiten der Behörde festzuhalten, dass Forderungsverzichte im Gesellschaftssteuerrecht auch bei nicht (mehr)

gegebener Werthaltigkeit mit ihrem Nennwert besteuert würden, während im Ertragssteuerrecht nur der (noch) werthaltige Teil als steuerneutrale Einlage zu behandeln sei und der nicht mehr werthaltige Teil bei der Gesellschaft steuerwirksame Betriebseinnahmen darstelle. Die mit dem Gesellschafterbeschluss vom 28.08.2015 weggefallenen Darlehensverbindlichkeiten seien gemäß § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG steuerwirksam, da in diesem Ausmaß die Forderungen der Gesellschafter wertlos gewesen seien (Seite 12). Das Finanzamt habe festgestellt, dass mit dem Verkauf der Video-Walls im Jänner und April 2015 der Werbebetrieb und somit der Geschäftsbetrieb durch die Beschwerdeführerin eingestellt worden sei. Dass die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Anteilsverkäufe am 28.08.2015 über "keinen aktiven Geschäftsbetrieb" verfügt habe, werde unter anderem durch die Aussagen der ausgetretenen Gesellschafter ***J*** und ***K2-GmbH3*** bestätigt. Es könne natürlich unterstellt werden, dass die Gesellschafter Ing. ***C*** und ***H-GmbH*** nicht ohne Grund die Anteile der betriebslosen Beschwerdeführerin um insgesamt 4 € erworben hätten. Zum Zeitpunkt der Anteilsübernahme habe die Beschwerdeführerin über offene Verlustvorträge iHv 195.000 € und anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer iHv 10.000 € verfügt, was eine zukünftige Steuerersparnis iHv nahezu 60.000 € habe erwarten lassen. Damit sowohl die Verlustvorträge als auch die Mindestkörperschaftsteuer zur Gänze hätten verwertet werden können, sei zu diesem Zeitpunkt jedoch weder eine Liquidation noch eine Umgründung möglich gewesen. Da das verlusterzeugende Vermögen (Betrieb Video-Walls) nicht mehr vorhanden gewesen sei, hätte die Übertragung eines bestehenden Betriebes im Rahmen einer Verschmelzung gem. Art. I UmgrStG oder eine Einbringung gem. Art. III UmgrStG unweigerlich zum Untergang aller Verlustvorträge geführt (Seite 12-13). Nur die Entfaltung eines neuen Geschäftsbetriebes durch die Beschwerdeführerin habe die Verwertung aller Verlustvorträge UND die Anrechnung der offenen MIKÖ ermöglicht. Und so seien, wie die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag selbst ausführt, NACH dem Ausscheiden der Gesellschafter neue Geschäftsfelder entwickelt und getestet worden. Dass gegenständlich ein Verlustverwertungsmodell nach Ausscheiden der Gesellschafter (28.08.2015) entwickelt worden sei, hätten letztlich die Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung bei der ***C-GmbH2*** ans Licht gebracht (Seite 13). Das Finanzamt habe keinen Zweifel, dass die abgetretenen Geschäftsanteile für die ausgeschiedenen Gesellschafter zum 28.08.2015 keinen Wert besessen hätten und dass die Gesellschafter auf die Darlehensrückzahlungen verzichtet hätten, weil diese aus ihrer Sicht wertlos gewesen seien. Das Finanzamt sei darüber hinaus davon überzeugt, dass die Darlehen auch für die verbliebenen Gesellschafter zum 28.08.2015 wertlos gewesen seien, zumal die Beschwerdeführerin zu diesem Zeitpunkt (aufgrund der bereits vorher vereinbarten Darlehenstilgung iHv 50.000 € an die ***K2-GmbH3***) weder über einen Geschäftsbetrieb noch über ein zu verteilendes Vermögen verfügt habe. Der Wert für die verbliebenen Gesellschafter habe einzig in der potentiellen zukünftigen Verwertung der Verlustvorträge und der MIKÖ bestanden. Einzig aus diesem Grund sei die Beschwerdeführerin 2015 nicht liquidiert worden, obwohl man offensichtlich zu diesem Zeitpunkt keine "betriebliche" Verwendung für die GmbH-Hülle gehabt hätte (Seite 13). Schwerpunkt des

Betriebsprüfungsverfahrens bei der Beschwerdeführerin sei die behauptete Werthaltigkeit der eingelegten Gesellschafterdarlehen und nicht die Vertragsvereinbarungen der Bf. mit den fünf Gesellschaften (geschlossen im Dezember 2015 bzw. im Juni 2016) gewesen. Erst mit der zufällig zeitnah stattgefundenen Betriebsprüfung bei der ***C-GmbH2*** seien die Vertragsbeziehung mit der Beschwerdeführerin einer näheren Betrachtung unterzogen worden. Dass die Betriebsprüfung im Verfahren bei der ***C-GmbH2*** die Leistungsvereinbarung mit der Beschwerdeführerin "angezweifelt" habe, treffe jedoch keineswegs den Kern der Sache. Das geprüfte Unternehmen (***C-GmbH2***) habe im gesamten Betriebsprüfungsverfahren keine nachprüfbaren Unterlagen und Beweismittel zum behaupteten Vertragsverhältnis mit der Beschwerdeführerin vorlegen können, sodass aus Sicht des Finanzamtes von Scheinrechnungen der Beschwerdeführerin auszugehen gewesen sei. Fakt sei, dass die Behörde daraus die (richtigen) abgabenrechtlichen Schlussfolgerungen gezogen und die Aufwendungen bei der ***C-GmbH2*** zur Gänze nicht anerkannt habe. Da eine Leistungserbringung von der Beschwerdeführerin an die ***C-GmbH2*** habe ausgeschlossen werden müssen, sei diese Leistungsverrechnung betreffend eine Gegenberichtigung bei der Beschwerdeführerin durchzuführen gewesen (Seite 15).

Nachträgliche Offenlegung

Mit **Schreiben vom 30.06.2021 (OZ 69/1)** übermittelte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter ua. Ablichtungen der Rückstehungserklärungen vom 27.09.2013 (OZ 69/32-37) vor (und äußerte sich zu den Vereinbarungen über "Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten").

Ergänzendes Vorbringen

Mit **Schreiben vom 15.03.2024 (OZ 81)** brachte die Beschwerdeführerin durch ihren (neuen) steuerlichen Vertreter vor, dass die Beschwerdeführerin nach den Ausführungen der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der ursprünglichen Darlehenszuführung (Darlehensverträge vom 16.02.2012) wohl nicht überschuldet gewesen sei und die Bilanz zum 31.12.2011 (OZ 62) ein positives Eigenkapital in Höhe von 16.245 € aufweisen würde. Daher bleibe für eine verdeckte Einlage kein Platz. Dem sei entgegenzuhalten, dass als einzige Aktivposition in der Bilanz zum 31.12.2011 (OZ 62) eine sonstige Forderung in Höhe von 17.524,92 € ausgewiesen worden sei. Diese Position sonstige Forderung habe eine Forderung in Höhe von 17.087,92 € beinhaltet, welche im Jahr 2012 als uneinbringlich ausgebucht worden sei. Dieser Umstand müsse den Gesellschaftern bei der Gewährung der Darlehen bekannt gewesen sein, zumal in der Bilanz 2011 diese Forderung als "Forderung an Gesellschafter" bezeichnet worden sei (Bilanz 2011 Erläuterungen 3.1.1.1.). Unter Berücksichtigung dieser offenkundig wertlosen Forderung in Höhe von 17.087,92 € sei die Beschwerdeführerin zum 16.02.2012 vermögenslos und auch überschuldet gewesen. Im Jahresabschluss 2012 habe die Aktivposition sonstige Forderung in Höhe von 5.086,32 € nur mehr als Summe der Konten Verrechnungskonto

Finanzamt, Kapitalertragsteuer-Aktivierung und Verrechnungskonto Umsatzsteuer bestanden. In der Beilage finde sich auch eine Rechnung vom 19.01.2022 (gemeint: 19.01.2012) in Höhe von 72.660,60 € über die Anzahlung einer LED-Wall. Laut Auskunft sei die dieser Rechnung zu Grunde liegende Bestellung weit vor dem Abschluss der Darlehensverträge getätigt worden. Mangels Vermögens und mangels Finanzierung sei somit zum Zeitpunkt 16.02.2012 die Beschwerdeführerin nicht nur vermögenslos, sondern auch zahlungsunfähig gewesen. Die Gesellschafterdarlehen vom 16.02.2012 in Höhe von 300.000 € (OZ 22) stünden im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Einstieg der neuen Gesellschafter bzw. der Neugründung der Beschwerdeführerin (Einstieg neuer Investoren/komplett neue Geschäftstätigkeit), sodass unseres Erachtens die gesellschaftsrechtliche Veranlassung im Vordergrund stehe. Die Abtretungsverträge, die Änderung des Gesellschaftsvertrags und der Abschluss der Darlehensverträge seien allesamt mit 16.02.2012 erfolgt. Die Darlehen seien auch von sämtlichen Gesellschaftern (Alt- und Neugesellschaftern) gewährt worden. Die Gesellschafterdarlehen seien ohne Sicherheiten und mit einem Kündigungsverzicht bis Ende 2014 gewährt worden. Eine Kündigung wäre erst mit 31.03.2015 möglich gewesen, sodass eine Bindung für über drei Jahre bestanden habe. Das Vermögen der Beschwerdeführerin habe zum Stichtag 31.12.2011 lediglich aus einer nahezu zur Gänze wertlosen sonstigen Forderungen in der Höhe von 18.000 € (OZ 62) bestanden, welche im Jahr 2012 ausgebucht worden sei. Somit habe es für die Gläubiger kein Haftungsvolumen (kein Barvermögen, kein Anlagevermögen) gegeben. Die Beschwerdeführerin sei offenkundig zum 16.02.2012 auch zahlungsunfähig gewesen. Ein gesellschaftsfremder Darlehensgeber hätte schon auf Grund des Umstandes, dass die zuvor betriebene Geschäftstätigkeit (Betrieb von Spielautomaten) erfolglos eingestellt worden sei, keinen diesbezüglichen Kündigungsverzicht abgegeben. Im Rahmen der Gewährung der Darlehen sei unseres Erachtens eine Vermögenszuwendung durch sämtliche Gesellschafter erfolgt, welche ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis habe, sodass diese Leistung - ungeachtet der Bezeichnung als Darlehen - als verdeckte Einlage anzusehen sei (vgl. VwGH 10.07.1996, 94/15/0114 Rechtssatznummer 2, KStR 2013 Rz. 517). Infolgedessen habe die Umbuchung der Verbindlichkeiten im Jahr 2014 in die nicht gebundene Rücklage einen rein unternehmensrechtlichen Vorgang dargestellt bzw. führe der gegenständliche Beschluss über die Umwandlung in eine nicht gebundene Rücklage zu keiner ertragswirksamen Auflösung einer Verbindlichkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG.

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

In der mündlichen Verhandlung haben die Parteien auf ihr schriftliches Vorbringen verwiesen (siehe die Niederschrift vom 18.03.2014 [OZ 85]).

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

Die Beschwerdeführerin wendet im Zusammenhang mit dem Streitpunkt zusammengefasst ein, dass 1) eine Zuführung zum Eigenkapital mit der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.12.2013 durch die Gesellschafter für den Jahresabschluss des Jahres 2012 erfolgt sei, 2) dass die Darlehen der Gesellschafter - ungeachtet der Bezeichnung - als verdeckte Einlage (im Jahr 2012) anzusehen seien, sodass der Beschluss über die Umwandlung in eine nicht gebundene Rücklage zu keiner ertragswirksamen Auflösung einer Verbindlichkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG (im Jahr 2015) führe, 3) dass die Gesellschafter keinen Verzicht iSd § 1444 ABGB auf die Forderungen erklärt hätten, 4) dass der Wegfall der Forderungen nicht aus der betrieblichen Tätigkeit resultiere, sondern seine Wurzel im Gesellschaftsverhältnis habe, 5) dass § 8 Abs. 1 KStG 1988 nur auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der Gesellschafter anzuwenden sei, 6) dass es unrichtig sei, dass die Forderungen der Gesellschafter nicht werthaltig gewesen seien, 7) dass die Beurteilung, ob eine Forderung werthaltig sei oder nicht, nicht zeitpunktbezogen, sondern zeitraumbezogen vorzunehmen sei, wobei die Beschwerdeführerin in den Folgejahren Gewinne erwirtschaftet habe, und 8) dass die Anwendung des § 8 Abs. 1 KStG 1988 einen Eingriff in das Eigentumsrecht darstelle, weil es sich größtenteils um Gesellschafter handle, die die Darlehen an die Beschwerdeführerin aus ihrem Privatvermögen gewährt hätten und die "Verluste" daher steuerlich nicht verwerten könnten.

Vorweg ist festzuhalten, dass eine tatsächliche Überschuldung der Beschwerdeführerin Anfang des Jahres 2012 – auch wenn sie vermögenslos gewesen sein mag - nicht vorlag (die Beschwerdeführerin hat Gegenteiliges nicht zahlenmäßig dargestellt). Die Kapitalzufuhr mittels Gesellschafterdarlehen hatte den Zweck, die Investitionen in ein neues Geschäftsfeld zu ermöglichen, wobei die vor der schriftlichen Vereinbarung der Darlehen eingegangene Anzahlungsverpflichtung für die LED-Video-Wall (siehe die Rechnung vom 19.01.2012 [OZ 81/27]) im Hinblick auf die (am 16.02.2012 schriftlich vereinbarten) Gesellschafterdarlehen eingegangen wurde.

Festgestellt wird, dass die als "Gesellschafterumlaufbeschluss gem. § 34 GmbH-Gesetz" (OZ 20/3) bezeichneten Erklärungen zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" unbestritten (noch) als Gesellschafter gemacht wurden (Unterfertigung der Erklärungen am 26.08.2015 bzw. 28.08.2015, Abtretung mit Notariatsakt vom 28.08.2015 [OZ 24/1]).

Mit der Darlehensgewährung am 16.02.2012 bzw. spätestens mit der Abgabe der Rückstehungserklärung am 27.12.2013 durch die Gesellschafter für den Jahresabschluss des Jahres 2012 ist KEINE Zuführung zum Eigenkapital erfolgt (keine verdeckte Einlage). Aus der Sicht des § 8 Abs. 1 KStG 1988 ist der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit maßgebend. Eine verdeckte Einlage könnte nur dann vorliegen, wenn nach Art der Vereinbarung die Rechtsqualität einer Mittelzufuhr unklar oder sonst unangemessen wäre (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 76, unter Hinweis auf Ruppe in FS Bauer, 311 ff). Die Kapitalzufuhr der Gesellschafter im Jahr 2012 erfolgte aufgrund einer klaren schriftlichen Vertragsgestaltung mittels verzinslicher Darlehen, an deren Rechtsqualität (insbesondere im Hinblick auf den Rückzahlungsanspruch der Gesellschafter) auch der zeitlich befristete Kündigungsverzicht nichts geändert hat. Auch die Rückstehungserklärungen der Gesellschafter im Jahr 2013 haben an der Rechtsqualität der Forderungen als Darlehen nichts geändert, sondern deren (Weiter-)Bestand sogar bestätigt, weil der Rückzahlungsanspruch der Gesellschafter – wenn auch an die Voraussetzung von positivem Eigenkapital geknüpft – beibehalten wurde. Die Gesellschafter haben für diesen Fall sogar ausdrücklich erklärt, dass "solange keine Gewinnausschüttung erfolgt, bis die entsprechenden Darlehen getilgt sind". Die gesellschaftsrechtliche Behandlung (zB die Abgabe einer Abgabenerklärung gemäß § 10 KVG) ist für sich kein ausschlaggebendes Indiz, ob eine "betriebliche oder gesellschaftsrechtliche Veranlassung" vorliegt (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 125).

Das Bundesfinanzgericht stimmt mit der Beschwerdeführerin überein, dass der Forderungsverzicht gesellschaftsrechtlich (sozietär) veranlasst wäre, weil es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass zwischen einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern bereits deshalb auf eine Forderung verzichtet wird, weil die Einbringung der Forderung aussichtslos erscheint (vgl. VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078). Allerdings wird nach den ErlRV mit dem dritten Satz des § 8 Abs. 1 KStG 1988 der Wegfall der Verbindlichkeit als nicht mehr gesellschaftsrechtlich, sondern als betrieblich veranlasst verankert (vgl. 43 der Beilagen XXIII. GP).

§ 8 Abs. 1 KStG 1988 unterscheidet nicht, ob es sich um Darlehensforderungen oder um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder um Forderungen anderer Art handelt (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 120).

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Rechtsansicht, dass in den Erklärungen zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" ein "Verzicht" im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegt (andernfalls die Bestimmung inhaltsleer wäre).

Festzustellen ist auch, dass die Forderungen der Gesellschafter zum Zeitpunkt der Erklärung der Gesellschafter im Ausmaß von 266.922,03 € (= 269.600 € abzüglich 2.677,97 €) nicht werthaltig waren (die Beschwerdeführerin hat vorgebracht, dass am 31.08.2015 nach Rückzahlung des Darlehensbetrages von 50.000,75 € an die ***K2-GmbH3*** ein

Aktivvermögen in Höhe von 6.028,43 € und Verbindlichkeiten in Höhe von 3.350,46 € vorhanden gewesen seien, siehe Seite 14 erster Absatz des Vorlageantragsschreibens, OZ 14). Daraus ergibt sich zum Zeitpunkt der Erklärungen zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" ein Gesellschaftsvermögen in Höhe von 2.677,97 €). Der Betrag von 50.000,75 € war beim Vermögensstatus nicht zu berücksichtigen, weil die Rückzahlung dieses Betrages an die ***K2-GmbH3*** zum Zeitpunkt der Unterfertigung der Erklärungen zur "Umwidmung der Gesellschafterdarlehen in eine Kapitalrücklage" durch die Gesellschafter zwischen Beschwerdeführerin und ***K2*** vereinbart war. Ob die Beschwerdeführerin in den Folgejahren Gewinne erwirtschaftet hat, kommt es nicht an (keine zeitraumbezogene Betrachtung).

Das Bundesfinanzgericht hat keine Bedenken, dass diese Bestimmung aus dem von der Beschwerdeführerin genannten Grund einen unzulässigen "Eingriff in das Eigentumsrecht" darstellt.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war die Steuerwirksamkeit des nicht werthaltigen Teils der vom Verzicht betroffenen Forderungen zu bejahen, wobei der maßgebliche Umstand betreffend die Werthaltigkeit der Forderungen der Gesellschafter nach Erlassung des "ursprünglichen" Körperschaftsteuerbescheides 2015 erst im Zuge der Außenprüfung mit Gewissheit neu hervorgekommen ist. Daher war die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 als unbegründet abzuweisen (die Verfahrenswiederaufnahme war im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen zweckmäßig, Unbilligkeitsgründe wurden weder von der Beschwerdeführerin vorgebracht noch waren solche für das Bundesfinanzgericht zu erkennen) und der Körperschaftsteuerbescheid 2015 insoweit abzuändern, als der nicht werthaltige Teil der Forderungen steuerwirksam zu berücksichtigen war.

Die steuerliche Anerkennung der Vereinbarungen über "Beratung und Unterstützung bei Marketing und Vertriebsangelegenheiten" war mangels steuerwirksamer Feststellungen der Abgabenbehörde nicht strittig. Einzig die im Zusammenhang mit der ***C-GmbH2*** verbuchten Erträge wurden von der Abgabenbehörde in den Beschwerdeentscheidungen ergebnismindernd (also zugunsten der Beschwerdeführerin) "neutralisiert", wobei von keiner der beiden Parteien diesbezüglich eine steuerliche Änderung beantragt wurde, weshalb diese Ergebnisminderungen auch in der gegenständlichen Entscheidung den Beschwerdeentscheidungen entsprechend Berücksichtigung finden.

Darstellung der Berechnungsgrundlagen:

	2015	2016
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt.	-87.878,78 €	64.758,46 €

Erstbescheid bzw. Erklärung		
Hinzurechnung Streitpunkt lt. BFG	266.922,03 €	-
Ergebnisminderung lt. BVE	-3.500 €	-10.000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG (= Gesamtbetrag der Einkünfte)	175.543,25 €	54.758,46 €

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 eine Rechtsprechung zu den obigen Rechtsfragen zu § 8 Abs. 1 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 24/2007 fehlt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 22. März 2024



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Senatspräsidentin Dr. Büsser sowie den Hofrat Mag. Novak als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revisionen 1. der X OG (vormals OEG), 2. Y GmbH, 3. des S K und 4. des J S, alle in T, alle vertreten durch Dr. Edmund Pointinger, Rechtsanwalt in 4540 Bad Hall, Hauptplatz 18, gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts vom 24. Mai 2019, Zl. RV/5101393/2012, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009, und vom 2. Juli 2019, Zl. RV/5101392/2012, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012, den **Beschluss** gefasst:

Die Revisionen werden zurückgewiesen.

Die Revisionswerber haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung:

- 1 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts haben SK und JS mit Einbringungsvertrag vom 25. September 2009 ihre Anteile an der X OG (vormals OEG) gemäß Art. III UmgrStG in die Y GmbH, an deren Stammkapital SK und JS je zur Hälfte beteiligt waren, ohne Erhöhung des Stammkapitals eingebracht (Stichtag 1. Jänner 2009).
- 2 Im Rahmen von Außenprüfungen bei der X OG und der Y GmbH vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass die Einbringung nicht die Voraussetzungen des Art. III UmgrStG erfülle, weil sie entgegen der Vorschrift des § 19 Abs. 1 UmgrStG nicht gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft erfolgt sei. Die durch die Mitunternehmer vorgenommene Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in eine übernehmende Körperschaft, deren Beteiligungsverhältnisse mit dem Beteiligungsverhältnis an der Mitunternehmerschaft übereinstimmten, sei auch nicht von der Ausnahmebestimmung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG umfasst. Hinsichtlich des von jedem Miteigentümer eingebrachten (eigenen) Miteigentumsanteils bestehe jeweils alleiniges Eigentum des betreffenden





Mitunternehmers, sodass keine Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse mit der übernehmenden Körperschaft vorliege.

- 3 Da keine neuen Anteile gewährt und die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG nicht erfüllt seien, falle die Umgründung nicht unter das Umgründungssteuergesetz. Es kämen die allgemeinen Bestimmungen des Steuerrechts, insbesondere § 6 Z 14 lit. b EStG 1988, zum Tragen. Der Firmenwert der X OG und damit der Wert der in die Y GmbH eingebrachten Anteile betrage laut Gutachten des steuerlichen Vertreters (zum 31. Dezember 2008) 699.000 € und stelle in Summe den Veräußerungsgewinn für die Anteile dar, der im Rahmen der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 auf SK und JS aufzuteilen sei. Als Folge dessen sei bei der Y GmbH die bislang nur handelsrechtliche Firmenwertabschreibung auch steuerlich anzuerkennen, weshalb die in der Mehr-Weniger-Rechnung erfolgte Hinzurechnung entfalle. Die in den Jahren 2009 bis 2011 getätigten Entnahmen des SK und JS stellten verdeckte Ausschüttungen dar, weil sie unter dem Titel unbarer rückbezogener Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG getätigt und ausgewiesen worden seien. Diese Bestimmung komme nur bei einer unter das Umgründungssteuergesetz fallenden Einbringung zum Tragen, weshalb es für die in den Jahren 2009 bis 2011 getätigten Entnahmen keine Grundlage gebe.
- 4 Das Finanzamt folgte dem Prüfer, erließ in Bezug auf die X OG am 6. Juli 2012 einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 und zog die Y GmbH mit Bescheiden vom 27. Juni 2012 (für die Jahre 2009 bis 2011) und vom 25. Juli 2013 (für das Jahr 2012) zur Haftung für Kapitalertragsteuer der Jahre 2009 bis 2012 heran.
- 5 Mit Erkenntnis vom 24. Mai 2019, in dem eine ordentliche Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr Beschwerde) von SK, JS und der X OG gegen den Feststellungsbescheid 2009 keine Folge. Berufungen (nunmehr Beschwerden) der X GmbH gegen die Haftungsbescheide wies das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 2. Juli 2019 als unbegründet ab. Eine ordentliche Revision erklärte das Bundesfinanzgericht auch in diesem Erkenntnis für nicht zulässig.



- 6 Gegen diese Erkenntnisse erhoben die revisionswerbenden Parteien zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welche dieser mit Beschluss vom 3. Oktober 2019, E 2917-2918/2019-6, ablehnte und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.
- 7 In den sodann gegen diese Erkenntnisse (in einem einheitlichen Schriftsatz) erhobenen außerordentlichen Revisionen wird zur Zulässigkeit vorgebracht, es liege zu § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG lediglich eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zur Einbringung von KG Anteilen vor (Hinweis auf VwGH 22.4.2009, 2006/15/0296), jedoch keine Entscheidung zu einer Konstellation, in der Anteile einer Personengesellschaft als Gesamtheit/Betrieb (eine Bilanz) in eine Körperschaft eingebracht worden seien. Der Verwaltungsgerichtshof habe sich nicht mit der Frage beschäftigt, ob die Ausnahmeregelung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG nicht doch auch für Personengesellschaften unter Einbringung der Personengesellschaft als Gesamtsache (durch Anwachsung), somit als Betrieb anwendbar sei, weil eine solche mit der Einbringung eines Einzelunternehmens gleichzusetzen sei. Die „Entscheidungen, Kommentare etc.“ sprächen immer nur von Mitunternehmeranteilen, im vorliegenden Fall werde jedoch kein Mitunternehmeranteil, sondern ein „gesamter Betrieb als Gesamtsache“ eingebracht.
- 8 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, in der es die kostenpflichtige Abweisung der Revision beantragte.
- 9 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.
- 10 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne



weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

- 11 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 12 Mit dem Zulässigkeitsvorbringen, gegenständlich seien keine Mitunternehmeranteile, sondern ein „gesamter Betrieb als Gesamtsache“ in die Y GmbH eingebracht worden, entfernen sich die Revisionswerber vom festgestellten Sachverhalt, ohne die Richtigkeit der vom Bundesfinanzgericht getroffenen Feststellungen (substantiiert) zu bekämpfen. Dieses Revisionsvorbringen steht auch im Widerspruch zu dem in den Verwaltungsakten einliegenden Einbringungsvertrag (Punkt 1 Abs. 4), wonach die „Einbringung der Anteile aller Gesellschafter“ der X OG in die Y GmbH „Gegenstand dieses Vertrages“ ist.
- 13 Es trifft aber auch nicht zu, dass das von den Revisionswerbern angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 2009, 2006/15/0296, auf den Revisionsfall nicht anwendbar wäre. Dieses Erkenntnis betraf eine KG, bei der alle Kommanditisten - der Komplementär verfügte über keine Vermögenseinlage - ihre gesamten Kommanditanteile zum Einbringungsstichtag 15. Dezember 2002 in eine übernehmende GmbH eingebracht haben. In den Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof wurde - ebenso wie im nunmehrigen Revisionsfall - ausdrücklich geltend gemacht, dass alle am Vermögen der KG beteiligten Mitunternehmer ihre Mitunternehmeranteile in die übernehmende GmbH eingebracht hätten. Die Kommanditisten hätten also gemeinsam 100% der Beteiligungen an der KG übertragen; es sei damit das gesamte Betriebsvermögen der KG in die übernehmende GmbH eingebracht worden. Der vorliegende Revisionsfall gleicht daher in Sachverhalt und Vorbringen dem vom Verwaltungsgerichtshof bereits entschiedenen Fall.



- 14 Gemäß § 19 Abs. 2 UmgrStG kann die nach Abs. 1 grundsätzlich verpflichtende Gewährung neuer Anteile in besonderen, taxativ aufgezählten Fällen unterbleiben. § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG in der Fassung vor dem AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, regelte, dass die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben könne, „wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen“.
- 15 Der Verwaltungsgerichtshof vertrat im zitierten Erkenntnis vom 22. April 2009 die Ansicht, dass die Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in eine übernehmende Körperschaft, deren Beteiligungsverhältnis mit dem Beteiligungsverhältnis an der Mitunternehmerschaft übereinstimmt, bereits vor der durch das AbgÄG 2005 vorgenommenen Neufassung der Z 5 des § 19 Abs. 2 UmgrStG nicht von dieser Ausnahmebestimmung umfasst war, weil in einem solchen Fall hinsichtlich der eingebrachten Mitunternehmeranteile jeweils alleiniges Eigentum der Mitunternehmer besteht, sodass keine Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse mit der übernehmenden Körperschaft vorliegt. Im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen steht § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG daher nur dem Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaften offen.
- 16 Mit dem AbgÄG 2005 wurde die Z 5 des § 19 Abs. 2 UmgrStG neu und im Hinblick auf die vorliegende Sachverhaltskonstellation noch klarer gefasst. Nach der Novellierung kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, „wenn der Einbringende unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist oder wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen“. Die mit dem AbgÄG 2005 vorgenommene Neufassung ist auf Umgründungen anzuwenden, bei denen die Beschlüsse oder Verträge nach dem 31. Jänner 2006 beim zuständigen Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder beim zuständigen Finanzamt gemeldet werden (3. Teil Z 11 UmgrStG).





- 17 In den ErlRV zum AbgÄG 2005, 1187 BlgNR 22. GP 20 f, heißt es zur angeführten Novellierung:
- „Die Praxis hat gezeigt, dass von den drei von der Z 5 umfassten Ausnahmeregelungen jene unzweckmäßig ist, die vom Gleichstand der Beteiligung an der einbringenden Mitunternehmerschaft und der übernehmenden Kapitalgesellschaft ausgeht. Da es in diesem Fall immer wieder zu Fehlbeurteilungen hinsichtlich des Geltungsbereiches kommt [...], soll sie auslaufen. [...] Die beiden anderen Anwendungsmöglichkeiten - nämlich die Alleingesellschafterstellung und die Einbringung in die Schwesterkörperschaft - werden textlich neu gestaltet aber inhaltlich unverändert beschrieben“.
- 18 Im gegenständlichen Fall war keiner der einbringenden OG-Gesellschafter Alleineigentümer der aufnehmenden Y GmbH. Ein Anwendungsfall des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG idF AbgÄG 2005 liegt daher nicht vor.
- 19 Von den Revisionswerbern werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revisionen waren daher zurückzuweisen. Bei diesem Ergebnis braucht auf die Frage der Revisionslegitimation der einzelnen Revisionswerber hinsichtlich der zu einem einheitlichen Revisionsschriftsatz verbundenen Revisionen nicht eingegangen zu werden.
- 20 Die Kostenentscheidung gründet sich im Rahmen des gestellten Antrages auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.
- 21 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 VwGG abgesehen werden.

W i e n , am 27. Jänner 2022

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 17. Jänner 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. Dezember 2021, ***3***, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit dem Sacheinlagevertrag vom 25.09.2020 brachten die ***4*** und die ***5***, Liegenschaftsanteile an der ***6***, bestehend aus dem Grundstück ***7*** in die ***Bf1*** ein.

Lt. Pkt. 1.7. des Sacheinlagevertrages bestehen hinsichtlich der genannten Liegenschaftsanteile bücherliche wie außerbücherliche vertragliche Rechte und Verpflichtungen, welche im C-Blatt des Grundbuches eingetragen sind und in den Punkten 1.7.1. bis 1.7.7. aufgelistet werden.

Laut Punkt 1.7.8. werden die Einbringenden die Liegenschaftsanteile als Sacheinlage ohne Gegenleistung (insbesondere ohne Gewährung von Anteilen) einbringen und die Übernehmende wird diese Einbringung annehmen.

Punkt 2. **Vertragsgegenstand** lautet:

*„2.1. Gegenstand dieses Vertrages ist die Einbringung der oben genannten Liegenschaftsanteile ohne Gegenleistung als Sacheinlage in die ***Bf1***.*

2.2. Den Vertragsparteien sind die Beschaffenheit und der Zustand der Liegenschaftsanteile bekannt.

2.3. Den Vertragsparteien ist der Grundbuchsstand bekannt.

2.4. Die für die Bemessung der Grunderwerbsteuer maßgebliche Bemessungsgrundlage (Grundstückswert lt. Gutachten) beträgt € 2.793.000,-, die Grunderwerbsteuer beträgt somit € 88.005,-. Die für die Bemessung der gerichtlichen Eintragungsgebühr maßgebliche Bemessungsgrundlage (dreifacher Einheitswert) beträgt € 444.600,-, die Eintragungsgebühr beträgt daher € 4.891,-.“

Punkt **3. Einbringung** lautet:

„Die Einbringenden bringen die einbringungsgegenständlichen Liegenschaftsanteile als Sacheinlage ohne Gegenleistung in die ***Bf1*** und diese nimmt diese Einbringung an.

3.2. Die Einbringenden übergeben somit die Liegenschaftsanteile mit allen Rechten und Pflichten und allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, wie alles liegt und steht und so wie die Einbringenden diese Liegenschaftsanteile bisher besessen und benützt haben bzw. zu besitzen und zu benützen berechtigt waren an die Übernehmende.“

In Pkt. 7.4. wird festgehalten, dass die übernehmende Gesellschaft die Verbindlichkeiten lt. Pkt. 1.7. übernimmt, lt. Pkt. 7.5. besteht für die übernehmende Gesellschaft nur eine Sachhaftung.

Punkt **4. Gegenleistung** lautet:

„4.1. Die Übernehmende erbringt keine Gegenleistung; es werden insbesondere keine neuen Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte gewährt und keine Änderungen von Beteiligungs- bzw. Stimmrechtsverhältnissen vorgenommen....“

Punkt **5. Übergabe und Übernahme** bestimmt:

„...“

5.2. Sämtliche im Zusammenhang mit dem Eigentum an den Liegenschaftsanteilen stehenden vertraglichen Rechte und Pflichten bestehen weiterhin fort und werden nach Maßgabe des Vertragspunktes 7.4. auf die ***Bf1*** übertragen. Somit tritt die ***Bf1*** nach Maßgabe des Vertragspunktes 7.4. an Stelle der Einbringenden in diese Verträge ein und übernimmt deren Rechte und Pflichten.“

In Pkt. **7. Gewährleistung und Haftung** wird festgehalten:

„...“

7.2. Die Einbringenden leisten Gewähr, dass die Liegenschaftsanteile mit Ausnahme der der Übernehmenden bekannten Lasten, insbesondere der unter Punkt 1.7. genannten Pfandrechte, frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten, Verbindlichkeiten oder Rechten Dritter in das Eigentum der Übernehmenden übergeht.

...

7.4. Zur Klarstellung wird festgehalten, dass alle Verbindlichkeiten, die den in Vertragspunkt 1.7 genannten, im Grundbuch der Liegenschaft eingetragenen Pfandrechten zugrunde liegen, von der ***Bf1*** übernommen werden. Die Einbringungsbilanz zum 1. (ersten) Jänner 2020 (zweitausendzwanzig), Beilage./3 weist Verbindlichkeiten der ***Bf1*** gegen die beiden Kommanditistinnen ***8*** und ***9*** im Betrag von € 1.846.265,97 (eine Million achthundertsechszwanzigtausendzweihundertfünfundsechzig Komma siebenundneunzig) aus. Im Zuge der unmittelbar bevorstehenden Umschuldung werden diese Verbindlichkeiten zur Gänze zurückbezahlt.

7.5. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass dem Sacheinlagegegenstand keine zinstragenden Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten zugeordnet sind und daher jede über die reine Sachhaftung aufgrund der eingetragenen Pfandrechte hinausgehende Haftung der ***Bf1*** für die durch die eingetragenen Pfandrechte besicherten Forderungen gänzlich ausgeschlossen ist.“

Am 30.9.2020 wurde dann ein Nachtrag zum Sacheinlagevertrag vereinbart, womit Pkt. 7.5., welcher die Beschränkung der Haftung auf eine Sachhaftung enthält, gestrichen wurde. Pkt. 7.4. wird zum „neuen Punkt 7.5.“.

Punkt 2.4. wird abgeändert und lautet wie folgt:

„2.4. Der für die Steuerbemessung relevante Grundstückswert auf Basis eines Bewertungsgutachtens beträgt nach Angabe der Vertragsparteien € 2.793.000,-, der dreifache Einheitswert € 444.600,-. Der Punkt 4.1. wird abgeändert und lautet wie folgt: „Die Übernehmende erbringt keine Gegenleistung, es wird jedoch auf die Vertragspunkte 7.4. und 7.5. verwiesen. Es werden insbesondere keine neuen Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte gewährt und keine Änderungen von Beteiligungs- bzw. Stimmrechtsverhältnissen vorgenommen.“

Mit den elektronischen Abgabenerklärungen wurde der Vorgang mit dem Grundstückswert als Bemessungsgrundlage zur Grunderwerbsteuerfestsetzung angezeigt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens hat das Finanzamt festgestellt, dass von der ***5*** € 2.261.417,73 an Verbindlichkeiten bei der ***10*** aushafteten und von der ***4*** € 2.322.017,87 bei der ***11*** sowie € 753.436,41 bei der ***12***.

Ausgehend von den übernommenen Verbindlichkeiten ergingen am 10.12.2021 die streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheide an die Bf., getrennt nach den übertragenden Gesellschaften. In vorliegendem Fall wurde ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 2.261.417,73 Euro Grunderwerbsteuer in Höhe von 79.149,62 Euro vorgeschrieben.

Gegen den Bescheid wurde am 17.01.2022 Beschwerde erhoben mit der Begründung, die GrESt sei auf Basis der Bemessungsgrundlage Grundstückswert (EUR 929.558,09) gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG iVm § 4 Abs. 1 GrEStG mit 0,5% zu berechnen. Mit dem offengelegten

Notariatsakt GZ 6.121 vom 25.09.2020 seien die den Betrieb/das Vermögen der einbringenden Körperschaft darstellenden Liegenschaftsanteile als Sacheinlage in die Bescheidadressatin entsprechend der dem Notariatsakt als Beil. ./3 angeschlossenen Einbringungsbilanz zum Stichtag 01.01.2020 entsprechend Art III UmgrStG eingebracht worden. Außerdem sei die einbringende Gesellschaft selbst zu rund 34% am Gesellschaftsvermögen der Bescheidadressatin beteiligt, auf den von ihr übertragenen Einbringungsgegenstand entfielen rd 42% der insgesamt nach der Umgründung geleisteten Tilgungen. Sie bleibe also mit der Einbringung/Sacheinlage auch weiterhin weitestgehend mit ihrer Verbindlichkeit belastet; der Begriff der Gegenleistung setze jedoch immer eine Änderung in der wirtschaftlichen Zuordnung voraus.

Die Beschwerde wurden mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.03.2022 (zugestellt laut Bf. am 28.3.2022) abgewiesen. Nach Ansicht des Finanzamtes stelle die Sacheinlage der Liegenschaft unter Übernahme der Verbindlichkeiten in die Rückzahlungsverpflichtung der ***13*** eine Schuld der übernehmenden Gesellschaft dar. Eine wirtschaftliche Zurechnung der Verbindlichkeit an die vermögensbeteiligten Gesellschafter könne daher nicht erfolgen. Die Sacheinlage einer Liegenschaft mit zugehörigen Verbindlichkeiten sei keine Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes im Sinne des Artikel III UmGrStG.

Dagegen wurde am 28.4.2022 Vorlageantrag eingebracht.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht vom 12.08.2022 folgende Stellungnahme abgegeben:

„Für eine Einbringung iSd Umgründungssteuergesetzes müssen folgende Voraussetzungen vorliegen: Im § 12 UmgrStG ist geregelt, dass eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vorliegt, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird.

Ein Vermögen gemäß Abs. 2 liegt aber dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag nicht zu Grunde. Weder handelt es sich um einen Betrieb oder Teilbetrieb, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, noch um Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile im Sinne dieses Absatzes.

Gem. § 19 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Der gegenständliche Geschäftsfall fällt somit nicht in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes, da nur Liegenschaftsanteile eingebracht werden und handelt es sich um einen Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Im Vertragspunkt 4 ist festgehalten, dass die Bf. keine Gegenleistung erbringt, es wird jedoch auf die Vertragspunkte 7.4. und 7.5. verwiesen. Ebenso werden keine neuen Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte gewährt und keine Änderungen von Beteiligungs-

bzw. Stimmrechtsverhältnissen vorgenommen. Mit dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag wurden jeweils Liegenschaftsanteile von den einbringenden oder übertragenden Gesellschaften ***4*** und ***5*** an die Bf. übertragen. Im Zuge der Einbringung der Liegenschaftsanteile verpflichtete sich die Bf. zur Übernahme der Verbindlichkeiten, die der im Grundbuch eingetragenen Pfandrechte zu Grunde liegen (Vertragspunkt 1.7.). Die Verbindlichkeiten wurden gemäß Punkt 7.5. des Sacheinlagevertrages bzw. des Nachtrages zum Sacheinlagevertrag von der Bf. übernommen und können nicht den vermögensbeteiligten Gesellschaftern zugerechnet werden.

Die Grunderwerbsteuer berechnet sich gem. § 4 GrEStG vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert. Die Gegenleistung gem. § 5 GrEStG für die eingebrachten Liegenschaftsanteile sind die aushaftenden übernommenen Verbindlichkeiten. Die Bf. übernahm von der ***5*** die aushaftenden Verbindlichkeiten in Höhe von € 2.261.417,73 bei der ***10*** und von der ***4*** € 2.322.017,87 bei der ***11*** und € 753.436,41 bei der ***12***, somit gesamt € 3.057.454,28.

Durch die Vereinbarung im Sacheinlagevertrag wurden die übertragenden Gesellschaften von ihrer Zahlungspflicht entbunden und übernimmt die Bf. diese Zahlungspflicht. Dies stellt gegenständlich die Gegenleistung dar. Da die Gegenleistung somit höher ist als der bekanntgegebene Grundstückswert der Liegenschaftsanteile, stellt diese die Bemessungsgrundlage dar und beträgt der Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 3,5 % der Bemessungsgrundlage.

Das Finanzamt beantragt, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerden als unbegründet abweisen.“

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege übermittelten Aktenteile des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten.

III. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen - soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen - der Grunderwerbsteuer.

§ 22 (5) UmgrStG idF BGBl I 2015/118 (Steuerreformgesetz 2015/2016) lautet:

„Werden auf Grund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu berechnen.“

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert zu berechnen. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987 idF BGBl. I 2015/118 beträgt die Steuer bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 oder bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist, 0,5%. Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 leg.cit. beträgt die Steuer in allen übrigen Fällen 3,5%.

§ 12 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

„(1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,

2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,

3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, weiters an anderen ausländischen Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG in der jeweils geltenden Fassung erfüllen, wenn sie mindestens ein Viertel des

gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern. Zum Begriff des Kapitalanteiles zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals. Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in die Körperschaft, deren Anteile übertragen werden, zählen jedenfalls zum Begriff des Kapitalanteils, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Einbringungstichtag erfolgt ist.

(3) Übernehmende Körperschaften können sein:

1. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988).

2. Ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind, wenn mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht sowie andere ausländische Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.

(4) Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden.“

Mit dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag wurden jeweils Liegenschaftsanteile von den einbringenden oder übertragenden Gesellschaften ***4*** und ***5*** (hier verfahrensgegenständlich) an die Bf. übertragen. Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG liegt dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag nicht zu Grunde, da weder ein Betrieb oder Teilbetrieb, welcher der Einkunftserzielung nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient, noch Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile im Sinne des Gesetzes übertragen wurden.

Die Sacheinlage einer Liegenschaft ist keine Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes im Sinne des Artikel III UmGrStG. Der gegenständliche Vorgang fällt somit nicht in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes. Die Festsetzung der Steuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5 % der Gegenleistung erfolgte somit zurecht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

IV. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Rechtslage auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen eindeutig ist.

Wien, am 11. April 2023

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Ilse Rauhofer, die Richterinnen Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Alexander Kuba und KommzR Christian Gerzabek in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch *****STB*****, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (Dienststelle für Sonderzuständigkeiten) vom 24. November 2023 betreffend Grunderwerbsteuer zu *****ErfNr1*****, Steuernummer *****BF1StNr2***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. März 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin *****S***** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anzeige eines Verschmelzungsvertrages zu *****ErfNr1*****

Am 15.9.2023 wurde dem Finanzamt Österreich, kurz FA über FinanzOnline zu *****ErfNr1***** ein zwischen der *****Bf1***** (nunmehrige beschwerdeführende Partei, kurz Bf. oder *****A***** GmbH) und der *****X***** *****B***** GmbH (kurz *****B***** GmbH) abgeschlossener Verschmelzungsvertrag angezeigt und erklärt, dass am 10.7.2023 ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang zwischen der *****C***** GmbH & Co OG als Veräußerer und der Bf. als Erwerberin erfolgt sei.

Beim Steuersatz wurde erklärt: „Erwerb gem. § 1 Abs.2a u. 3 + Umgründung“ und als Bemessungsgrundlage: „Grundvermögen 19.063.009,90“

Der Punkt 10.2 des Verschmelzungsvertrages lautet wie folgt:

*„Festgehalten wird, dass die übertragende Gesellschaft zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Verschmelzungsvertrages unbeschränkt haftende Gesellschafterin der ***C*** Grundstücks-Verwaltungsgesellschaft mbH & Co OG, ***...*** ist. Durch die Anwachsung des Vermögens der ***C*** Grundstücks-Verwaltungsgesellschaft mbH & Co OG wird das Grundstück ***xxx*** auf die übernehmende Gesellschaft übertragen und unterliegt grundsätzlich der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG. Diesem Erwerb ist der Erwerb des 100%-Substanzanteiles an der ***C*** Grundstücks-Verwaltungsgesellschaft mbH & Co OG durch die übernehmende Gesellschaft vom 23.05.2023 vorangegangen. Es findet deshalb im Falle der gegenständlichen Verschmelzung ein Erwerbsvorgang zwischen denselben Personen statt, sodass eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer des früheren Erwerbsvorganges nach § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 zu erfolgen hat (vgl. UmgrStR 2002, Rz 346). Die Grunderwerbsteuer für diesen Verschmelzungsvorgang beträgt daher EUR Null.“*

Grunderwerbsteuerbescheid

Nach dem das Finanzamt Ermittlungen über den Grundstückswert durchgeführt hatte, setzte es mit Bescheid vom 24.11.2023 gegenüber der Bf. unter Hinweis auf den Verschmelzungsvertrag vom 10. Juli 2023 gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer iHv € 99.175,15 (0,5% einer Bemessungsgrundlage iHv 19.835.030,01) fest. Die Begründung lautet wie folgt:

„Gemäß § 1 Abs 4 GrEStG erfolgt eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer, wenn entweder ein in den Abs 2 und 3 bezeichneter Rechtsvorgang einem Rechtsvorgang im Abs 1 oder wenn ein im Abs 2 bezeichneter Rechtsvorgang einem Rechtsvorgang im Abs 1 vorausgegangen ist. Im gegenständlichen Fall fällt der erste Rechtsvorgang unter den Tatbestand gemäß § 1 Abs 2a GrEStG, da bei einer Personengesellschaft mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Der zweite Rechtsvorgang fällt unter den Tatbestand gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG, da es sich um eine verschmelzungsbedingte Anwachsung gemäß § 142 UGB handelt. Die Voraussetzungen gemäß § 1 Abs 4 GrEStG liegen nicht vor und dem Antrag konnte nicht entsprochen werden. Bei der vorgelegten Grundstückswert-Berechnung wurden die Parkplätze nicht berücksichtigt. Laut Bekanntgabe sind 270 Parkplätze vorhanden und als Nutzfläche werden pauschal 12 m² angesetzt. Daraus ergibt sich eine Nutzfläche für die Parkplätze von 3.240 m². Der Grundstückswert wurde mittels Pauschalwertmethode ermittelt und beträgt für die Parkplätze € 772.020,11. Daher ergibt sich ein gesamter Grundstückswert für den gegenständlichen Erwerbsvorgang iHv € 19.835.030,01 (€ 19.063.009,90 + € 772.020,11)

Beschwerde

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf. am 20.12.2023 eine Beschwerde ein. Wie angekündigt brachte sie am 31.1.2024 eine Nachreichung der Beschwerdegründe ein, in der zunächst der Sachverhalt wie folgt dargestellt wurde:

*„Im Rahmen eines sog. „Share Deals“ kam es im Jahr 2022/2023 zu einem Erwerb der beiden OG- Anteile an der grundstücksbesitzenden „***C*** GmbH & Co OG“ (kurz:*

****C*** OG) durch die Gesellschaften „***Bf1***“ (***...***) (kurz: ***..*** **A***) und „***..*** **B*** GmbH“ (***...***) (kurz: ***..*** **B***)*

*Hierbei wurde ein 100%-Substanzanteil an der ***C*** OG von der ***..*** **A*** erworben („Signing“ am 21.12.2022, „Closing“ am 23.5.2023), ein 0%-Substanzanteil (reine Arbeitsgesellschafterstellung) an der ***C*** OG wurde von der ***..*** **B*** erworben. Die Struktur nach diesen Erwerben ist in Abb. 1 dargestellt*

[...]

*Für den Erwerbsvorgang (Erwerb des 100%-Substanzanteil an der ***C*** OG durch die ***Bf1***) wurde gemäß § 1 Abs 2a und § 1 Abs 3 GrEStG 1987 am 30.6.2023 Grunderwerbsteuer in Höhe von 0,5% des steuerlichen Grundstückswertes entrichtet. Die GrESt betrug EUR 95.315,05 und wurde zur Erfassungsnummer ***2*** selbstberechnet (siehe Beilagen Selbstberechnung vom 03.07.2023 und Überweisungsbeleg vom 30.6.2023).*

*In weiterer Folge kam es mit Verschmelzungsvertrag vom 10.7.2023 zu einer Side-Stream Verschmelzung gemäß Art. I UmgrStG rückwirkend zum 31.5.2023 der ***..*** **B*** auf die ***..*** **A***. Die Verschmelzung führte gemäß § 142 UGB zu einer Anwachsung der ***C*** OG bei der übernehmenden Gesellschaft ***..*** **A*** und damit zu einer Übertragung des Grundstücks der ***C*** OG gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 auf die ***..*** **A***.*

1 Da die Anteile an der OG durch diesen Vorgang untergehen (die Anteile an der OG verbleiben nur eine „juristische Sekunde“ zu 100% bei der übernehmenden GmbH und gehen dann durch die Anwachsung unter), liegt hier nach der Judikatur des VwGH (zuletzt VwGH vom 4. 5. 2023, Ro 2020/16/0013) kein Tatbestand der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG 1987 vor. Vielmehr führt die verschmelzungsbedingte Übernahme des Grundstücks der OG durch die übernehmende GmbH zur Erfüllung des GrESt-Tatbestands gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987“

[...]

Zur Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung nach § 1 Abs. 4 GrEStG wurde den Ausführungen des Finanzamtes nach Darstellung der Rechtsgrundlagen und der historischen Entwicklung im Wesentlichen Folgendes entgegengehalten:

„3.1.2. Verhältnis des § 1 Abs 2a GrEStG zu § 1 Abs 3 GrEStG

Beide Bestimmungen sollen verhindern, dass durch den Wechsel der Gesellschafterstruktur einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft eine Grunderwerbsteuerpflicht nur dadurch vermieden wird, dass - anstelle einer Veräußerung eines Grundstücks im Rahmen eines sog. „Asset-Deals“ (Kaufvertrag; § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG) - die Anteile einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft im Rahmen eines sog. „Share-Deals“ veräußert werden.

*Die beiden Tatbestände des § 1 Abs 2a und des § 1 Abs 3 GrEStG unterscheiden sich jedoch insoweit, als der Gesellschafterwechsel in Abs 2a leg. cit. voraussetzt, dass mindestens 95 % der Anteile auf **neue** Gesellschafter **innerhalb von fünf Jahren** ab Zugehörigkeit des Grundstücks zum Gesellschaftsvermögen übergehen. Diese beiden*

Einschränkungen trifft § 1 Abs 3 GrEStG jedoch nicht, da der Tatbestand des Abs 3 leg. cit. sowohl bei der Übertragung als auch bei der Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile des Erwerbers nicht darauf abstellt, ob der Erwerber bereits Gesellschafter der Gesellschaft ist oder nicht. Zusätzlich unterscheiden sich Abs 2a leg. cit. und Abs 3 leg. cit. auch dadurch, dass im Falle des Abs 3 leg. cit. die Grunderwerbsteuer nach hA grundsätzlich mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts („Signing“) entsteht, wohingegen diese bei Abs 2a leg. cit. erst bei tatsächlicher Übertragung der Anteile (Verfügungsgeschäft, „Closing“) entsteht.

Im Gegensatz zu § 1 Abs 2a GrEStG 1987 schränkt die Bestimmung des § 1 Abs 3 GrEStG 1987 den Anwendungsbereich auf keine bestimmte Rechtsform einer Gesellschaft ein. Somit ist bei materieller Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen auch ein Gesellschafterwechsel einer Personengesellschaft von § 1 Abs 3 GrEStG 1987 umfasst.

Im Falle einer gleichzeitigen Erfüllung beider Normen ist aus dem Gesetzestext abzuleiten, dass § 1 Abs 2a im Verhältnis zu § 1 Abs 3 GrEStG 1987 als „lex specialis“ anzuwenden ist, da die Bestimmung des § 1 Abs 3 GrEStG 1987 nur dann zur Anwendung gelangt, „soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt“. Die Bedeutung und Reichweite dieses Gesetzeswortlautes ist alles andere als klar (siehe dazu unten). Eine gewisse „Vorrangigkeit“ der Bestimmung des § 1 Abs 2a soll sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StRefG 2015/2016 (ErIRV 684 BlgNR XXV. GP) ergeben (Hervorhebungen durch *****Stb*****):

„[...] Es soll ein neuer Erwerbstatbestand aufgenommen werden, der dann zum Tragen kommt, wenn sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterstand einer Personengesellschaft dahingehend ändert, dass mindestens 95 % der unmittelbar gehaltenen Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen oder dem Treugeber treuhändig gehaltene Anteile zuzurechnen sind. Die Einführung der 95%-Grenze soll weiters bewirken, dass künftig Anteilsvereinigungen gern. § 1 Abs. 3 auch bei Personengesellschaften denkbar sein sollen. **Damit soll ein Gleichklang [Anmerkung: sic] mit den Tatbeständen bei Kapitalgesellschaften geschaffen werden. Wird durch einen Rechtsvorgang sowohl der Tatbestand des § 1 Abs. 2a als auch jener des § 1 Abs. 3 erfüllt, dann soll klargestellt werden, dass vorrangig der Tatbestand des § 1 Abs. 2a zum Tragen kommt.**“

Auch diese Formulierungen sind uE alles andere als eindeutig, erschließt sich doch nicht, was die Wortfolge „vorrangig zum Tragen kommt“ wirklich bedeuten soll. Offenkundig ist damit NICHT gemeint, dass § 1 Abs 3 durch § 1 Abs 2a vollständig materiell verdrängt wird, ansonsten wäre nicht von „vorrangig zum Tragen kommen“ die Rede.

Vielmehr kann offenbar nach Ansicht der erläuternden Bemerkungen „durch einen Rechtsvorgang **sowohl der Tatbestand des § 1 Abs 2a als auch jener des § 1 Abs 3 erfüllt**“ werden. Für die materielle Besteuerung und die Berechnung der GrESt ist aufgrund der „Vorrangigkeit“ die GrESt- Berechnung auf Grundlage des § 1 Abs 2a vorzunehmen, wenn beide Regelungen materiell erfüllt sind. Wenn bzw. soweit eine „Besteuerung nach § 1 Abs 2a nicht in Betracht kommt (so ja der Gesetzeswortlaut!), ist (weiterhin) die Regelung des § 1 Abs 3 materiell anwendbar und die GrESt gemäß § 1 Abs 3 zu berechnen. ...

Der historische Gesetzgeber hat somit in den EB lediglich zum Ausdruck gebracht, dass § 1 Abs 3 GrEStG 1987 sowohl für Personen- als auch Kapitalgesellschaften anwendbar ist, und durch den § 1 Abs 2a Besteuerungslücken bei Personengesellschaften materiell geschlossen werden sollen, sodass im Ergebnis der Rechtsanwendung ein Gleichklang von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften erzielt wird und KEINE Diskriminierung von Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften gemeint sein kann.

3.1.3. Parallelität der Bestimmungen § 1 Abs 2a und § 1 Abs 3 GrEStG 1987

Da der Gesetzgeber, wie oben ausgeführt, lediglich ein vorrangiges „Zum-Tragen-Kommen“ des § 1 Abs 2a gegenüber des § 1 Abs 3 bei Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale vorsieht, besteht weiterhin eine **Parallelität der beiden Bestimmungen**, die sich auch eindeutig aus der BMF- Information vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017(Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016, BMF-010206/0058_VI/5/2016) ergibt, wie folgendes Beispiel samt Lösung des BMF verdeutlicht (Hervorhebungen durch *****Stb*****):

„1.5. Gleichzeitige Erfüllung der Tatbestände gemäß § 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG 1987

An einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co KG sind drei Gesellschafter beteiligt:

- a) Komplementär (ohne Vermögensbeteiligung)
- b) Hauptgesellschafter (Kommanditist mit 99,9%iger Beteiligung)
- c) Minderheitsgesellschafter (Kommanditist mit 0,1 %iger Beteiligung)"

1. Vorgang: Übertragung des 99,9%-Anteils des Hauptgesellschafters an einen neuen Kommanditisten.

2 Vorgang: Übertragung des Anteils des Minderheitsgesellschafters an den neuen Hauptgesellschafter

Der erste Erwerbsvorgang erfüllt sowohl den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG 1987 als auch den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG 1987. Aufgrund der „Vorrangregel“ des § 1 Abs. 3 erster Satz GrEStG 1987 ist dieser Sachverhalt nach Abs. 2a leg.cit., somit als qualifizierter Gesellschafterwechsel zu besteuern. Beim zweiten Erwerbsvorgang ist zu beachten, dass nach dem Telos des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 Aufstockungen im Bereich ab 95% nicht zu einer neuerlichen Tatbestandserfüllung führen, es sei denn, es wird der Tatbestand der Übergangsbestimmung des §18 Abs. 2p GrEStG 1987 erfüllt. Der neue Kommanditist hat mit 99,9% bereits das relevante Beteiligungsausmaß von mindestens 95% erworben; **somit wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 bereits verwirklicht.** Daran ändert es nichts, dass der Erwerb auch § 1 Abs. 2a GrEStG 1987 erfüllt hat und - der Vorrangregel folgend - nach § 1 Abs. 2a GrEStG 1987 zu besteuern war; **es fällt daher keine weitere Grunderwerbsteuer an.“**

Durch die im Rahmen dieses Beispiels dargelegte Rechtsansicht des BMF zeigt sich eindeutig die Parallelität und die parallele Anwendbarkeit der beiden Bestimmungen § 1 Abs 3 und § 1 Abs 2a, wonach trotz „Vorranges“ des § 1 Abs 2a die Bestimmung des § 1 Abs 3 weiterhin materiellrechtlich vollinhaltlich anwendbar ist und bleibt! In diesem

Anwendungsfall geht es um die Auslegung und Anwendung der Übergangsbestimmung des § 18 Abs 2p letzter Satz GrEStG 1987. Dessen hier interessierender letzter Satz lautet wie folgt (Hervorhebungen durch *****Stb*****):

„Werden am 31. Dezember 2015 mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder an der Gesellschaft in der Hand einer Person oder einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gehalten, ist § 1 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 auch auf Rechtsvorgänge anzuwenden, sofern dadurch der Prozentsatz verändert wird, aber nicht unter 95% sinkt und bezogen auf diese Anteile nicht bereits ein Tatbestand des § 1 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 erfüllt wurde.“

Es handelt sich hierbei um eine Regelung, die bei mehrfacher Anwendbarkeit des § 1 Abs 3 aufgrund mehrfachen „Oszillierens“ des Beteiligungs-Prozentsatzes zwischen 95% und 100% nach dem neuen GrESt-Regime NICHT zu einer mehrfachen Steuerbelastung führen soll.

Das BMF hat durch das obige Beispiel eindeutig und unzweideutig festgehalten, dass trotz Besteuerung eines Vorganges nach § 1 Abs 2a die Regelung des § 1 Abs 3 anwendbar bleibt und daher die Übergangsbestimmung des § 18 Abs 2p - die ja ausschließlich von § 1 Abs 3 spricht und § 1 Abs 2a gar nicht erwähnt (!) - erfüllt werden kann und wird.

Gleiches gilt auch für den beschwerdegegenständlichen Fall der Anrechnungsbestimmung des § 1 Abs 4 (siehe dazu gleich unten).

Daraus erhellt, dass der „Vorrang“ des § 1 Abs 2a vor dem § 1 Abs 3 lediglich die (einmalige) Ermittlung der GrESt bewirken soll, aber in derartigen Konstellationen stets materiell beide Tatbestände erfüllt sind und auch bleiben!

3.2. Anrechnung der GrESt gemäß § 1 Abs 4 GrEStG aus vorangegangenen Erwerbsvorgängen

Dem Gesetzeswortlaut folgend sieht die Differenzbesteuerung nach § 1 Abs 4 GrEStG 1987 vor, dass eine Anrechnung von Grunderwerbsteuer bei Rechtsvorgängen gemäß Abs 1 leg. cit. dann zu erfolgen hat, wenn diesem Rechtsvorgang eine Anteilsvereinigung iSd Abs 2 oder Abs 3 leg. cit. vorausgegangen ist. Wie oben ausgeführt ist die Bestimmung des § 1 Abs 3 GrEStG 1987 auch dann materiellrechtlich erfüllt, wenn gleichzeitig die Bestimmung des § 1 Abs 2a GrEStG 1987 erfüllt ist. Die in § 1 Abs 3 GrEStG 1987 enthaltene Regelung des „vorrangig Zum-Tragen-Kommens“ des § 1 Abs. 2a gilt - wie oben dargelegt - nur für die tatbestandliche GrESt-Berechnung, nicht aber für die Anrechnungsbestimmung des § 1 Abs 4.

Die Voraussetzungen der Anrechnungsbestimmung des § 1 Abs 4 sind im konkreten beschwerdegegenständlichen Sachverhalt erfüllt, weil der Ersterwerb des 100%-Substanzanteiles an der ***C*** OG** durch die *****..*** **A***** sowohl den Tatbestand des § 1 Abs 2a als auch jenen des § 1 Abs 3 erfüllt hat. Somit ist bereits nach dem Wortlaut der Anrechnungsbestimmung des § 1 Abs 4 eine Anrechnung des Ersterwerbs der OG-Anteile gemäß § 1 Abs 3 auf den verschmelzungsbedingten Grundstückserwerb (Anwachsung) gemäß § 1 Abs 1 geboten und gegeben.**

Diese Auslegung ergibt sich einerseits aus der im obigen Punkt 3.1.2 ausgeführten historischen Gesetzesauslegung (siehe dortige Analyse der Gesetzesmaterialien) und andererseits auch aus systematisch teleologischer Sicht.

*Denn in Anbetracht der oben ausgeführten **Parallelität der beiden Bestimmungen § 1 Abs 2a und § 1 Abs 3** ergibt sich aus systematisch teleologischer Sicht, dass eine **Auslegung des § 1 Abs 4 sachlich nicht gerechtfertigt wäre**, die zu einer **Ungleichbehandlung** zwischen*

*■ Änderungen des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft iSd § 1 Abs 2a und
■ Änderungen des Gesellschafterbestands von Personen- und Kapitalgesellschaften iSd § 1 Abs 3
führen würde.“*

Zur Veranschaulichung der nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung führte die Bf. noch mehrere Beispiele an.

Abschließend beantragte die Bf die **Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit € 3.860,10** (GrESt aus Verschmelzung (§ 1 Abs 1 GrESt) inkl. Grundstückswert Parkplatz € 99.175,15 abzüglich anrechenbare GrESt aus Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG € 95.315,05, ergibt Differenz von € 3.860,10), das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung sowie für den Fall der Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Als Beilagen wurden Ausdrucke über die Selbstberechnung vom 03.07.2023 und ein Überweisungsbeleg vom 30.6.2023 angeschlossen.

BVE

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 19.2.2024 führte das FA zur Begründung Folgendes aus:

„Im Wesentlichen wird in der Beschwerde vorgebracht, dass sowohl der Tatbestand gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG als auch der Tatbestand gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG erfüllt sind und daher § 1 Abs. 4 GrEStG zur Anwendung gelangt. Allerdings unterliegen solche Rechtsvorgänge nur einer Besteuerung nach Abs. 3 soweit Abs. 2a nicht in Betracht kommt. Aufgrund der ausdrücklichen Anordnung im Abs. 3 geht der Abs. 2a vor. Im gegenständlichen Fall wurde daher aufgrund der Vorrangregel die Besteuerung nach Abs. 2a vorgenommen.

§ 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG lautet: "Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist". Da die Anteilsvereinigung nach Abs. 3 aufgrund der Vorrangregel des Abs. 2a nie der Besteuerung unterzogen wurde, ist keine Anrechnung nach § 1 Abs. 4 möglich.

Nach § 262 Abs. 2 lit. a BAO hat die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird. Erst in der

nachgereichten Begründung vom 31.01.2024 wurde beantragt von der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung abzusehen und nicht wie gesetzlich vorgesehen bereits in der Beschwerde. Aus diesem Grund ist eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen.“

Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerden ans BFG erstatte die Bf. kein weiteres Vorbringen. Beantragt wurde eine Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Vorlage an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 25.6.2024 (eine Ausfertigung wurden auf der Bf. zu Händen ihrer steuerlichen Vertretung übermittelt) legte das FA das gegenständliche Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vor. Darin gab das FA eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Es wird auf die Begründungen im Grunderwerbsteuerbescheid und in der Beschwerdeentscheidung verwiesen und wie folgt ergänzend ausgeführt:

*Mit dem Verschmelzungsvertrag vom 10.07.2023 übernimmt die ***Bf1*** die ***X*** ***B*** GmbH. Bei diesem Rechtsvorgang fällt keine Grunderwerbsteuer an, weil die ***X*** ***B*** GmbH keine inländischen Grundstücke besitzt.*

*Da die beiden Kapitalgesellschaften Gesellschafterinnen der ***C*** Grundstücks-Verwaltungsgesellschaft mbH & Co OG sind, kommt es durch die Verschmelzung der beiden Kapitalgesellschaften zu einer verschmelzungsbedingten Anwachsung gemäß § 142 UGB bei der ***Bf1***. Dieser Erwerbsvorgang unterliegt gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer – dies ist unstrittig.*

*Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 21.12.2022 (1. Rechtsvorgang) gehen alle Anteile an der ***C*** Grundstücks-Verwaltungsgesellschaft mbH & Co OG auf neue Gesellschafter über. Strittig ist, ob bei der Erfüllung der beiden Tatbestände § 1 Abs. 2a GrEStG und § 1 Abs. 3 GrEStG, die Differenzbesteuerung nach § 1 Abs. 4 GrEStG zur Anwendung gelangt.*

Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt zur Anwendung „soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt“. Aufgrund dieser ausdrücklichen Vorrangregel wurde klargestellt, dass bei der Erfüllung beider Tatbestände der Tatbestand gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG vorrangig zum Tragen kommt (Vgl. ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 34 zu Art. 6 Z 1).

Daher erfolgte die Besteuerung des ersten Rechtsvorganges nach § 1 Abs. 2a GrEStG und die Anrechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 4 GrEStG kommt nicht zur Anwendung.“

Beweisaufnahme durch das BFG

Durch die zuständige Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes

sowie durch Abfragen bei FinanzOnline zu ***ErfNr1*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf

Weiters wurden noch Abfragen bei FinanzOnline zu ErfNr. ***2*** und ErfNr. ***3*** sowie im Firmenbuch und im Grundbuch getätigt.

Mündliche Verhandlung

Zu der am 18.3.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat ist für die beschwerdeführende Partei trotz ausgewiesener Ladung (laut Rückschein wurde die Ladung am 4.2.2025 von einer Arbeitnehmerin der steuerlichen Vertretung übernommen) Niemand erschienen. Die Ladung enthielt den Hinweis, dass ein Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht (§ 274 Abs. 4 BAO) und wurde deshalb die Verhandlung in Abwesenheit der beschwerdeführenden Partei durchgeführt.

Die Vorsitzende und zugleich Berichterstatterin trug die Sache vor und berichtete über die Ergebnisse bereits durchgeführter Beweisaufnahmen wie in der den Anwesenden ausgefolgten Beilage ./1 zur Niederschrift.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, antwortete die Vertreterin des FA: *„Es gibt nichts zu ergänzen.“*

Zur rechtlichen Beurteilung verwies das Finanzamt zunächst auf die Schriftsätze im bisherigen Verfahren und ergänzte:

„Wir haben noch ein VwGH-Erkenntnis mitgebracht, dass unsere Ansicht bestärkt, dass § 1 Abs. 2a GrEStG den Vorrang hat. Es handelt sich um VwGH 13.12.2022, Ra 2021/16/0082, insbesondere die Randziffer 20 sowie den Rechtsatz.

Auch im Artikel Resch in taxlex 2023/91 wird grundsätzlich vom Vorrang der Bestimmung des § 1 Abs. 2a GrEStG ausgegangen.

Der Steuerschuldner ist bei der Personengesellschaft anders geregelt, weil immer die Personengesellschaft der Steuerschuldner ist. Bei den in § 1 Abs. 4 GrEStG aufgezählten Rechtsvorgängen ist immer der Steuerschuldner ident und damit soll eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Unserer Ansicht nach ist eben der Wortlaut eindeutig und es handelt sich um eine Begünstigungsvorschrift.“

Das Finanzamt stellte keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde

Die Vorsitzende verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Mit Email vom 19.3.2025 teilte die steuerliche Vertretung dem BFG mit, dass der Termin aufgrund eines falschen Kalendereintrages versäumt wurde (Verhandlungstermin war leider mit 19.3. anstelle von 18.3. vorgemerkt).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***C*** Grundstücks- Verwaltungsgesellschaft mbH & Co OG (***FN*** – kurz ***C*** OG) war grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft ***xxx***, bestehend aus den Grundstücken ***NR...*** (kurz Liegenschaft).

Der **Grundstückswert** der Liegenschaft iSd Grundstückswertverordnung betrug bei Verwirklichung des gegenständlichen Erwerbsvorganges **€ 19.835.030,01**.

1. Erwerbsvorgang – besteuert zu ErfNr. ***2***

Gesellschafterinnen der ***C*** OG waren ursprünglich die ***C*** Grundstücksgesellschaft mbH & Co KG (***HRA*** – kurz ***C*** KG Deutschland) mit **100 % der Vermögenseinlage** und die ***C*** ***xxx*** Grundstücks-Verwaltungsgesellschaft mbH (***FN*** – kurz ***C*** GmbH) als **reine Arbeitsgesellschafterin**.

Im Rahmen eines sog „**Share Deals**“ (**Kauf- und Abtretungsvertrag vom 21.12.2022**) wurden am **23.5.2023** (Tag des **Closing**, siehe dazu die Bestimmung über den Übergang der Geschäftsanteile in Punkt 7.4. des Kauf- und Abtretungsvertrages) die Geschäftsanteile an der grundstücksbesitzenden ***C*** OG

1. von der ***C*** KG Deutschland an die Bf. um einen vorläufigen Kaufpreis iHv € 29.320.495,49 und

2. von der ***C*** GmbH an die ***X*** ***B*** GmbH (***...***, kurz ***B*** GmbH) übertragen. Die ***C*** GmbH war am Vermögen der ***C*** OG nicht beteiligt ist und ist ohne Erhalt einer Abfindung bzw. eines Kaufpreisteils aus der ***C*** OG ausgeschieden.

Die Durchführung der Anteilsübertragung erfolgte wie in den Punkten 3.3.1 und 7.4. des Kauf- und Abtretungsvertrag vorgesehen in folgender Reihenfolge:

- Übergang der Anteile von der ***C*** KG Deutschland an die Bf.
- Eintritt der ***B*** GmbH in die ***C*** OG und 1 logische Sekunde später Austritt der ***C*** GmbH.

Die ***C*** OG blieb weiterhin grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft. Durch den Übergang von mehr als 95 % der Geschäftsanteile an der grundstücksbesitzenden ***C*** OG von der ***C*** KG Deutschland auf die Bf. als neue Gesellschafterin kam es lediglich auf

Gesellschafterebene es zu einer Änderung und erfolgte damit indirekt ein Übergang vergleichbar einem Wechsel der wirtschaftlichen Verfügungsmacht in Bezug auf die Liegenschaft.

Bereits mit Abschluss des Kauf- und Abtretungsvertrages und Erfüllung der Closing Bedingungen wurde für die Bf. ein Anspruch auf Übertragung von 100% der Anteile am Gesellschaftsvermögen der grundstücksbesitzenden ***C*** OG begründet.

Unter **ErfNr. ***2***** wurde von der ***RA1*** Rechtsanwälte GmbH für den Geschäftsfall „Kauf- und Abtretungsvertrag, Closing-Protokoll vom 23.5.2023“ am 3.7.2023 eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für 2 Rechtsvorgänge durchgeführt.

Unter „Rechtsvorgang 1“ wurde die Bf. als Erwerberin, unter „Rechtsvorgang 2“ wurde die ***B*** GmbH als Erwerberin angegeben. Als Veräußerer wurde jeweils die ***C*** OG angegeben und erfolgte die Selbstberechnung jeweils ausgehend von einer **Bemessungsgrundlage iHv € 9.531.505,00** und einem Steuersatz von 0,5% mit **€ 47.657,52, ergibt in Summe für beide Rechtsvorgänge € 95.315,04** (siehe dazu die mit der Beschwerde vorgelegten Belege über die Selbstberechnung vom 03.07.2023, vom BFG verifiziert durch Abfragen bei FINANZONLINE zu ErfNr. ***2***).

Am 30.6.2023 wurden € 95.315,05 für die Entrichtung der unter ErfNr. ***2*** selbstberechneten Grunderwerbsteuer von der ***C*** OG an die ***RA1*** Rechtsanwälte GmbH überwiesen.

Der Kauf- und Abtretungsvertrag wurde zusätzlich am 17.07.2023 von der ***RA2*** Rechtsanwälte GmbH unter **ErfNr. ***3***** mit Abgabenerklärung beim Finanzamt angezeigt. Auch hier wurden die ***C*** OG als Veräußerin und die Bf. sowie die ***B*** GmbH als Erwerberinnen genannt. Vom Finanzamt wurde unter der ErfNr. ***3*** keine Grunderwerbsteuer festgesetzt. Dieser Geschäftsfall wurde vom FA mit dem Vermerk „Abfall“ unter Hinweis auf die bereits unter ErfNr. ***2*** erfolgte Selbstberechnung abgeschlossen.

Verschmelzungsvertrag – Übergang des Vermögens der *B*** GmbH auf die Bf.**

Am **10.07.2023** schlossen die Bf. als aufnehmende Gesellschaft und die ***B*** GmbH als untergehende Gesellschaft einen **Verschmelzungsvertrag** (Side-Stream Verschmelzung) unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. I UmgrStG ab. Die Verschmelzung fand mit ertragsteuerlicher Rückwirkung auf den 31.05.2023, 24.00 Uhr statt.

Mit Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch am **18.07.2023** ging die ***B*** GmbH unter, ihr gesamtes Vermögen ging auf die Bf. über. Im Vermögen der ***B*** GmbH befand sich keine Liegenschaft und wurde dadurch kein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht

2. Erwerbsvorgang – hier gegenständlich, besteuert zu *****ErfNr1*****

Durch die Verschmelzung verblieb bei der *****C***** OG nur mehr eine einzige Gesellschafterin. Dadurch wurde die *****C***** OG aufgelöst und kam es gemäß § 142 UGB zu einer Anwachsung und ging mit der Eintragung im Firmenbuch am 1.8.2023 ex lege das Vermögen der *****C***** OG (darunter die im Eigentum der OG stehende Liegenschaft) auf die Bf. über. Durch diesen Vermögensübergang von der *****C***** **OG auf die Bf.** wurde die Bf. außerbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft.

Alleingesellschafterin der Bf und der *****B***** GmbH war die *****X***** GmbH (***** ... ***** – kurz GROSSMUTTER). Die GROSSMUTTER, die Bf. und die *****B***** GmbH bilden keine Gruppe iSd Körperschaftsteuergesetzes.

2. Beweiswürdigung

Diese unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen sowie das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

Nach **§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987** unterliegen der Grunderwerbsteuer ua. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

Z 1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet;

Z 2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist;

...

§ 1 Abs. 2a GrEStG 1987 lautet wie folgt:

„Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt der Steuer eine Änderung des Gesellschafterbestandes dergestalt, dass innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen. Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben hat.“

§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987 lautet wie folgt

*„Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, **soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt**, außerdem:*

- 1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 vereinigt werden würden;*
- 2. die Vereinigung von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 1 vorausgegangen ist;*
- 3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet;*
- 4. der Erwerb von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 3 vorausgegangen ist.*

Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen. Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben hat.

§ 1 Abs. 4 GrEStG 1987 lautet wie folgt:

Ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein im Abs. 2 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der im Abs. 1 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

Nach **§ 1 Abs. 5 GrEStG 1987** unterliegt ein im Abs. 2a bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann, wenn ein in Abs. 2a oder Abs. 3 bezeichneter Rechtsvorgang vorausgegangen ist. Ein im Abs. 3 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ein in Abs. 2a oder Abs. 3 bezeichneter Rechtsvorgang vorausgegangen ist. Sofern die Rechtsvorgänge nach Abs. 2a oder Abs. 3 in der gleichen Unternehmensgruppe verwirklicht werden, wird die Steuer nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

Nach **§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987** beträgt die Steuer bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 oder bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist, 0,5%.

Nach **§ 9 GrEStG 1987** sind Steuerschuldner

Z.1. beim Erwerb kraft Gesetzes der bisherige Eigentümer und Erwerber, ...

...

Z 3.

- a) bei der Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft die Personengesellschaft,
 - b) bei der Vereinigung von mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers, derjenige in dessen Hand die Anteile vereinigt werden,
 - c) bei der Vereinigung von mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder einer Gesellschaft in der Hand einer Unternehmensgruppe, die am Erwerbsvorgang Beteiligten.
4. bei allen übrigen Erwerbsvorgängen
die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

§ 6 Abs. 5 UmgrStG lautet wie folgt:

„Werden auf Grund einer Verschmelzung nach § 1 Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu berechnen.“

Erwägungen

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes löst jeder Erwerbsvorgang selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus (vgl. ua VwGH 26.1.1995, 94/16/0139), er bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall.

Grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z. 2 bei Anwachsung

Durch das Erkenntnis VwGH 4.5.2023, Ro 2020/16/0013 wurde bestätigt, dass bei Übergang des Gesellschaftsvermögens gemäß § 142 Abs. 1 UGB (Anwachsung) auf den verbleibenden Gesellschafter ein Erwerb der Liegenschaft von der Personengesellschaft (hier die ***C*** OG) und nicht vom zuletzt ausgeschiedenen Gesellschafter (hier die ***B*** GmbH) auf den verbleibenden Gesellschafter (hier die Bf.) stattfindet. Auch wenn nur ein geringer Anteil an einer Personengesellschaft vom vorletzten auf den letzten Gesellschafter übergeht oder der ausscheidenden Gesellschafter ein reiner Arbeitsgesellschafter ist, ist als Mindestbemessungsgrundlage der gesamte Grundstückswert und nicht bloß ein der Beteiligungsquote entsprechender Anteil anzusetzen.

Es ist daher beim gegenständlichen (2.) Rechtsvorgang der Anwachsung gemäß § 142 UGB ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG (Erwerb des Eigentums ohne vorangegangenes Rechtsgeschäft mit Anspruch auf Übereignung der Liegenschaft) von der ***C*** OG an die Bf. erfolgt. Die Höhe des Grundstückswertes blieb im gesamten Verfahren unstrittig und besteht auch für den Senat kein Anlass die Wertermittlung in Frage zu stellen. Vom FA wurde daher im angefochtenen Bescheid zu Recht eine Bemessungsgrundlage iHv € 19.835.030,31 für den gegenständlichen Erwerbsvorgang angesetzt.

Auch der anzuwendende Steuersatz von 0,5% entspricht der Gesetzeslage, weil die Anwachsung hier aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG (Verschmelzung iSd § 1 UmgrStG) stattgefunden hat.

Voraussetzungen einer Differenzbesteuerung nach § 1 Abs 4 GrEStG

Die Differenzbesteuerung nach § 1 Abs 4 GrEStG ist bei Personengesellschaften nach dem Wortlaut der Bestimmung nur vorgesehen, wenn bestimmte Erwerbsvorgänge in einer bestimmten Reihenfolge auftreten.

Bei der Besteuerung eines Rechtsvorganges iSd § 1 Abs. 1 GrEStG (hier iSd § 1 Abs. 1 Z.2 GrEStG) ist nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG eine Differenzbesteuerung nur vorgesehen, wenn entweder ein Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG oder ein Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG vorausgegangen ist. Rechtsvorgänge nach § 1 Abs. 2a GrEStG werden darin nicht genannt.

Qualifizierung des früheren (1.) Rechtsvorganges – Vorrang des Tatbestandes nach § 1 Abs. 2a GrEStG 1987 vor dem des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987

In der vom Finanzamt bei der mündlichen Verhandlung genannten Entscheidung VwGH 13.12.2022, Ra 2021/16/0082 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen wie Folgt:

„§ 1 Abs. 2a GrEStG 1987 erfasst seinem Wortlaut nach den Gesellschafterwechsel ausschließlich bei Personengesellschaften, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört. § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 stellt darauf ab, dass zum "Vermögen einer Gesellschaft" ein inländisches Grundstück gehört und erfasst die Tatbestände der Anteilsvereinigung und der Übertragung von Anteilen. Der Begriff der "Gesellschaft" in § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 ist im weitesten Sinne zu verstehen. Jede Personenmehrheit, die sich zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks zusammenschließt und fähig ist, Eigentum an Grundstücken zu erwerben (Rechtsfähigkeit) ist als Gesellschaft iSd § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 zu qualifizieren. Nach der Rechtsprechung des VwGH zu § 1 Abs. 3 GrEStG 1955, BGBl. Nr. 140, fielen unter den Begriff der "Gesellschaft" im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG 1955 nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch Personenhandelsgesellschaften (vgl. VwGH 29.11.1978, 2149/75, mwN). Angesichts der Weiterverwendung des Begriffes der "Gesellschaft" in § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 ist dies auf Personengesellschaften im Sinne des UGB unverändert zu übertragen. Es ergibt sich somit schon aus dem Wortlaut des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 und entspricht der Rechtsprechung des VwGH, dass diese Bestimmung auf Personengesellschaften und somit auf die Übertragung von Anteilen am Gesellschaftsvermögen einer Kommanditgesellschaft anwendbar ist.

Aus den Materialien zum SteuerreformG 2015/2016 (ErlRV 684 BlgNr 25. GP 34) ist abzuleiten, dass es die Intention des Gesetzgebers war, dass die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften sowohl den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG 1987, als auch jenen des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 erfüllen kann. § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 ist dabei subsidiär zu § 1 Abs. 2a GrEStG 1987 und kommt nur zur Anwendung, soweit

nicht die speziell auf die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften zugeschnittene Regelung des § 1 Abs. 2a GrEStG 1987 anzuwenden ist.

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. auf Grund des mit der ***C*** KG Deutschland abgeschlossenen Kauf- und Abtretungsvertrages mit Eintritt der im Vertrag vorgesehenen Bedingungen einen Anspruch auf Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft (***C*** OG) erworben. Zum Gesellschaftsvermögen der ***C*** OG gehörte unzweifelhaft eine Liegenschaft. Durch die im Vertrag vorgesehene Abfolge beim Wechsel der Arbeitsgesellschafterin – zuerst Eintritt der neuen Arbeitsgesellschafterin und erst eine logische Sekunde danach Austritt der bisherigen Arbeitsgesellschafterin - wurde damals die OG noch nicht aufgelöst und kam es zu keiner Anwachsung nach § 142 UGB und blieb die Liegenschaft unverändert im Eigentum der ***C*** OG. Es fand kein Rechtsvorgang zwischen der ***C*** OG und der Bf. statt, sondern erwarb die Bf. als neue Gesellschafterin von der ***C*** KG Deutschland deren 100 % Vermögenseinlage an der ***C*** OG und kam es durch die Änderung auf Gesellschafterebene in Bezug auf die Liegenschaft nur indirekt zu einem Übergang vergleichbar einem Wechsel der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Mit dem tatsächlichen Übergang von mehr als 95 % der Gesellschaftsanteile an der grundstücksbesitzenden ***C*** OG von der ***C*** KG Deutschland auf die Bf. als neue Gesellschafterin (Verfügungsgeschäft) wurde ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht.

Grundsätzlich wären mit Abschluss des Kauf- und Abtretungsvertrages auch die Tatbestandsvoraussetzungen nach § 1 Abs 3 GrEStG 1987 erfüllt, weil durch dieses Rechtsgeschäft für die Bf. ein Anspruch auf Übertragung von 100% der Anteile am Gesellschaftsvermögen der grundstücksbesitzenden ***C*** OG begründet wurde. Da jedoch auch eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG „in Betracht kam“ (siehe oben) unterlag der frühere Erwerb durch den Vorrang des § 1 Abs. 2a GrEStG nur nach diesem Tatbestand der Besteuerung.

Für den 1. Rechtsvorgang ist die Grunderwerbsteuerschuld somit (nur) nach § 1 Abs. 2a GrEStG iVm § 8 Abs. 1 GrEStG mit dem Closing am 23.5.2023 entstanden.

Steuerschuldnerin hierfür war gemäß § 9 Abs. 3 lit a GrEStG 1987 nur die Personengesellschaft (somit hier die ***C*** OG).

Auch hinsichtlich des Steuerschuldners unterscheiden sich die Tatbestände des § 1 Abs. 2a GrEStG und des § 1 Abs. 3 GrEStG. Wie sich schon aus der Anlehnung der Formulierung an § 1 Abs. 2a GrEStG 1987 ergibt – werden durch § 9 Abs. 3 lit a GrEStG 1987 nur Fälle erfasst, in denen Grunderwerbsteuer aufgrund der Änderung des Gesellschafterbestandes gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG 1987 ausgelöst wird (vgl. VwGH 13.12.2022, Ra 2021/16/0082 unter Hinweis auf Massoner/Stefaner in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 9 Rz 11). Bei Verwirklichung

des Tatbestandes nach § 1 Abs. 3 GrEStG ist Steuerschuldner gemäß § 9 Abs. 3 lit. b GrEStG 1987 hingegen der Erwerber der Anteile (derjenige in dessen Hand die Anteile vereinigt werden).

Der Wortlaut der Bestimmung des § 1 Abs. 3 GrEStG verlangt, dass eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG „nicht in Betracht kommt“. Durch diese Wortfolge hat der Gesetzgeber ein einschränkendes Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen eines Rechtsvorganges nach § 1 Abs. 3 GrEStG angeordnet.

Für Übertragungen von Anteilen an einer Personengesellschaft gemäß § 1 Abs 2a GrEStG wurde keine Anrechnungsmöglichkeit in § 1 Abs 4 GrEStG aufgenommen. Sollte also ein Erwerber aufgrund des expliziten Vorrangs des § 1 Abs 2a GrEStG keine Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG an einer Personengesellschaft verwirklichen, sondern eine Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 2a GrEStG, kommt bei einem späteren Erwerb des Grundstücks nach dem Wortlaut des § 1 Abs 4 GrEStG eine Anrechnung nicht in Betracht. Ob in solchen Fällen der Anwendungsbereich des § 1 Abs 4 GrEStG ausgeweitet werden kann, ist nach der Literatur fraglich (vgl Allram/Pinetz/Klokar in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 988).

Den von der Bf. genannten Aussagen des BMF kommt für das BFG keine Bindungswirkung zu.

Dem Wesen der GrESt als Rechtsverkehrsteuer ist es immanent, dass allein auf die formale Rechtsträgeridentität abzustellen ist. Steuerpflichtig sind grundsätzlich sowohl Haupt- als auch Ersatztatbestände und lösen nach einander verwirklichte Rechtsvorgänge mehrfach eine Grunderwerbsteuerpflicht aus. Nur ausnahmsweise ist bloß eine Differenzsteuer nach der Bestimmung des § 1 Abs 4 GrEStG festzusetzen und ist dabei eine Grundvoraussetzung, dass beide Rechtsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden (VwGH 19.11.1962, 2270/60; VwGH 19.5.1983, 16/2527/80 uam). So hat zB der UFS Linz entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl UmgrStR 2002 Rz 346) entschieden, dass im Falle einer Vereinigung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs 3 GrEStG und der anschließenden errichtenden Umwandlung dieser Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft zweimal GrESt ohne Anrechnung nach § 1 Abs 4 GrEStG anfällt, weil die Anteilsvereinigung die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, bei denen die Anteile vereinigt werden, betrifft, während die anschließende errichtende Umwandlung die Kapitalgesellschaft selbst betrifft (vgl. N. Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 zu § 1 GrEStG, Rz 421 unter Hinweis auf UFS 26.9.2007, RV/0172-L/06).

Auch nach der Neufassung der Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG durch das StRefG 2015/2016 werden durch die Differenzbesteuerung nicht alle Möglichkeiten der Aufeinanderfolge von Haupt- und Ersatztatbestand erfasst, sondern nur taxativ im Gesetz aufgezählten Fälle.

Die Bestimmung des § 1 Abs 4 GrEStG ist mangels einer entsprechenden gesetzlichen Anordnung bei der Anteilsvereinigung auf die Fälle der Aufeinanderfolge von rechtlicher und wirtschaftlicher Vereinigung nicht anwendbar. Nicht der Differenzsteuer, sondern der vollen Besteuerung unterliegen daher der Übergang zwischen dem Konzern und einem Konzernunternehmen. Abweichungen ergeben sich lediglich im Rahmen des § 1 Abs 5 GrEStG (idF StRefG 2015/2016) bei Übertragungen in der gleichen Unternehmensgruppe (vgl. N. Arnold in Arnold/Bodis, zu § 1 GrEStG, Rz 431).

Gegen das Vorliegen einer echten Lücke spricht nach Ansicht des erkennenden Senates insbesondere, dass durch das Jahressteuergesetz 2018 nur beim Tatbestand des § 1 Abs. 5 GrEStG, der für Vorgänge in der gleichen Unternehmensgruppe - die hier nicht vorliegt - eine Ausdehnung der Differenzbesteuerung auf Anteilsübertragungsvorgänge bei Personengesellschaften iSd § 1 Abs 2a GrEStG vorgenommen wurde, nicht aber in der Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG 1987.

Hier Rechtsvorgänge zwischen unterschiedlichen Rechtsträgern

Wie bereits ausgeführt, setzt nach der ständigen Judikatur des VwGH eine Anwendbarkeit der Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG voraus, dass beide Rechtsvorgänge zwischen den gleichen grunderwerbsteuerlichen Rechtsträgern stattfinden (vgl. VwGH 20.02.2003, 2002/16/0214, VwGH 27.5.1999, 98/16/0304-037). Im Grundgedanken soll § 1 Abs 4 GrEStG die wiederholte Besteuerung mehrerer an sich steuerpflichtiger Vorgänge zwischen denselben Rechtsträgern ausschalten.

Die Lage ist hier vergleichbar mit dem Fall der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im 1. Rechtsvorgang von A (der zB Treugeber für den B ist) auf C und der späteren Übertragung des Eigentums von B auf C. In dieser Konstellation fehlt nach der ständigen Judikatur die für eine Differenzbesteuerung notwendige Personenidentität (vgl. Allram/Pinetz/Klokar aao, Rz 972).

Hier fand beim 1. Erwerbsvorgang ein Rechtsträgerwechsel nur zwischen der Altgesellschafterin (der ***C*** KG Deutschland) und der Bf. als neue Gesellschafterin statt und erlangte die Bf. erstmals - zwar nicht rechtlich, aber wirtschaftlich – eine Art Verfügungsmacht über die im Eigentum der Personengesellschaft stehenden Liegenschaft. Die Personengesellschaft war an diesem Erwerbsvorgang nicht beteiligt, sondern ist sie bei Verwirklichung eines Erwerbsvorganges nach § 1 Abs. 2a GrEStG lediglich auf Grund der Spezialbestimmung des § 9 Z 3a GrEStG Steuerschuldnerin.

Der Rechtsträgerwechsel beim 2. Erwerbsvorgang fand hingegen zwischen der aufgelösten Personengesellschaft (***C*** OG) und der Bf. statt (siehe dazu VwGH 4.5.2023, Ro 2020/16/0013 und die obigen Ausführungen).

Der Senat kam daher zu dem Ergebnis, dass beim 2. Erwerbsvorgang keine Differenzbesteuerung nach § 1 Abs. 4 GrEStG vorzunehmen ist.

Nur der Vollständigkeit wird bemerkt, dass die Anrechnungsvorschrift nur dann zur Anwendung kommt, wenn die Steuer auf die Bemessungsgrundlage des ersten Rechtsvorganges auch tatsächlich beglichen wurde (vgl Allram/Pinetz/Klokar aaO, Rz 973). Nach den von der Bf. vorgelegten Unterlagen erfolgte eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für einen Erwerb durch die Bf. nur hinsichtlich einer Bemessungsgrundlage iHv € 9.531.505,00 (da bei der Selbstberechnung offenbar auch die ***B*** GmbH als Erwerberin angesehen wurde) und käme daher maximal eine Anrechnung mit diesem Betrag in Betracht.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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.

Zur Frage, ob es für eine Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung nach § 1 Abs. 4 GrEStG ausreichend ist, dass die Tatbestandsvoraussetzungen nach § 1 Abs 3 GrEStG 1987 „grundsätzlich“ auch – dh neben den Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG 1987- erfüllt wurden, liegt soweit überblickbar bislang keine Rechtsprechung des VwGH vor.

Wien, am 20. März 2025

An den

Gerichtshof der Europäischen Union

Kanzlei des Gerichtshofes

Rue du Fort Niedergrünwald

L-2925 Luxemburg

Antrag auf Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV

Parteien des Ausgangsverfahrens am Bundesfinanzgericht zur GZ. **RV/7102759/2022;**
RV/7102782/2022-RV/7102785/2022:

Beschwerdeführerin:

- *****Bf1***, ***Bf1-Adr***,**
- vertreten durch: Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien

Belangte Behörde: Finanzamt für Großbetriebe, Dienststelle, Radetzkystraße 2, 1030 Wien

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 6. Dezember 2021 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, den Beschluss:

- I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird gemäß Artikel 267 AEUV die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die folgende Umsatzsteuerbefreiung eine staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union darstellt:

Steuerfrei sind sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmen erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, und für die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz genannten Zusammenschlüsse.
- II. Das Bundesfinanzgericht regt an, der Präsident des Gerichtshofs möge gemäß Art. 53 Abs. 3 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs entscheiden, dass das gegenständliche Vorabentscheidungsersuchen mit Vorrang behandelt wird.
- III. Die Entscheidung über die Beschwerde ist bis zum Ergehen der Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union gemäß § 290 Abs. 2 BAO ausgesetzt.
- IV. Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig.

Begründung

1. Sachverhalt

1. Die vor dem Bundesfinanzgericht beschwerdeführende Partei (in der Folge *****X*****) ist eine österreichische Bank. *****X***** ist zudem Organträgerin einer österreichischen umsatzsteuerrechtlichen Organschaft (MwSt-Gruppe).
2. Das Beschwerdeverfahren steht im Zusammenhang mit einer abgabenbehördlichen Außenprüfung und in der Folge durch das Finanzamt für Großbetriebe abgeänderten Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2013 bis 2017. Im Außenprüfungsbericht vom 1. Dezember 2021, auf den in den betreffenden Umsatzsteuerbescheiden begründend verwiesen wird, wurde auf das Wesentliche zusammengefasst festgestellt, bestimmte grenzüberschreitend erbrachte Leistungen eines Vertragspartners der *****X***** betreffend Geldausgabeautomaten seien nicht von der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. e UStG 1994 (Steuerbefreiung für Umsätze und die Vermittlung der Umsätze im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr einschließlich Zahlungs- und Überweisungsverkehr; das Inkasso von Handelspapieren als Umsetzung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG MwSt-Richtlinie [in der Folge MwSt-Richtlinie]) umfasst. Für diese Leistungen setzte das Finanzamt für Großbetriebe die Steuer aufgrund des Übergangs der Steuerschuld bei *****X***** fest. Da diese Dienstleistungen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerbefreiten Leistungen der *****X***** stehen, versagte das Finanzamt für Großbetriebe den Vorsteuerabzug und änderte die betreffenden Umsatzsteuerbescheide nach Verfahrenswiederaufnahme dementsprechend ab. Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren betreffend die Jahre 2013 bis 2017 ist nicht streitgegenständlich im Ausgangsverfahren. Infolge der erhobenen Bescheidbeschwerde vom 20. Dezember 2021 änderte das Finanzamt für Großbetriebe die festgesetzte Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2017 mit Beschwerdevorentscheidungen vom 10. Juni 2022 ab, wobei das Beschwerdebegehren im Wesentlichen aufrecht blieb. *****X***** beehrte daher mit Eingabe vom 13. Juli 2022 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.
3. *****X***** wandte sich in ihrer Bescheidbeschwerde vom 20. Dezember 2021 vor dem Bundesfinanzgericht zusammengefasst gegen die Qualifikation dieser grenzüberschreitend erbrachte Leistungen eines Vertragspartners der *****X***** betreffend Geldausgabeautomaten als im Inland steuerpflichtige Dienstleistungen. Subsidiär brachte

X vor, die Leistungen würden nicht dem Übergang der Steuerschuld unterliegen, weil ein inländisches Unternehmen die fraglichen Leistungen erbringen würde.

4. Vordergründig für das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen ist jedoch die Tatsache, dass ***X*** in den Streitjahren 2013 bis 2017 die sogenannte Zwischenbankbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 idF vor Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024 unstrittig anwendet hat (siehe Vorhaltbeantwortung vom 28. November 2023; zur vollen Kognitionsbefugnis des Bundesfinanzgerichts siehe unten Rn. 12 ff). Unter Anwendung dieser Steuerbefreiung stellte ***X*** in den Streitjahren 2013 bis 2017 nach eigenen Angaben jedenfalls folgende Umsätze steuerfrei:

2013	2014	2015	2016	2017
€ 4.114.563,29	€ 4.045.552,61	€ 5.049.355,79	€ 2.661.640,27	€ 2.162.742,79

5. Die Behandlung dieser Leistungen als steuerfreie Dienstleistungen nach Maßgabe der Zwischenbankbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF war zwischen den Parteien im Ausgangsverfahren nicht strittig. Das heißt, das Finanzamt für Großbetriebe hat die Anwendung der Befreiung entsprechend der für die Streitjahre geltenden österreichischen Rechtslage gewährt. Das Bundesfinanzgericht ist jedoch hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Obliegenheiten nicht auf das Beschwerdebegehren als Prüfungsmaßstab beschränkt; vielmehr kommt diesem volle Kognitionsbefugnis zu. Folglich durfte und musste das Bundesfinanzgericht im Rahmen der verfahrensrechtlichen Obliegenheiten die rechtmäßige Anwendbarkeit der im Ausgangsverfahren unstrittig in Anspruch genommenen Zwischenbankbefreiung überprüfen und in diesem Zusammenhang notwendige Sachverhaltsermittlungen anstellen (im Detail unten, Zulässigkeit, Rn. 9 ff).
6. § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF befreit sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmen erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, von der Umsatzsteuerpflicht, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden. D. h. vereinfacht zusammengefasst stellt die Bestimmung sämtliche Dienstleistungen zwischen Unternehmen, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, umsatzsteuerfrei, wenn sie nicht bereits unter eine andere Steuerbefreiung fallen. Dies umfasst sämtliche Arten von Dienstleistungen, auch wenn diese unionsrechtlich

gemäß Art. 132 ff der MwSt-Richtlinie nicht steuerfrei wären. Die Dienstleistungen müssen nicht bank- oder versicherungstypisch sein (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2017) § 6 Rn. 490).

7. Der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 aF fehlt es an einer unionsrechtlichen Grundlage (vgl. *Schefzig*, EuGH: Keine Zusammenschlussbefreiung für Finanzdienstleister, BFGjournal 2017, 380ff; *Rattinger*, in *Melhardt/Tumpel*, UStG³ (2021) § 6 Rn. 694; *Kanduth-Kristen/Tschiderer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON3.02 (2021) § 6 Rz 24). Die nationale Steuerbefreiung befreit nämlich undifferenziert nach Leistungsinhalt jegliche Dienstleistungen von der Umsatzsteuer. Nach dem Gesetzeswortlaut steuerbefreit können demnach beispielhaft angeführt: IT-Dienstleistungen, Beratungsdienstleistungen ebenso wie auch Restaurations- oder Kinderbetreuungsdienstleistungen sein, sofern diese zwischen Unternehmen erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen (und unmittelbar zur Ausführung dieser steuerfreien Umsätze verwendet werden).
8. Das Bundesfinanzgericht sieht sich Außerstande einen unionsrechtlich richtigen Zustand herzustellen, der den Vorgaben der MwSt-Richtlinie entspricht: Eine unmittelbare Anwendung dieser Richtlinie gegen den Willen des Steuerpflichtigen ist unmöglich, weswegen die Nichtanwendung der Zwischenbankbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 zweiter Satz UStG 1994 aF nicht möglich ist. Ebenso ist eine richtlinienkonforme Interpretation des nationalen Rechts unmöglich, weil eine derartige Interpretation contra legem nicht zulässig ist. Vielmehr hätte das Bundesfinanzgericht das für den Steuerpflichtigen günstigere nationale Recht anzuwenden und damit eine Steuerbefreiung anzuwenden, die einer unionsrechtlichen Basis entbehrt.

2. Zulässigkeit und Streitgegenstand

9. Gemäß Art. 267 UAbs. 2 AEUV kann ein Gericht dem Gerichtshof eine Frage zur Entscheidung vorlegen, wenn für das Gericht eine Entscheidung über diese Frage zum Erlass seines Urteils erforderlich ist bzw. es dieses Gericht für erforderlich hält.
10. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Jedoch ist eine Zurückweisung des Ersuchens dann möglich, wenn die erbetene Auslegung

des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. EuGH 16. Dezember 2008, Rs C-210/06, *Cartesio*, EU:C:2008:723, Rn. 67; 13. März 2001, Rs C-379/98, *PreussenElektra*, EU:C:2001:160, Rn. 39; 5. Dezember 2006, verb Rs C-94/04 und C-202/04, *Cipolla u. a.*, EU:C:2006:758, Rn. 25).

11. Das Bundesfinanzgericht ist als Gericht im Sinne des Art. 267 AEUV zur Anrufung des Gerichtshofes der Europäischen Union berechtigt. Es handelt sich gegenständlich nicht um ein Problem hypothetischer Natur, weil ***X*** im vorliegenden Fall die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF in den anhängigen Streitjahren im oben ausgeführten Ausmaß angewendet und entsprechende Umsätze im oben ausgeführten Ausmaß nach eigenen Angaben jedenfalls steuerfrei gestellt hat. Diese Tatsache ist – wie sogleich aufgezeigt wird – vom Bundesfinanzgericht zu prüfen und zu würdigen, wenngleich darüber zwischen den Parteien kein Streit besteht.

12. Gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ist das Bundesfinanzgericht grundsätzlich verpflichtet, in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Das Bundesfinanzgericht ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis ist durch die Sache begrenzt, wobei Sache die Angelegenheit ist, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 4. Juni 2020, Ra 2019/15/0062, mwN). Das Bundesfinanzgericht trifft folglich nach österreichischem Abgabenverfahrensrecht die volle Kognitionsbefugnis in der Rechtssache.

13. Aus dieser umfassenden Kognitionsbefugnis ergibt sich folglich, dass das Bundesfinanzgericht im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens, begrenzt durch die anhängige Sache, allfällige Rechtswidrigkeiten (hier: Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Zwischenbankbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 aF, die keine unionsrechtliche Basis in der MwSt- Richtlinie hat) zu prüfen und die Ansprüche gegebenenfalls auch zu Ungunsten abzuändern hat (vgl. VwGH 22. Oktober 2024, Ra 2024/13/0058). Dabei ist unter anhängiger Sache die jeweilig angefochtene Abgabe (hier: die Umsatzsteuer 2013 bis 2017) zu verstehen (vgl. idS VwGH 22. Oktober 2024, Ra 2024/13/0008).

14. Entsprechend ist das Bundesfinanzgericht nicht auf das Beschwerdevorbringen der belangten Behörde oder der ***X*** beschränkt. Ganz im Gegenteil trifft das Bundesfinanzgericht die vollinhaltliche Prüfungsverpflichtung der in Beschwerde gezogenen Abgabenbescheide betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2017. Ein Außerstreitstellen einer (möglicherweise unrichtigen rechtlichen) Beurteilung oder eine Vergleichsmöglichkeit dahingehend sehen die nationalen Abgabenvorschriften nicht vor. Konkret bedeutet dies für das Ausgangsverfahren, dass auch die zwischen den Parteien nicht in Streit gezogene Inanspruchnahme der Zwischenbankbefreiung § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 aF nicht für das Bundesfinanzgericht beachtlich Außerstreit gestellt werden kann. Vielmehr trifft das Bundesfinanzgericht im Rahmen der umfassenden Kognitionsbefugnis die Pflicht, allfällige – von den Parteien gegebenenfalls nicht aufgegriffene – Rechtswidrigkeiten auch zum Nachteil zu überprüfen und dahingehend die notwendigen Sachverhaltsermittlungen durchzuführen (vgl. zur gegenständlichen Sachverhaltsermittlung den Beschluss des BFG vom 12. September 2023, mit welchem ***X*** auffordert wurde, bekanntzugeben, ob die Zwischenbankbefreiung in Anspruch genommen wurde).
15. Im Lichte dieser Prüfungsverpflichtung, obliegt es dem Bundesfinanzgericht auch zu prüfen, ob die angewandte Zwischenbankbefreiung, die keine unionsrechtliche Grundlage besitzt, überhaupt angewendet werden kann, auch wenn die gegenständliche Regelung zwischen den Verfahrensparteien nicht in Streit gezogen wurde. Auf Basis des österreichischen Abgabenverfahrensrecht ist die gegenständliche Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 aF damit für das Bundesfinanzgericht ob ihrer Anwendbarkeit zu prüfen.
16. Damit ergibt sich zwischen der gegenständlichen Vorabentscheidungsfrage und dem Streitgegenstand ein erforderlicher Zusammenhang gemäß Art. 94 Buchst. c der Verfahrensordnung des Gerichtshofs. Das Bundesfinanzgericht hat die Anwendung der Zwischenbankbefreiung auch außerhalb der zwischen den Parteien strittigen Beschwerdepunkte amtswegig zu prüfen. Widrigenfalls belastet das Bundesfinanzgericht im Zweifel seine Entscheidung mit Rechtswidrigkeit.
17. Die Ansicht der Republik Österreich zum diesem Ersuchen vorangegangenen Vorabentsuchungsersuchen in der Rs C-460/24, *Schoger*, ECLI:EU:C:2025:346, wonach „die Frage des Vorliegens einer Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV für das anhängige Verfahren – wenn überhaupt – nur relevant sein, wenn in concreto die

Zwischenbankbefreiung tatsächlich streitgegenständlich ist“ (vgl. Schriftliche Erklärung der Republik Österreich, 14. Oktober 2024, Rn. 11), erweist sich – wie aufgezeigt – als nicht der österreichischen Rechtslage entsprechend. Da dem Finanzamt für Großbetriebe sowohl der Beschluss vom 12. September 2023, mit welchem das Bundesfinanzgericht ***X*** aufforderte bekanntzugeben, ob die Zwischenbankbefreiung in Anspruch genommen wurde sowie die Stellungnahme von ***X*** vom 28. November 2023, mit welcher dem Bundesfinanzgericht bekanntgegeben wurde, dass die Zwischenbankbefreiung in den Streitjahren im oben näher angeführten Ausmaß in Anspruch genommen wurde, mit Beschluss vom 2. September 2024 übermittelt wurde, kann nicht davon ausgegangen werden, der Republik Österreich sei nicht bekannt gewesen, dass die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 aF gegenständlich tatsächlich zur Anwendung kam. Insofern kann vom vorlegenden Gericht nicht nachvollzogen werden, warum der einschreitende Verfassungsdienst als Vertretung für die Republik Österreich gegenüber dem Gerichtshof die Verfahrensgegenständlichkeit der Zwischenbankbefreiung in Zweifel zieht, die nachfolgend vom Gerichtshof in seinem zurückweisenden Beschluss beziehend aufgegriffen wurde (vgl. EuGH 5. Mai 2025, Rs C-460/24, *Schoger*, ECLI:EU:C:2025:346, Rn. 26 letzter Satz).

18. Wie bereits im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung ausgeführt, kann das Bundesfinanzgericht einen unionsrechtskonformen Zustand, der der MwSt-Richtlinie entspricht, nicht herstellen: Die gegenständliche Steuerbefreiung hat keine unionsrechtliche Basis (dazu im Detail auch unten, Rn. 29 ff). Eine entsprechende Steuerbefreiung sieht die MwSt-Richtlinie nicht vor. Eine unmittelbare Anwendung dieser Richtlinie gegen den Willen des Steuerpflichtigen ist unmöglich. Ebenso ist keine richtlinienkonforme Interpretation des nationalen Rechts möglich, weil eine derartige Interpretation contra legem nicht zulässig ist. Vielmehr hätte das Bundesfinanzgericht das für den Steuerpflichtigen günstigere nationale Recht und damit eine Steuerbefreiung anzuwenden, die keine unionsrechtliche Basis hat.
19. Für das Bundesfinanzgericht ist die richtige Anwendung des Unionsrechts nicht derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.

3. Unionsrecht

20. Art. 107 Abs. 1 AEUV:

„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung

bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“

4. Nationales Recht

21. § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung normiert:

„§ 279 (1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.“

22. § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung BGBl. Nr. 663/1994 normiert (Hervorhebung durch Bundesfinanzgericht):

„§ 6. (1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

[...]

*28. die sonstigen Leistungen von Zusammenschlüssen von Unternehmern, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, an ihre Mitglieder, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. **Das gilt auch für sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmern erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, und für die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz genannten Zusammenschlüsse.***

[...]“

5. Zur Vorlagefrage

Vorbemerkung

23. Das Bundesfinanzgericht möchte wissen, ob eine Regelung wie die Zwischenbankbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF eine staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt.

24. Anzumerken ist, dass die streitgegenständliche Regelung einem legislativen Änderungsprozess unterlag. Seit 1. Jänner 2025 ist der im Beschwerdefall maßgebende letzte Satz des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 und damit die in redestehende Zwischenbankbefreiung mit Änderung durch das AbgÄG 2024, BGBl. I Nr. 113/2024

entfallen. Die Erläuternden Bemerkungen führen dazu aus (EBRV 2610 BlgNR 27. GP 16):
„Zur Schaffung von Rechtssicherheit auf Basis der unionsrechtlichen Vorgaben soll § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz gestrichen werden. Die Änderung soll ab 1.1.2025 in Kraft treten.“

Als Ziel der Maßnahme ist ausdrücklich die *„Stärkung der Rechtssicherheit und Anpassung des nationalen Rechts an unionsrechtliche Vorgaben“* angeführt (vgl. Vorblatt und WFA zum AbgÄG 2024, 2610 BlgNR 27. GP 11). Auch der österreichische Gesetzgeber hatte somit offensichtlich unionsrechtliche Bedenken gegenüber dieser Regelung. Die Neuregelung wurde mit 19. Juli 2024, somit inmitten des vorangegangenen Vorabentscheidungsverfahrens in der Rs C-460/24, *Schoger*, *ECLI:EU:C:2025:346* (vgl. vorangegangenes Vorabentscheidungsversuchen des BFG 28. Juni 2024, RE/7100001/2024), im Bundesgesetzblatt kundgemacht und trat mit 1. Jänner 2025 in Kraft. Eine Rückwirkung der Gesetzesänderung wurde nicht normiert. Für die Streitjahre 2013 bis 2017 ist daher die Gesetzesänderung nicht anwendbar.

25. Es wird daher ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Zeitpunkt der (nunmehrigen) Beschlussfassung durch das Bundesfinanzgericht § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 idF vor AbgÄG 2024 für die gegenständlichen Streitjahre anwendbar ist. Damit war die in § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF normierte Regelung der Zwischenbankbefreiung im Streitzeitraum betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2017 jedenfalls maßgebend. Dies insbesondere vor dem Hintergrund als – wie in Rn. 8 und 18 ausgeführt – eine unmittelbare Anwendung dieser Richtlinie gegen den Willen des Steuerpflichtigen unmöglich ist.

26. Zur beihilferechtlichen Rechtsprechung des Gerichtshofes im Zusammenhang mit der MwSt-Richtlinie kann auf das Urteil *Heiser* (vgl. EuGH 3. März 2005, Rs C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130) und die Beantwortung der zweiten Frage des Urteils *Puffer* (vgl. EuGH 23. April 2009, Rs C-460/07, *Puffer*, EU:C:2009:254) verwiesen werden.

27. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes ist daher im Lichte des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu prüfen, ob es sich bei § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994

- (1) um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handelt,
- (2) die geeignet ist den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen,
- (3) die der Begünstigten (**X**) einen Vorteil gewährt und
- (4) den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht.

1.1. Staatliche Maßnahme, staatliche Mittel

28. Vorauszuschicken ist, dass eine Regelung, die sich aus der MwSt-Richtlinie ergibt und folglich von den Mitgliedstaaten einheitlich umzusetzen ist, keine staatliche Maßnahme darstellt. Art. 107 Abs. 1 AEUV wäre daher nicht anwendbar (vgl. EuGH 23. April 2009, Rs C-460/07, *Puffer*, EU:C:2009:254, Rn. 70).
29. Die Zwischenbankbefreiung hat jedoch keine Grundlage in der MwSt-Richtlinie. Dies wurde selbst in der Stellungnahme des Parteienvertreters im vorangegangenen Vorabentscheidungsersuchen in der Rs C-460/24, *Schoger*, ECLI:EU:C:2025:346 (vgl. S. 6 der Stellungnahme vom 15. Oktober 2024) bekräftigt (vgl. auch die Rn. 35 f der Stellungnahme der Europäischen Kommission vom 10. Oktober 2024 in der Rs C-460/24, *Schoger*, ECLI:EU:C:2025:346).
30. Art. 132 MwSt-Richtlinie zählt abschließend „Befreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ auf. Keine der dort angeführten Bestimmungen des Art. 132 MwSt-Richtlinie kann eine Grundlage für § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF sein.
31. Art. 135 MwSt-Richtlinie normiert „Befreiungen für andere Tätigkeiten“ und beinhaltet insbesondere Steuerbefreiungen, die typischerweise von Banken und Versicherungen angewendet werden. Keine der in Art. 135 MwSt-Richtlinie normierten Steuerbefreiungen kann eine Grundlage für § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF sein.
32. Da die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF einer Grundlage nach der MwSt-Richtlinie entbehrt, kommt sie als eine staatliche Maßnahme in Betracht (vgl. EuGH 3. März 2005, Rs C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130, Rn. 28; idS EuG 5. April 2006, Rs T-351/02, *Deutsche Bahn*, EU:T:2006:104, Rn. 102).
33. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs stellt der Verzicht auf Mittel, die der Staat andernfalls eingenommen hätte, eine Übertragung staatlicher Mittel dar (vgl. EuGH 16. Mai 2000, Rs C-83/98 P, *Frankreich/Ladbroke Racing Ltd*, EU:C:2000:248).
34. Exemplarisch lässt sich die Verwendung staatlicher Mittel anhand eines einfachen Beispiels darlegen: Bestünde die gegenständliche Zwischenbankbefreiung nicht, müsste ***X*** die

unter diesem Titel steuerbefreiten Umsätze steuerpflichtig stellen. Da ***X*** die unter der Zwischenbankbefreiung steuerfrei gestellten Umsätze zwangsläufig an andere Unternehmen erbrachte, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, und diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, stünde diesen leistungsempfangenden Unternehmen auch kein Vorsteuerabzug zu.

35. Dass die Republik Österreich gegenständlich auf mehrwertsteuerlichen Mehreinnahmen verzichtet hat kann – wie vom Gesetzgeber selbst dargestellt – der Regierungsvorlage zum AbgÄG 2024 entnommen werden. Im Vorblatt und der wirkungsorientierten Folgeabschätzung werden nämlich u. a. die finanziellen Auswirkungen auf den Bundeshaushalt und andere öffentliche Haushalte dargestellt. Die finanziellen Auswirkungen, also die mehrwertsteuerlichen Mehreinnahmen der Republik Österreich durch den Entfall der gegenständlichen Steuerbefreiung wurden darin mit € 100.000.000 (€ 100 Mio) jährlich für die Jahre 2025 fortfolgend beziffert (vgl. Vorblatt und WFA zum AbgÄG 2024, 2610 BlgNR 27. GP 2, 13, 21f). Im Umkehrschluss ist davon auszugehen, dass durch die Anwendung der gegenständlichen Steuerbefreiung seit dem EU-Betritt Österreichs mit 1. Jänner 1995 jährliche Mehrwertsteuermindereinnahmen im beträchtlichen Ausmaß vorlagen. Die Ausführungen des Verfassungsdienstes als Vertretung für die Republik Österreich gegenüber dem Gerichtshof, wonach „*die Zwischenbankbefreiung letztlich tatsächlich zu keiner Begünstigung des Leistenden oder Leistungsempfängers führt*“, erscheinen dem vorlegenden Gericht in Zusammenschau mit der Darstellung der wirkungsorientierten Folgenabschätzung nicht nachvollziehbar (vgl. Rn. 31 der Stellungnahme der Republik Österreich in der Rs C-460/24, *Schoger*, ECLI:EU:C:2025:346). Die dargestellten steuerlichen Mindereinnahmen indizieren wohl einen Vorteil für die jeweiligen durch die Zwischenbankbefreiung begünstigten Unternehmen.
36. Ein Verzicht staatlicher Mittel liegt damit jedenfalls vor, weil Umsatzsteuer nicht erhoben wurde, die auf nachfolgender Stufe auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würde.
37. Das Bundesfinanzgericht nimmt daher im vorliegenden Fall das Kriterium einer staatlichen Beihilfe unter Verwendung staatlicher Mittel als erfüllt an.

1.2. Eignung zur Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten und zur Verfälschung bzw. Drohung der Verfälschung des Wettbewerbs

38. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes verfälschen Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen (vgl. EuGH 19. September 2000, Rs C-156/98, *Kommission/Deutschland*, EU:C:2000:467, Rn. 30 mwN). Die Eignung zur Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten kann unabhängig vom örtlichen oder regionalen Charakter der erbrachten Dienste oder von der Größe des betreffenden Tätigkeitsgebiets erfüllt sein (vgl. EuGH 3. März 2005, Rs C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130, Rn. 33).
39. Im vorliegenden Fall kann ***X*** seine Dienstleistungen, die nicht ohnehin aufgrund einer anderen, unionsrechtskonformen Steuerbefreiung steuerfrei sind, an andere begünstigte Unternehmer steuerfrei erbringen. ***X*** kann damit seine Dienstleistungen, je nach anwendbarem Umsatzsteuersatz, um bis zu 20% günstiger anbieten, als andere, nicht begünstigte Unternehmer. Beispiel:

*Erbringt ***X*** eine IT-Dienstleistung an eine andere österreichische Bank, die diese Umsätze unmittelbar zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, ist die IT-Dienstleistung von ***X*** gemäß § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF steuerfrei. Wird die gleiche Dienstleistung von einem IT-Unternehmen erbracht, muss dieses 20% Umsatzsteuer in Rechnung stellen.*

40. Durch die steuerbefreite Leistungserbringung von ***X*** werden zudem auch die (steuerbefreiten) Leistungsempfänger begünstigt, weil – wie oben dargestellt – Voraussetzung für die Zwischenbankbefreiung ist, dass die Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden. Würde – wie das Beispiel in Rn. 39 zeigt – ein IT-Unternehmen anstatt der steuerbefreiten ***X*** die Dienstleistung erbringen, könnte der (steuerbefreite) Leistungsempfänger die Vorsteuer nicht in Abzug bringen und müsste tatsächlich einen höheren Preis bezahlen. Erbringt hingegen ***X*** unter Anwendung der Zwischenbankbefreiung die gleiche Leistung, hat der Leistungsempfänger aufgrund der Steuerbefreiung von ***X*** lediglich den Betrag ohne Umsatzsteuer zu begleichen. Damit besteht mit der Inanspruchnahme der Zwischenbankbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF durch ***X*** nicht nur für diese selbst eine Begünstigung, sondern auch für den Leistungsempfänger.

41. Da österreichische Banken in direktem Konkurrenzverhältnis zu anderen europäischen Banken stehen, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch von der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten auszugehen. Die Maßnahme bedroht ebenso den Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten.

1.3. Selektivität

42. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt die Beurteilung des Merkmals der Selektivität des Vorteils zunächst die Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situationen befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann (EuGH 21. Dezember 2016, Rs C-20/15 P und C-21/15 P, *Kommission/World Duty Free Group u. a.*, EU:C:2016:981, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).
43. Die Anwendbarkeit der gegenständlichen Regelung führt offenkundig zu einem Vorteil. Die betroffenen Unternehmen im Bereich der Banken, Versicherungen und Pensionskassen haben nämlich quasi eine Option, die gegenständliche Befreiung anzuwenden, oder nicht. Denn sollte sich herausstellen, dass die Anwendung der Steuerbefreiung im konkreten Fall für den jeweiligen Steuerpflichtigen ungünstig sein sollte, zum Beispiel aufgrund eines hohen nicht abzugsfähigen Vorsteuerabzugs, steht dem Steuerpflichtigen eine unmittelbare Berufung auf die MwSt-Richtlinie offen, wonach die Umsätze steuerpflichtig sein würden und ein Vorsteuerabzug zustünde. Im Umkehrschluss ist es für das Bundesfinanzgericht offenkundig, dass die Anwendbarkeit der gegenständlichen Zwischenbankbefreiung einen (signifikanten) Vorteil für die jeweiligen Unternehmen darstellt. Mit anderen Worten: Die gegenständliche Zwischenbankbefreiung eröffnet den betroffenen Unternehmen eine unionsrechtswidrige Option zur Gestaltung ihrer mehrwertsteuerlichen Pflichten. Etwaige ungünstige Folgen der Zwischenbankbefreiung (als unechte Steuerbefreiung) können durch die unmittelbare Berufung durch das betroffene Unternehmen auf die MwSt-Richtlinie beseitigt werden.
44. Eine staatliche Maßnahme kann weder aufgrund der großen Zahl der begünstigten Unternehmen noch aufgrund der Verschiedenartigkeit und der Bedeutung der Wirtschaftszweige, zu denen diese Unternehmen gehören, als eine allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme angesehen werden, wenn sie nicht allen Wirtschaftszweigen zugutekommt (z. B. EuGH 17. Juni 1999, Rs C-75/97,

Belgien/Kommission, ECLI:EU:C:1999:311, Rn. 32; EuGH 8. November 2001, Rs C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 48). Wenngleich dem Bankensektor eine große Bedeutung beigemessen wird, kann diese nicht soweit reichen, die Selektivität dem Grunde nach bereits zu verneinen. Lediglich Abgaben- und Steuerregelungen, die für alle Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage befinden, in gleicher Weise gelten, können als „allgemeine Maßnahmen“ qualifiziert werden. Dies ist jedoch wie aufgezeigt gegenständlich gerade nicht der Fall (vgl. Rn. 39 f).

45. Im Zusammenhang mit steuerlichen Maßnahmen muss für die Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme als „selektiv“ in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt und in einem zweiten Schritt dargetan werden, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situationen befinden (vgl. in diesem Sinne EuGH 21. Dezember 2016, C-20/15 P und C-21/15 P, *Kommission/World Duty Free Group u. a.*, EU:C:2016:981, Rn. 57).

46. Das Bundesfinanzgericht geht in Übereinstimmung mit den Ausführungen in Rn. 54 der Stellungnahme der Europäischen Kommission vom 10. Oktober 2024 in der vorangegangenen Rs C-460/24, *Schoger*, ECLI:EU:C:2025:346 davon aus, dass das Bezugssystem im Bereich der Mehrwertsteuer im Ausgangsverfahren das UStG 1994, ausgelegt im Sinne der verpflichtenden Bestimmungen der MwSt-Richtlinie sowie den sich daraus ergebenden Prinzipien und Zielen ist und das Ziel dieses Bezugssystems darin liegt, eine Steuer auf den Gebrauch von Waren und Dienstleistungen zu erheben, in einer Höhe, die genau proportional zu dem Preis dieser Dienstleistungen und Waren steht (vgl. Rn. 54 der Stellungnahme der Kommission vom 10. Oktober 2024, mwN der Judikatur des EuGH).

47. Dazu ist zu bemerken, dass gerade Banken hinsichtlich einiger, abschließend geregelter Finanzdienstleistungen einer Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 135 der MwSt-Richtlinie (umgesetzt in § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994) unterliegen.

48. Generelle Steuerbefreiungen, die lediglich an persönliche Merkmale anknüpfen, kennt das österreichische Umsatzsteuerrecht, mit hier nicht anwendbaren Ausnahmen (bspw. der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) nicht.

49. Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF begünstigt seiner Ausgestaltung nach lediglich bestimmte Unternehmen, nämlich solche, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze erbringen. Auf die (regulatorische) Einstufung als Bank, Versicherung oder Pensionskasse kommt es nicht an.
50. Da die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF keine Differenzierung nach der jeweiligen Leistung trifft und damit sämtliche Dienstleistungen befreit, die nicht ohnehin schon aufgrund anderer Befreiungen steuerfrei sind, befindet sich ***X*** im Ausgangsfall in einer vergleichbaren tatsächlichen Situation wie alle anderen Steuerpflichtigen, die Leistungen an von § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF begünstigte Unternehmen (solche, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze erbringen) anbieten, die nicht steuerfrei sind. Innerhalb dieses Vergleichspaares wird ***X*** durch § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF auch insofern unterschiedlich behandelt, als ***X*** ihre Dienstleistungen steuerfrei stellen kann, während andere Steuerpflichtige ihre Dienstleistungen mit Umsatzsteuer fakturieren müssen.
51. Gleichermaßen befindet sich ***X*** auch in einem Vergleichspaar mit anderen Steuerpflichtigen, die steuerfreie Umsätze tätigen. Aus umsatzsteuerlicher Sicht befinden sich nämlich Banken/Versicherungen/Pensionskassen in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation wie alle anderen Steuerpflichtigen, die einer Steuerbefreiung unterliegen. Auch in diesem Vergleichspaar wirkt § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF diskriminierend:
- ***X*** erbringt IT-Dienstleistungen eine andere Bank. Diese Dienstleistungen sind steuerfrei. Eine Ärztin, die IT-Dienstleistung an andere Ärztinnen erbringen möchte, kann diese aber nur steuerpflichtig erbringen.*
52. Hingegen ist ein Vergleichspaar, das aus einer Bank/Versicherung/Pensionskasse besteht, die IT-Dienstleistungen inhouse erbringt und einer Bank/Versicherung/Pensionskasse, die derartige Leistungen zukaft, nicht in einer vergleichbaren Position: Werden Leistungen innerhalb eines Steuerpflichtigen erbracht, liegt mangels eines Rechtsverhältnisses, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden können (vgl. EuGH 11. Juli 2024, Rs C-184/23, *Finanzamt T II*, ECLI:EU:C:2024:599) schon gar kein steuerbarer Vorgang vor, der steuerfrei sein könnte. Erbringt ein externer Dienstleister eine Leistung, so entsteht ein derartiges Verhältnis regelmäßig und liegen somit steuerbare Dienstleistungen

vor. Diese Dienstleistungen sind aber im gegenständlichen Fall nur dann steuerbefreit, wenn sie von einem begünstigten Steuerpflichtigen erbracht werden. Eine vergleichbare Situation liegt damit nicht vor.

53. § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF steht auch nicht allen Steuerpflichtigen gleichermaßen offen, sondern erlaubt es nur Unternehmen, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, sämtliche Dienstleistungen an andere derartige Unternehmen steuerfrei zu stellen.

54. § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF besteht unverändert seit dem EU-Beitritt Österreichs. In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wird jedoch auf diese Steuerbefreiung nicht Bezug genommen. Es wird lediglich ausgeführt (ErlRV 1715 der Beilagen XVIII. GP, 55):

„Der erste Satz der Regelung ist Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. f der RL [Anm. BFG: nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der MwSt-Richtlinie] nachgebildet.“

55. Welchen Sinn und Zweck der Gesetzgeber daher mit dieser weitgehenden Steuerbefreiung für Banken, Versicherungen und Pensionskassen intendierte, lässt sich weder dem Gesetz noch dessen Erläuterungen entnehmen. Eine Rechtfertigung für diese Steuerbefreiung ergibt sich für das Bundesfinanzgericht nicht. Zudem müsste eine derartige Rechtfertigung, wie beispielsweise Verwaltungsvereinfachungen oder der Grundsatz der besseren Rechtsdurchsetzung, doch dann ebenso für sämtliche anderen umsatzsteuerbefreiten Umsätze gelten. Für diese hat der österreichische Gesetzgeber, ebenso wie die MwSt-Richtlinie, aber gerade keine weitgehende Steuerbefreiung vorgesehen.

56. Wie bereits unter Rn. 24 ausgeführt, hatte der österreichische Gesetzgeber vielmehr selbst unionsrechtliche Bedenken gegenüber der in § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF normierten Zwischenbankbefreiung, weswegen er mit AbgÄG 2024 eine Streichung der Befreiung mit Verweis auf die *„Schaffung von Rechtsicherheit auf Basis der unionsrechtlichen Vorgaben“* und *„Anpassung des nationalen Rechts an unionsrechtliche Vorgaben“* vorgenommen hat (EBRV 2610 BlgNR 27. GP 16 und Vorblatt und WFA zum AbgÄG 2024, 2610 BlgNR 27. GP 11).

57. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass auch das Merkmal der Selektivität im vorliegenden Fall erfüllt ist.
58. Das Bundesfinanzgericht erlaubt sich abschließend darauf hinzuweisen, dass der betroffene Sektor der Banken, Versicherungen und Pensionskassen im Vergleich zu anderen steuerbefreiten Steuerpflichtigen auch keine offenkundigen strukturellen Nachteile hinnehmen müssen, was die Selektivität einer Maßnahme ausschließen könnte (vgl. EuGH 8. Dezember 2011, Rs C-81/10 P, *France Télécom SA/Kommission*, EU:C:2011:811). Zwar ist nicht von der Hand zu weisen, dass der betroffene Sektor bestimmte Regularien einzuhalten hat. Entsprechend spezielle Vorschriften treffen aber ebenso andere Steuerpflichtige, die einer unionsrechtlich determinierten Steuerbefreiung unterliegen, wie beispielsweise Ärztinnen und Ärzte (für ihre Heilbehandlungen zwingend steuerbefreit gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwSt-Richtlinie).

Zusammenfassung

59. Die vor dem Bundesfinanzgericht beschwerdeführende ***X*** wandte in den Streitjahren 2013 bis 2017 die sogenannte Zwischenbankbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF an. Das Bundesfinanzgericht ist aufgrund des nationalen Verfahrensrechts zur Prüfung der gegenständlichen Steuerbefreiung verpflichtet, auch wenn zwischen den Parteien des anhängigen Verfahrens über die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung kein Streit besteht. Der Zwischenbankbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF mangelt es jedoch an einer unionsrechtlichen Grundlage.
60. Folglich hegt das Bundesfinanzgericht Bedenken, ob im Verhältnis zum Unionsrecht günstigeres nationales Recht vorliegt. Eine richtlinienkonforme Interpretation contra legem ist jedoch im Lichte der Rechtsprechung des Gerichtshofes unzulässig. Ebenso ausgeschlossen ist eine unmittelbare Anwendung der MwSt-Richtlinie 2006/112/EG gegen den Willen der beschwerdeführenden Partei (vgl. in diesem Sinne das zum österreichischen UStG ergangene Urteil EuGH 3. März 2005, Rs C-172/03, *Heiser*).
61. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 aF dem im Lichte der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Art. 107 Abs. 1 AEUV entwickeltem Prüfungsmaßstab nicht standhält, weil gegenständlich – wie dargestellt – (1) eine staatliche Maßnahme gegeben ist, (2) die geeignet ist den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, (3) die der Begünstigten (***X***) einen Vorteil gewährt und (4) den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht.

62. Für das Bundesfinanzgericht ist somit fraglich, ob die in § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 normierte Zwischenbankbefreiung eine staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt.

Zur Anregung der vorrangigen Entscheidung

63. Art. 53 Abs. 3 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs normiert:

„Der Präsident kann in Anbetracht besonderer Umstände entscheiden, dass eine Rechtssache mit Vorrang entschieden wird.“

64. Für das Bundesfinanzgericht steht fest, dass Gründe für ein beschleunigtes Verfahren nach Art. 105 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofes nicht vorliegen. Außerordentliche Umstände, die ein derartiges beschleunigtes Verfahren rechtfertigen würden, liegen nicht vor.

65. Hingegen bietet sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine vorrangige Behandlung des gegenständlichen Vorabentscheidungsersuchens im Sinne des Art. 53 Abs. 3 der Verfahrensordnung aus mehreren Gesichtspunkten an. Im Vergleich zum vorangegangenen Vorabentscheidungsersuchen (Rs C-460/24, ECLI:EU:C:2025:346) des Bundesfinanzgerichts sind keine inhaltlichen Neuerungen eingetreten. Sämtliche Parteien des Verfahrens haben im vorherigen Verfahren eine entsprechende Stellungnahme abgegeben. Die rechtlichen Standpunkte sind ausgetauscht.

66. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen eignet sich damit nicht nur für ein eine vorrangige Entscheidung (vgl. in diesem Sinne EuGH 30. April 2024, Rs C-670/22, *M.N.*, EU:C:2024:372, Rn. 62). Eine entsprechende Vorreihung erscheint in Anbetracht der kumulierten Verfahrensdauer (Art. 47 der Grundrechtecharta) sogar zweckmäßig. Sollte der Gerichtshof die Eigenschaft der gegenständlichen Steuerbefreiung als primärrechtliche Beihilfe bejahen, wendet eine vorrangige Behandlung des Vorabentscheidungsersuchens zudem die Verjährung etwaiger Ansprüche ab, die die Kommission ergreifen könnte.

Wien, am 30. Mai 2025

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

5. September 2024(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Zu Unrecht in Rechnung gestellte und entrichtete Mehrwertsteuer – Berichtigung der Rechnung – Insolvenz des Leistenden – Erstattung der Mehrwertsteuer an den Leistenden – Weigerung der Steuerbehörde, die Mehrwertsteuer unmittelbar an den Erwerber zu erstatten – Vorrang in Bezug auf den Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer – Gefahr einer doppelten Erstattung der Mehrwertsteuer – Gefährdung des Steueraufkommens “

In der Rechtssache C-83/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Beschluss vom 3. November 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 15. Februar 2023, in dem Verfahren

H GmbH

gegen

Finanzamt M

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Biltgen (Berichterstatter) sowie des Richters N. Wahl und der Richterin M. L. Arastey Sahún,

Generalanwältin: T. Čapeta,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 11. Januar 2024,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der H GmbH, vertreten durch Rechtsanwältin M. Boche und Rechtsanwälte M. von Einem und A. Graf sowie durch D. Hoffmanns und J. Scholz, Steuerberater,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und N. Scheffel als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch B. Eggers und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch

die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112 an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. 2008, L 44, S. 23).

- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der H GmbH, einer Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, und dem Finanzamt M (Deutschland) wegen des Rechts auf Vorsteuerabzug der entrichteten Mehrwertsteuer und der Erstattung dieser Steuer aus Billigkeitsgründen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

- 4 In Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden“.

- 5 In Art. 178 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

- a) [F]ür den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen“.

- 6 Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“

Deutsches Recht

Umsatzsteuergesetz

- 7 § 14 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (BGBl. 2013 I S. 1809, im Folgenden: UStG) sieht vor:

„Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten:

...

8. den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt ...“.

- 8 § 14c Abs. 1 UStG sieht vor:

„Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den Mehrbetrag. Berichtigt er den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, ist § 17 Abs. 1 entsprechend anzuwenden. ...“

9 § 15 Abs. 1 UStG bestimmt:

„Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt. ...“

Abgabenordnung

10 § 163 („Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen“) Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (BGBl. 2002 I S. 3866, im Folgenden: AO) bestimmt:

„Steuern können niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.“

11 § 227 AO bestimmt:

„Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

12 H, die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits, ist Rechtsnachfolgerin einer Kommanditgesellschaft mit Sitz in Deutschland (im Folgenden: KG), deren Geschäftsgegenstand das Mobilienleasing für andere Unternehmen u. a. durch Sale-and-lease-back-Geschäfte war. Im Ausgangsrechtsstreit geht es um sechs Sale-and-lease-back-Geschäfte, die die KG mit der ebenfalls in Deutschland ansässigen E-GmbH in den Jahren 2007, 2008, 2010 und 2012 tätigte.

13 Dabei erwarb die E-GmbH jeweils ein neues Motorboot von der in Italien ansässigen E-sr. Die Rechnungen hierfür wurden ohne Ausweis von Mehrwertsteuer mit dem Hinweis auf eine „innergemeinschaftliche Lieferung“ ausgestellt. Der Kaufpreis für jedes Boot wurde in voller Höhe von der E-GmbH entrichtet.

14 Nach jedem dieser Käufe schlossen die E-GmbH und die KG zunächst eine Sale-and-lease-back-Vereinbarung, die zum einen den Verkauf des Bootes an die KG zum Nettoeinkaufspreis zuzüglich deutscher Mehrwertsteuer und zum anderen die Vereinbarung des Abschlusses eines Leasingvertrags mit Nutzungsüberlassung dieses Bootes an die E-GmbH vorsah. Die E-GmbH erteilte der KG anschließend eine Rechnung über den Verkauf des Bootes mit offen ausgewiesener deutscher Mehrwertsteuer, meldete diese Mehrwertsteuer in ihren Steuererklärungen an und führte sie an das für sie zuständige Finanzamt X (Deutschland) ab. Diese Rechnung enthielt keine Angaben zum Ort, an dem sich das Boot zum Zeitpunkt des Verkaufs befand. Die KG zog die in dieser Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer in ihren Umsatzsteuererklärungen als Vorsteuer ab. Schließlich schlossen die E-GmbH und die KG einen Mobilienleasingvertrag über das Boot mit einer Laufzeit von 36 Monaten.

15 Im Rahmen einer bei der E-GmbH durchgeführten Prüfung für das Jahr 2008 stellte die Finanzverwaltung fest, dass sich die Boote im Zeitpunkt des Verkaufs von der E-GmbH an die KG nicht in Deutschland, sondern in Italien befanden. Im Oktober 2012 teilte die E-GmbH der KG mit,

dass sie in zwei im April bzw. Oktober 2008 ausgestellten Rechnungen zu Unrecht deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen habe und dass diese Rechnungen berichtigt würden.

- 16 Nach einer Umsatzsteuerprüfung bei der KG vertrat der Prüfer die Auffassung, bei der Lieferung der Boote habe es sich um Lieferungen ohne Beförderung gehandelt, die nach Art. 31 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit § 3 Abs. 7 UStG nicht in Deutschland, sondern in Italien, dem Belegenheitsort der Boote zum Zeitpunkt ihres Verkaufs, steuerbar gewesen seien. Die von der E-GmbH der KG in Rechnung gestellte Umsatzsteuer werde von dieser nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie und § 14c UStG geschuldet, könne aber von der KG nicht als Vorsteuer abgezogen werden.
- 17 Das Finanzamt M schloss sich dieser Einschätzung an und erließ nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegenüber der KG einen Änderungsbescheid über Umsatzsteuer, in dem es die Vorsteuern dieser Gesellschaft für das Jahr 2008, in dem zwei Rechnungen für den Kauf von Booten ausgestellt worden waren, kürzte. In der Folge wies es den gegen diesen Änderungsbescheid eingelegten Einspruch als unbegründet zurück.
- 18 Vier weitere Rechnungen über den Verkauf von Booten waren in den Jahren 2006, 2010 und 2012 ausgestellt worden. Das Finanzamt M erließ auch Umsatzsteueränderungsbescheide für 2007 und 2010 über den Vorsteuerabzug aus den in den Jahren 2006 und 2010 ausgestellten Rechnungen. Da die gegen diese Änderungsbescheide eingelegten Einsprüche vom Finanzamt M als unbegründet zurückgewiesen wurden, zahlte die KG die Mehrwertsteuer an das Finanzamt zurück. In der Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 wurde von der KG schließlich kein Vorsteuerabzug in Bezug auf den Verkauf der genannten Boote geltend gemacht.
- 19 Im Jahr 2014 wurde über das Vermögen der E-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Insolvenzverwalter dieser Gesellschaft berichtigte die sechs Rechnungen über die Lieferung der Boote, indem er den darin zu Unrecht angegebenen Mehrwertsteuerausweis strich. Das Finanzamt X teilte mit, dass der Insolvenzverwalter die berichtigten Rechnungen am 10. Dezember 2014 vorgelegt und am 8. Januar 2015 einen Berichtigungsantrag gestellt habe. Es gab diesem Antrag statt, erstattete die entsprechende Mehrwertsteuer an die Insolvenzmasse und teilte dem steuerlichen Vertreter des Insolvenzverwalters mit, dass er verpflichtet sei, die Umsätze in Italien der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Nach Angaben der Klägerin des Ausgangsrechtsstreits weigerte sich der Insolvenzverwalter jedoch, Rechnungen mit italienischer Umsatzsteuer auszustellen. Sie habe gegen die E-GmbH keine Klage auf Erteilung solcher Rechnungen erhoben.
- 20 Die KG beantragte beim Finanzamt M gemäß § 163 AO aus Billigkeitsgründen eine Neuberechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 2007, 2008, 2010 und 2012. Das Finanzamt lehnte diesen Antrag ab und wies anschließend den Einspruch der KG gegen diese Entscheidung ebenfalls als unbegründet zurück.
- 21 Die von der Klägerin des Ausgangsrechtsstreits beim Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) erhobene Klage wurde mit der Begründung abgewiesen, dass das Finanzamt M nicht verpflichtet sei, ihr die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zu erstatten, da diese Umsatzsteuer an die Insolvenzmasse der E-GmbH zurückgezahlt worden sei. Zudem habe die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits keinen zivilrechtlichen Anspruch gegen die E-GmbH auf Erstattung der genannten Umsatzsteuer, sondern lediglich einen Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit italienischer Umsatzsteuer.
- 22 Die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits legte Revision beim Bundesfinanzhof (Deutschland) ein.
- 23 Als Erstes weist das vorlegende Gericht darauf hin, aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere aus dem Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), ergebe sich, dass unter bestimmten Umständen ein „Direktanspruch“ des Empfängers einer Rechnung, die eine nicht geschuldete Mehrwertsteuer enthalte, auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer bei der Finanzverwaltung bestehe. Zuletzt habe der Gerichtshof im Urteil vom 13. Oktober 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790), in Anwendung dieser Rechtsprechung entschieden, dass ein nationales System, in dem zum einen der Dienstleistungserbringer, der die Mehrwertsteuer irrtümlich an die Steuerbehörden abgeführt habe, deren Erstattung verlangen könne, und zum anderen der Dienstleistungsempfänger gegen diesen Dienstleistungserbringer eine

zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung einer nicht geschuldeten Leistung erheben könne, die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivität beachte, da es dem Dienstleistungsempfänger, der mit der irrtümlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer belastet gewesen sei, ermögliche, die rechtsgrundlos gezahlten Beträge erstattet zu bekommen. In diesem Urteil habe der Gerichtshof auch darauf hingewiesen, dass der Dienstleistungsempfänger, wenn die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig schwierig werde, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Dienstleistungserbringers, auf der Grundlage der Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivität die Erstattung unmittelbar von der Finanzverwaltung erhalten könne. Der Gerichtshof habe in diesem Urteil entschieden, dass die letztgenannte Möglichkeit auch dann gelte, wenn die Steuer aufgrund eines Irrtums über den zutreffenden Leistungsort im falschen Mitgliedstaat entrichtet worden sei, weder Missbrauch noch Betrug vorlägen, der Dienstleistungsempfänger und der Dienstleistungserbringer gutgläubig seien und keine Gefahr eines Steuerausfalls bestehe.

- 24 Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass bestimmte Umstände der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Rechtssache weitgehend denen entsprächen, die dem Urteil vom 13. Oktober 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790), zugrunde gelegen hätten. Es habe gleichwohl Zweifel, ob die in jenem Urteil gewählte Lösung auf den Ausgangsrechtsstreit übertragen werden könne. Insbesondere werde in diesem Urteil nicht die Frage beantwortet, ob in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem die in der ursprünglichen Rechnung ausgewiesene inländische Mehrwertsteuer durch eine höhere Mehrwertsteuer eines anderen Mitgliedstaats ersetzt werden müsse, ein „Direktanspruch“ auf Erstattung bestehe. Das vorlegende Gericht fragt sich, ob bei einer unionsweiten Betrachtung unter Einschluss des Mitgliedstaats, in dem die Leistung tatsächlich erbracht wurde, nicht eher ein Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit italienischer Steuer bestehe. In diesem Zusammenhang werde in dem genannten Urteil auch nicht die Frage entschieden, ob der „Direktanspruch“ auf Erstattung in einer Situation wie der des Ausgangsrechtsstreits von der Voraussetzung abhängig gemacht werden könne, dass der Erwerber eine zivilrechtliche Klage auf Erteilung einer Rechnung des zahlungsunfähigen Dienstleistungserbringers mit Ausweis der Mehrwertsteuer dieses anderen Mitgliedstaats erhoben habe. Fraglich sei außerdem, ob Erwägungen der Betrugsbekämpfung in einer solchen Situation Auswirkungen auf den Anspruch des Erwerbers haben könnten, die Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer unmittelbar von der Finanzverwaltung zu verlangen. In diesem Zusammenhang weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass der Umstand, dass der Insolvenzverwalter der E-GmbH die gesetzlich geschuldete italienische Mehrwertsteuer in Italien nicht anmelden werde, nach italienischem Recht zu einer Mehrwertsteuerhinterziehung in Italien führen dürfte.
- 25 Als Zweites möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Finanzverwaltung in einer Situation wie der des Ausgangsrechtsstreits dem Rückzahlungsanspruch des Ausstellers der Rechnung aufgrund deren Berichtigung oder dem „Direktanspruch“ des Rechnungsempfängers den Vorrang geben müsse. Es fragt sich in diesem Zusammenhang, ob zu berücksichtigen sei, dass wegen der Zahlungsunfähigkeit des Rechnungsausstellers und/oder zeitlicher Besonderheiten, wie z. B. des Umstands, dass die Finanzverwaltung zum Zeitpunkt der Erstattung der Mehrwertsteuer an den Rechnungsaussteller gewusst habe, dass dieser zahlungsunfähig gewesen sei, und daher die Möglichkeit eines „Direktanspruchs“ des Rechnungsempfängers auf Erstattung habe erkennen können, keine Rückzahlung in der üblichen Kette erfolgen könne.
- 26 Der Bundesfinanzhof hat deshalb beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Steht einem Leistungsempfänger mit Ansässigkeit im Inland ein sogenannter Direktanspruch gegen die inländische Finanzverwaltung entsprechend dem Urteil des Gerichtshofs vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), zu, wenn
 - a) dem Leistungsempfänger von einem Leistenden, der gleichfalls im Inland ansässig ist, eine Rechnung mit inländischem Steuerausweis erteilt wird, die der Leistungsempfänger bezahlt, wobei der Leistende die in der Rechnung ausgewiesene Steuer ordnungsgemäß versteuert,

- b) es sich bei der in Rechnung gestellten Leistung aber um eine in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Leistung handelt,
 - c) dem Leistungsempfänger daher der Vorsteuerabzug im Inland versagt wird, da es an einer im Inland gesetzlich geschuldeten Steuer fehlt,
 - d) der Leistende die Rechnung daraufhin dahin gehend berichtigt, dass der inländische Steuerausweis entfällt und sich der Rechnungsbetrag daher in Höhe des Steuerausweises mindert,
 - e) der Leistungsempfänger aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Leistenden Zahlungsansprüche gegen den Leistenden nicht durchsetzen kann und
 - f) für den im anderen Mitgliedstaat bislang nicht registrierten Leistenden die Möglichkeit besteht, sich in diesem Mitgliedstaat mehrwertsteuerrechtlich registrieren zu lassen, so dass er danach unter Angabe einer Steuernummer dieses Mitgliedstaats dem Leistungsempfänger eine Rechnung unter Ausweis der Steuer dieses Mitgliedstaats erteilen könnte, die den Leistungsempfänger in diesem Mitgliedstaat zum Vorsteuerabzug im besonderen Verfahren nach der Richtlinie 2008/9 zum Vorsteuerabzug berechtigen würde?
2. Kommt es für die Beantwortung dieser Frage darauf an, dass die inländische Finanzverwaltung dem Leistenden aufgrund der bloßen Rechnungsberichtigung die Steuerzahlung erstattet hat, obwohl der Leistende aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen nichts an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat?

Zu den Vorlagefragen

- 27 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht der Grundsätze der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen ist, dass der Leistungsempfänger unmittelbar bei der Finanzverwaltung des Mitgliedstaats, in dessen Hoheitsgebiet er ansässig ist, die Erstattung der Mehrwertsteuer verlangen kann, die er an den Leistenden gezahlt hat, der irrtümlich die nationale Mehrwertsteuer dieses Mitgliedstaats statt der in einem anderen Mitgliedstaat gesetzlich geschuldeten Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und an die Steuerbehörden des erstgenannten Mitgliedstaats abgeführt hat, wenn diese dem Leistenden, der sich in einem Insolvenzverfahren befindet, die Mehrwertsteuer bereits erstattet haben.
- 28 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, der im Mittelpunkt des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems steht, durch den Mechanismus des Rechts auf Vorsteuerabzug gewährleistet wird, mit dem der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll und das auf diese Weise die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis gewährleistet, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 13. Oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Ausgehend von dieser Prämisse ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung, da die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Rechnungsaussteller enthält, grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten ist, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen eine solche Mehrwertsteuer berichtigt werden kann (Urteil vom 13. Oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 30 Es ist Aufgabe der Mitgliedstaaten, zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Möglichkeit vorzusehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist (Urteil vom

13. Oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 31 Im vorliegenden Fall fragt sich das vorlegende Gericht, ob die auf das Urteil vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), zurückgehende Rechtsprechung, die die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung betraf, auf die vorliegende Rechtssache übertragbar ist.
- 32 In diesem Urteil hat der Gerichtshof die Frage, ob ein Dienstleistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer gegen den Dienstleistungserbringer hat, der sie zu Unrecht in Rechnung gestellt hat und seinerseits die Erstattung von der Steuerbehörde verlangen könnte, oder ob der betreffende Dienstleistungsempfänger seinen Antrag unmittelbar an die Steuerbehörde richten können muss, dahin gehend entschieden, dass ein System, in dem zum einen der Dienstleistungserbringer, der die Mehrwertsteuer irrtümlich an die Steuerbehörden entrichtet hat, deren Erstattung verlangen kann, und zum anderen der Dienstleistungsempfänger gegen den Dienstleistungserbringer eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung einer nicht geschuldeten Leistung erheben kann, grundsätzlich die Grundsätze der Neutralität und der Effektivität beachtet. Denn ein solches System ermöglicht es dem Dienstleistungsempfänger, der mit der irrtümlich in Rechnung gestellten Steuer belastet war, die rechtsgrundlos gezahlten Beträge erstattet zu bekommen (Urteil vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 39).
- 33 Der Gerichtshof hat ergänzt, dass, wenn die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Dienstleistungserbringers, diese Grundsätze gebieten können, dass der Dienstleistungsempfänger seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann. Damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, müssen deshalb die Mitgliedstaaten die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen (Urteil vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 41).
- 34 Wie das vorlegende Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen selbst ausgeführt hat, bezieht sich der Direktanspruch auf Erstattung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer, wie er sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, auf die in dem Mitgliedstaat, in dem sie in Rechnung gestellt und an den sie gezahlt wurde, zu Unrecht erhobene nationale Mehrwertsteuer (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 25). Der Direktanspruch auf Erstattung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer, der dem Empfänger einer Rechnung unter bestimmten Voraussetzungen zusteht, bezieht sich somit auf die Mehrwertsteuer, die der betreffende Mitgliedstaat vom Aussteller der Rechnung erhalten hat.
- 35 Zwar betrifft der Ausgangsrechtsstreit Anträge auf Erstattung zu Unrecht in Rechnung gestellter und entrichteter Mehrwertsteuer, doch hat das Finanzamt X im vorliegenden Fall die vom Dienstleistungsempfänger zu Unrecht gezahlte Mehrwertsteuer bereits an die Insolvenzmasse des Dienstleistungserbringers erstattet.
- 36 Unter diesen Umständen kann die auf das Urteil vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), zurückgehende Rechtsprechung nicht auf einen Sachverhalt wie den des Ausgangsrechtsstreits übertragen werden.
- 37 Müsste nämlich im Fall einer zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer die Finanzverwaltung, die auf Antrag des Dienstleistungserbringers bereits die Mehrwertsteuer erstattet hat, in Anwendung der auf das Urteil vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), zurückgehenden Rechtsprechung diese Mehrwertsteuer auch dem Dienstleistungsempfänger erstatten, wäre die Finanzverwaltung verpflichtet, die Mehrwertsteuer zweimal zu erstatten.
- 38 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, dass, wenn ein Dienstleistungserbringer fälschlicherweise eine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und abgeführt hat, diese grundsätzlich diesem Dienstleistungserbringer zu erstatten ist. Das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat, stellt nämlich eine

Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die dem Einzelnen aus dem Unionsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Der betreffende Mitgliedstaat ist daher grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zu erstatten. Dem Antrag auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer liegt also der Anspruch auf Rückzahlung rechtsgrundlos gezahlter Beträge zugrunde, der die Folgen der Unvereinbarkeit der Abgabe mit dem Unionsrecht dadurch beheben soll, dass die mit der Abgabe zu Unrecht auferlegte wirtschaftliche Belastung des Wirtschaftsteilnehmers, der sie letztlich tatsächlich getragen hat, neutralisiert wird. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, der ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt, soll den Steuerpflichtigen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vollständig von der Mehrwertsteuer entlasten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 23 bis 25).

- 39 Der Umstand, dass sich der Dienstleistungserbringer in der vorliegenden Rechtssache ebenso wie in jener, in der das Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), ergangen ist, in einem Insolvenzverfahren befindet, ist im vorliegenden Fall nicht relevant.
- 40 Die auf dieses Urteil zurückgehende Rechtsprechung zielt nämlich nicht darauf ab, die Rangfolge der Gläubiger im Rahmen eines Insolvenzverfahrens in Frage zu stellen.
- 41 Unter solchen Umständen konnte zwar nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass der Erwerber in eine Situation geraten würde, in der die Erhebung einer zivilrechtlichen Klage gegen den Insolvenzverwalter des Dienstleistungserbringers auf Erteilung einer Rechnung mit italienischem Mehrwertsteuerausweis unmöglich oder übermäßig erschwert wäre, und dass er in der Folge einen Erstattungsantrag unmittelbar an die Finanzverwaltung richten würde. Soll der Finanzverwaltung jedoch keine unangemessene Belastung auferlegt werden, kann von ihr nicht verlangt werden, den Umstand zu berücksichtigen, dass in einer Situation wie der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden die Erstattung in der üblichen Kette aufgrund des Insolvenzverfahrens des Dienstleistungserbringers erheblich gestört bzw. unterbrochen war, so dass die ihm von der Finanzverwaltung zu erstattende Mehrwertsteuer in die Insolvenzmasse fiel und dem Erwerber womöglich nicht erstattet würde.
- 42 Es trifft auch zu, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird, so dass die Steuerbehörden nicht nur die erforderlichen Kontrollen bei den Steuerpflichtigen durchführen müssen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken, sondern auch die Erklärungen der Steuerpflichtigen, deren Konten und die anderen einschlägigen Unterlagen prüfen müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 62 und 63 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 43 Im vorliegenden Fall jedoch von der deutschen Finanzverwaltung zu verlangen, zu bestimmen, ob der Umstand, dass der Insolvenzverwalter des Dienstleistungserbringers die gesetzlich geschuldete italienische Mehrwertsteuer in Italien nicht erklären wird, nach italienischem Recht einen Mehrwertsteuerbetrug in diesem Mitgliedstaat darstellt, geht über das hinaus, was einer nationalen Finanzverwaltung aufgrund des in der vorstehenden Randnummer genannten Ziels zumutbar ist.
- 44 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Möglichkeit für den Erwerber oder Dienstleistungsempfänger, seinen Antrag auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer „unmittelbar“ an die Finanzverwaltung zu richten, eine Ausnahme darstellt und, wie sich aus der in Rn. 33 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, nur dann eröffnet ist, wenn die Beitreibung dieser Mehrwertsteuer beim Lieferer oder Dienstleistungserbringer unmöglich oder übermäßig erschwert ist, was voraussetzt, dass der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger alle Möglichkeiten ausgeschöpft hat, um seine Rechte anderweitig geltend zu machen.
- 45 Wie sich aus der Vorlageentscheidung und insbesondere aus den vom vorlegenden Gericht in seiner Formulierung der ersten Frage geschilderten Umständen ergibt, besteht für den Leistenden, der in dem anderen Mitgliedstaat, in dem die Mehrwertsteuer gesetzlich geschuldet ist, bislang nicht registriert ist, die Möglichkeit, sich in diesem Mitgliedstaat mehrwertsteuerrechtlich registrieren zu lassen, so dass er danach unter Angabe einer Steuernummer dieses Mitgliedstaats dem Leistungsempfänger eine Rechnung unter Ausweis der Steuer dieses Mitgliedstaats erteilen könnte, die den Leistungsempfänger dort zum Vorsteuerabzug berechtigen würde.

- 46 Folglich hätte die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, im vorliegenden Fall, um die Kosten der betreffenden Mehrwertsteuer nicht tragen zu müssen, gegen den Insolvenzverwalter des Dienstleistungserbringers eine zivilrechtliche Klage auf Erteilung einer Rechnung mit italienischem Mehrwertsteuerausweis erheben können, was sie nicht getan hat.
- 47 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht der Grundsätze der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer dahin auszulegen ist, dass der Leistungsempfänger nicht unmittelbar bei der Finanzverwaltung des Mitgliedstaats, in dessen Hoheitsgebiet er ansässig ist, die Erstattung der Mehrwertsteuer verlangen kann, die er an den Leistenden gezahlt hat, der irrtümlich die nationale Mehrwertsteuer dieses Mitgliedstaats statt der in einem anderen Mitgliedstaat gesetzlich geschuldeten Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und an die Steuerbehörden des erstgenannten Mitgliedstaats abgeführt hat, wenn diese dem Leistenden, der sich in einem Insolvenzverfahren befindet, die Mehrwertsteuer bereits erstattet haben.

Kosten

- 48 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung ist im Licht der Grundsätze der Effektivität und der Neutralität der Mehrwertsteuer

dahin auszulegen, dass

der Leistungsempfänger nicht unmittelbar bei der Finanzverwaltung des Mitgliedstaats, in dessen Hoheitsgebiet er ansässig ist, die Erstattung der Mehrwertsteuer verlangen kann, die er an den Leistenden gezahlt hat, der irrtümlich die nationale Mehrwertsteuer dieses Mitgliedstaats statt der in einem anderen Mitgliedstaat gesetzlich geschuldeten Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und an die Steuerbehörden des erstgenannten Mitgliedstaats abgeführt hat, wenn diese dem Leistenden, der sich in einem Insolvenzverfahren befindet, die Mehrwertsteuer bereits erstattet haben.

Biltgen

Wahl

Arastey Sahún

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 5. September 2024.

Der Kanzler

Der Kammerpräsident

A. Calot Escobar

F. Biltgen

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

11. Juli 2024^(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. a – Art. 9 Abs. 1 – Art. 14 Abs. 2 Buchst. a – Steuerbare Lieferung von Gegenständen – Übertragung des Eigentums an einer landwirtschaftlichen Fläche gegen Zahlung einer Entschädigung aufgrund einer behördlichen Entscheidung – Enteignung“

In der Rechtssache C-182/23 [Makowit]⁽ⁱ⁾

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 18. Januar 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 22. März 2023, in dem Verfahren

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej

gegen

J. S.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten N. Piçarra sowie der Richter N. Jääskinen (Berichterstatter) und M. Gavalec,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, vertreten durch B. Kołodziej und T. Wojciechowski,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Herold und M. Owsiany-Hornung als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 9 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen J. S. und dem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde, Polen) (im Folgenden: Steuerbehörde) wegen eines Antrags auf Aufhebung eines Steuervorbescheids vom 31. Oktober 2017 (im Folgenden: Steuervorbescheid).

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, der Mehrwertsteuer.

- 4 Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

- 5 Art. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

- a) die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand gegen Zahlung einer Entschädigung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes;

...“

- 6 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet wie folgt:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

Polnisches Recht

- 7 Art. 7 Abs. 1 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2022, Pos. 931) in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht vor:

„Als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, darunter auch:

- 1) die Übertragung des Eigentums an Gegenständen gegen Zahlung einer Entschädigung auf Anordnung einer Behörde oder eines in deren Namen handelnden Rechtssubjekts oder kraft Gesetzes;

...“

- 8 In Art. 15 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es:

„1) Steuerpflichtig sind juristische Personen, Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit und natürliche Personen, die eine in Abs. 2 genannte wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Zweck oder Ergebnis selbstständig ausüben.

2) Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten der Erzeuger, Händler oder Dienstleistungserbringer, einschließlich der Rechtssubjekte, die natürliche Ressourcen gewinnen, und der Landwirte, sowie die Tätigkeiten der Personen, die freie Berufe ausüben. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten insbesondere Handlungen, die in der nachhaltigen Verwendung von Waren oder immateriellen Vermögenswerten und Rechten zu Erwerbszwecken bestehen.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 9 J. S. führt einen landwirtschaftlichen Betrieb, in dem er seit 2001 in der Milchviehhaltung und Milcherzeugung tätig ist. Er ist seit Januar 2013 als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert. Im Jahr 2003 und anschließend im Jahr 2015 kaufte er Grundstücke, die diesen Betrieb vergrößern sollten. Auf diesen Erwerb wurde weder Mehrwertsteuer erhoben noch war er Gegenstand eines Vorsteuerabzugs.
- 10 Mit Entscheidung des Woiwoden, einer Behörde innerhalb der öffentlichen Verwaltung, vom 6. März 2017 wurde das Eigentum an einem Teil der Grundstücke, auf denen sich der Betrieb von J. S. befindet, auf den Skarb Państwa (Fiskus, Polen) übertragen, um Investitionen in Straßen durchzuführen. Gleichzeitig leitete der Woiwode ein Verfahren ein, um die Entschädigung zu bestimmen, die J. S. für die Übertragung des Eigentums an den vom Fiskus erworbenen Grundstücken zustand.
- 11 In diesem Zusammenhang stellte J. S. bei der Steuerbehörde einen Antrag auf Erteilung eines Steuervorbescheids, um zum einen zu klären, ob er aufgrund der Veräußerung der vom Fiskus für die Durchführung von Investitionen in Straßen erworbenen Grundstücke als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen war, und zum anderen, ob auf die dafür erhaltene Entschädigung Mehrwertsteuer zu erheben war. Seiner Ansicht nach waren diese Fragen zu verneinen.
- 12 In dem Steuervorbescheid vertrat die Steuerbehörde die Auffassung, dass die Übertragung des Eigentums an Grundstücken an den Fiskus im Wege der Enteignung, um Investitionen in Straßen durchzuführen, als eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt durch J. S. anzusehen sei. Dieser handele als ein Rechtssubjekt, das eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 15 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes ausübe, d. h. als Mehrwertsteuerpflichtiger.
- 13 J. S. focht diese Auslegung vor dem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen) an, der den Steuervorbescheid mit Urteil vom 15. Oktober 2018 aufhob. In der Begründung wies dieses Gericht darauf hin, dass J. S. nichts unternommen habe, um die in Rede stehenden Grundstücke zu verkaufen, und dass deren Enteignung unabhängig von seinem Willen beschlossen worden sei. Somit habe diese Enteignung in keinem Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Tätigkeit von J. S. gestanden, und folglich habe J. S. nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger gehandelt, als die in Rede stehenden Grundstücke auf den Fiskus übertragen worden seien.
- 14 Die Steuerbehörde legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen), dem vorlegenden Gericht, ein und machte u. a. geltend, dass der Erwerb der in Rede stehenden Grundstücke im Wege der Enteignung mit der gewerblichen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit durch J. S. verbunden gewesen sei, die in der Nutzung dieser Grundstücke im Rahmen seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit bestehe. Dieser Erwerb sei daher als Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt anzusehen, die der Mehrwertsteuer unterliegen müsse.
- 15 Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits hänge davon ab, ob die Übertragung des Eigentums an einer Immobilie an den Fiskus durch Enteignung zum Zweck des Baus öffentlicher Straßen als Lieferung von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, anzusehen sei, weil dieser Steuerpflichtige diese Immobilie im Rahmen seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit genutzt habe.
- 16 Erstens gehe im vorliegenden Fall aus der durch die Steuerbehörde vorgenommenen Beschreibung des Sachverhalts, der diesem Rechtsstreit zugrunde liege, nicht hervor, dass die in Rede stehenden Grundstücke auf den nicht landwirtschaftlich genutzten Teil des Vermögens von J. S. übertragen

worden wären, da diese Grundstücke immer Vermögenswerte des Unternehmens von J. S. gewesen seien.

- 17 Zweitens ergebe sich namentlich aus dem Urteil vom 15. September 2011, *Ślaby u. a.* (C-180/10 und C-181/10, EU:C:2011:589), dass dann, wenn ein Wirtschaftsteilnehmer aktive Schritte zum Vertrieb von Grund und Boden unternahme, aufgrund derer er als Unternehmer angesehen werden könne, die verkauften Gegenstände der Mehrwertsteuer unterliegen müssten. Im vorliegenden Fall habe J. S. jedoch nichts unternommen, um die fraglichen Grundstücke zu verkaufen. Nach der polnischen Rechtsprechung liege die entscheidende Voraussetzung für die Mehrwertsteuerpflichtigkeit eines Umsatzes nicht in dem bloßen Umstand, Mehrwertsteuerpflichtiger zu sein, sondern es sei in dieser Hinsicht erforderlich, im Rahmen des spezifischen Umsatzes, der zur wirtschaftlichen Tätigkeit des betreffenden Wirtschaftsteilnehmers gehöre, als Mehrwertsteuerpflichtiger gehandelt zu haben. Im vorliegenden Fall sei J. S. jedoch nicht im Immobilienhandel tätig gewesen, um insbesondere die in Rede stehenden Grundstücke zu verkaufen, und habe keine andere wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt als die landwirtschaftliche Tätigkeit, für die er mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei.
- 18 Drittens sei, als J. S. diese Grundstücke erworben habe, keine Mehrwertsteuer erhoben worden, so dass hierbei kein Vorsteuerabzug erfolgt sei.
- 19 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Lässt Art. 9 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie zu, dass ein Landwirt, der Mehrwertsteuerpflichtiger nach den allgemeinen Regelungen ist und das Eigentum an einem Grundstück im Wege der Enteignung gegen Zahlung einer Entschädigung im Zusammenhang mit einer Nutzungsänderung hin zu nicht landwirtschaftlichen Zwecken auf den Fiskus überträgt, allein deshalb als Steuerpflichtiger angesehen wird, der Mehrwertsteuer in Bezug auf diese Lieferung abzurechnen hat, weil das Grundstück für die Zwecke einer mehrwertsteuerpflichtigen landwirtschaftlichen Tätigkeit genutzt wurde?

Zur Vorlagefrage

- 20 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof dessen Aufgabe ist, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zweckdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat er die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren. Außerdem kann der Gerichtshof veranlasst sein, unionsrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen, die das nationale Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat (Urteil vom 7. September 2023, *Groenland Poultry*, C-169/22, EU:C:2023:638, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 21 Im vorliegenden Fall hängt die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits unter Berücksichtigung der vom vorlegenden Gericht angeführten Gesichtspunkte davon ab, ob eine Enteignung landwirtschaftlicher Grundstücke wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die gegen Zahlung einer Entschädigung an den ursprünglichen Eigentümer der betreffenden Grundstücke erfolgt, der Mehrwertsteuer unterliegen muss.
- 22 Es ist aber Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Voraussetzungen festlegt, die eine Lieferung von Gegenständen erfüllen muss, um als mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz eingestuft werden zu können.
- 23 Im Übrigen verweist das vorlegende Gericht in seiner Frage auch auf Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Begriffe „Steuerpflichtiger“ und „wirtschaftliche Tätigkeit“ definiert. Aus der Vorlageentscheidung geht jedoch hervor, dass die Frage, ob J. S. mehrwertsteuerpflichtig ist und eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, unstreitig ist.

- 24 Folglich ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seiner Frage im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Übertragung des Eigentums an landwirtschaftlichen Grundstücken im Wege der Enteignung gegen Zahlung einer Entschädigung an den Eigentümer dieser Grundstücke der Mehrwertsteuer unterliegen muss, wenn es sich bei diesem Eigentümer um einen mehrwertsteuerpflichtigen Landwirt handelt, auch wenn dieser keine Tätigkeit im Immobilienhandel ausübt und nichts unternommen hat, was auf eine solche Eigentumsübertragung abzielen würde.
- 25 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass mit der Mehrwertsteuerrichtlinie ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden ist, das insbesondere auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruht (Urteil vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt. Es ist daher zu prüfen, ob die in Rn. 24 des vorliegenden Urteils beschriebenen Umstände zum einen dem Begriff „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt“ und zum anderen dem Begriff „Steuerpflichtiger als solcher“ entsprechen.
- 27 Was erstens den Begriff „Lieferung von Gegenständen“ anbelangt, so definiert Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie diesen als die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Zudem bestimmt Art. 14 Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie, dass neben dem in Abs. 1 dieses Artikels genannten Umsatz die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand gegen Zahlung einer Entschädigung aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes als eine Lieferung von Gegenständen gilt.
- 28 Abs. 2 dieses Artikels stellt gegenüber der allgemeinen Definition in seinem Abs. 1 eine *lex specialis* dar, deren Anwendungsvoraussetzungen gegenüber denen von Abs. 1 autonomen Charakter haben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 36, und vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 55).
- 29 Somit erfordert die Einordnung als „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie die Erfüllung dreier kumulativer Voraussetzungen. Zunächst muss eine Übertragung des Eigentumsrechts stattfinden. Sodann muss diese Übertragung aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes vorgenommen werden. Schließlich muss eine Entschädigung gezahlt werden (Urteile vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 37, und vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 56).
- 30 Im vorliegenden Fall ergibt sich hinsichtlich der ersten beiden oben genannten Voraussetzungen aus den Angaben des vorlegenden Gerichts, dass zum einen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden landwirtschaftlichen Grundstücke unstreitig Eigentum des Fiskus geworden sind und dass zum anderen diese Eigentumsübertragung auf einer einseitigen Entscheidung des Woiwoden, einer Behörde innerhalb der öffentlichen Verwaltung, vom 6. März 2017 beruht.
- 31 In Bezug auf die dritte in Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellte Voraussetzung, nämlich die der Zahlung einer Entschädigung, hat der Gerichtshof entschieden, dass für die Feststellung, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, nur zu ermitteln ist, ob die in Rede stehende Entschädigung unmittelbar mit der Übertragung des Eigentums verbunden ist und ob sie tatsächlich geleistet wurde (Urteil vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 61 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Entschädigung unmittelbar mit der Übertragung des Eigentums an den betreffenden landwirtschaftlichen Grundstücken auf den Fiskus verbunden ist. Sofern diese Entschädigung tatsächlich geleistet wurde, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, stellt der fragliche

Umsatz eine „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dar.

- 33 Was die Voraussetzung in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, dass diese Lieferung „gegen Entgelt“ getätigt werden muss, genügt der bloße Bezug einer Entschädigung im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie durch den Steuerpflichtigen, damit die Voraussetzung eines Umsatzes gegen Entgelt im Hinblick auf die Anwendung dieser Bestimmung erfüllt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 44).
- 34 Was zweitens den Begriff „Steuerpflichtiger als solcher“ in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, ist J. S. zwar als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert, das vorlegende Gericht hat aber Zweifel, ob er bei der Übertragung des Eigentums an den in Rede stehenden landwirtschaftlichen Grundstücken in dieser Eigenschaft gehandelt hat. Er übe weder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Immobilienhandel aus noch habe er etwas unternommen, um diese Grundstücke zu verkaufen.
- 35 Insoweit ist festzustellen, dass ein Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich nur dann als solcher handelt, wenn er dies im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit tut (Urteil vom 13. Juni 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung). Dieses letztgenannte Kriterium ist erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger das Eigentum an Grundstücken überträgt, die für diese wirtschaftliche Tätigkeit im weiten Sinne verwendet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juni 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, Rn. 42).
- 36 Dagegen handelt ein Steuerpflichtiger, der einen Umsatz für private Zwecke ausführt, nicht als Steuerpflichtiger. Daher unterliegt ein Umsatz, den ein Steuerpflichtiger für private Zwecke ausführt, nicht der Mehrwertsteuer (Urteile vom 4. Oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, Rn. 17 und 18, sowie vom 8. März 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, Rn. 24).
- 37 Im vorliegenden Fall geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervor, dass die in Rede stehenden landwirtschaftlichen Grundstücke nach Ansicht der Steuerbehörde zum Zeitpunkt der Übertragung ihres Eigentums auf den Fiskus Vermögenswerte des Unternehmens von J. S. waren.
- 38 Daraus folgt, dass J. S., der aufgrund seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig ist, bei der Übertragung des Eigentums an landwirtschaftlichen Grundstücken, die für seine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet wurden, wohl als Steuerpflichtiger gehandelt hat, auch wenn er keine Tätigkeit im Immobilienhandel ausübt und nichts zu diesem Zweck unternommen hat.
- 39 Zum letztgenannten Punkt ist hinzuzufügen, dass eine Voraussetzung, die dahin ginge, aktive Schritte seitens des Steuerpflichtigen zu verlangen, auch nicht mit der praktischen Wirksamkeit von Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar wäre, der sich definitionsgemäß auf die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes bezieht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchs], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 75).
- 40 Sollte das vorlegende Gericht feststellen, dass J. S. den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsatz im Rahmen der Verwaltung des nicht landwirtschaftlich genutzten Teils seines Vermögens getätigt hat, wäre davon auszugehen, dass er nicht als Steuerpflichtiger gehandelt hat und dieser Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.
- 41 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Übertragung des Eigentums an landwirtschaftlichen Grundstücken im Wege der Enteignung gegen Zahlung einer Entschädigung an den Eigentümer dieser Grundstücke der Mehrwertsteuer unterliegen muss, wenn dieser Eigentümer ein mehrwertsteuerpflichtiger Landwirt ist, der als solcher handelt, auch wenn er keine Tätigkeit im Immobilienhandel ausübt und nichts unternommen hat, was auf eine solche Eigentumsübertragung abzielen würde.

Kosten

42 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 2 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

eine Übertragung des Eigentums an landwirtschaftlichen Grundstücken im Wege der Enteignung gegen Zahlung einer Entschädigung an den Eigentümer dieser Grundstücke der Mehrwertsteuer unterliegen muss, wenn dieser Eigentümer ein mehrwertsteuerpflichtiger Landwirt ist, der als solcher handelt, auch wenn er keine Tätigkeit im Immobilienhandel ausübt und nichts unternommen hat, was auf eine solche Eigentumsübertragung abzielen würde.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Polnisch.

ⁱ Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag.Dr. Wolfgang Pagitsch in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Securitas Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H., Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 29. Juni 2021 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014 und Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014 des Finanzamtes für Großbetriebe, jeweils vom 6. Mai 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***,

A.) zu Recht erkannt:

- I.) Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid Umsatzsteuer 2011 wird gem. § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2012 bis 2014 wird gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 wird gem. § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem am Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage I bis III angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen integrierten Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

B.) den Beschluss gefasst:

- I.) Die Beschwerde hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2011 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

- II.) Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer in den Jahren 2017 bis 2021 durchgeführten Außenprüfung wurde - soweit hier relevant - betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014 die Feststellung getroffen, dass in den zu prüfenden Jahren sowohl ganze Wohnobjekte als auch einzelne Mietwohnungen - beides Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens - an fremde Dritte unecht steuerbefreit verkauft worden seien. Die Errichtung bzw. Vermietung der verkauften Immobilien sei vor dem 30.3.2012 erfolgt. Für einen Teil der verkauften Objekte seien sowohl im Jahr des Verkaufes als auch in den Vorjahren umfangreiche Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt und für deren Kosten der Vorsteuerabzug lukriert worden. Die Finanzierung dieser Maßnahmen (zB Fassadensanierung; Austausch von Fenstern und Türen; Komplettaustausch des Daches; Modernisierung der Aufzugsanlagen) sei durch die im Rahmen der monatlichen Mietvorschreibungen eingehobenen sog. „Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge“ (kurz: EVB) gem. § 14 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (BGBl. I Nr. 147/1999, kurz: WGG) erfolgt. Da unecht steuerbefreite Verkäufe eine Änderung der Verhältnisse darstellen würden und die durchgeführten umfangreichen Instandsetzungen unter den Begriff der „Großreparaturen“ zu subsumieren seien, müsse - nach Ansicht der Außenprüfung - in den Streitjahren eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 durchgeführt werden.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Außenprüfung an und nahm mit Bescheiden von 6.5.2021 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014 wieder auf und erließ am selben Tag neue Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014, in letzteren erfolgten jeweils unter der KZ 063 umfangreiche Vorsteuerberichtigungen (2011 iHv € 157.212,00; 2012 iHv € 264.766,00; 2013 iHv € 450.142,00 und 2014 iHv € 418.971,00) (siehe Tz 1 des Berichtes).

Darüber hinaus erfolgte bezüglich Umsatzsteuer 2011 eine (weitere) Vorsteuerkorrektur iHv insgesamt € 2.362.954,28, wobei die Gründe bzw. der diesbezügliche Sachverhalt von der Beschwerdeführerin mittels einer vor Prüfungsbeginn am 17.3.2017 eingereichten Selbstanzeige offengelegt worden sei, insbesondere sei bei der Organgesellschaft ***Firma1*** eine fehlerhafte Vorsteueraufteilung vorgenommen worden, welche zu einer Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG 1994 iHv € 2.313.471,47 geführt habe (siehe Tz 3 des Berichtes).

Mit Schriftsatz vom 29.6.2021 brachte die Beschwerdeführerin - nach gewährter Fristverlängerung - gegen sämtliche Bescheide Beschwerde ein. Sie monierte darin zunächst einzig die vorgenommene Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 (Tz 1) als

unrichtig und führte als Begründung im Wesentlichen aus, dass für Instandsetzungsaufwendungen (inkl. Großreparaturen), die aus EVBs nach dem WGG finanziert werden, dem Grunde nach keine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 bestehe, da die Instandsetzungsaufwendungen mit steuerpflichtigen Erlösen, nämlich den umsatzsteuerpflichtigen EVBs in direktem Zusammenhang stehen würden. Zudem handle es sich - selbst wenn dieser Rechtsansicht nicht gefolgt werden sollte - beim Großteil der Instandsetzungsaufwendungen um keine Großreparaturen iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 und habe für diesen Teil der Arbeiten eine Vorsteuerberichtigung zu unterbleiben, sodass diese auch der Höhe nach angefochten werde. Darüber hinaus seien die EVBs über einen eigenen Rechnungskreis auf der Passivseite gebucht und in der Bilanz dargestellt worden und hätten rein wirtschaftlich die WGG-Mieter die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten direkt aus den umsatzsteuerpflichtigen EVBs finanziert. Da nach der Rspr. des OGH auch alle bis zum 30.6.2016 eingehobenen und nicht verbrauchten EVBs unverzüglich und zuzüglich gesetzlicher Verzugszinsen zurückzuerstatten seien, werde deutlich, dass es sich bei den EVBs um keinen Teil des Mietentgeltes, sondern um eigenständige Beiträge handle. Bei den EVBs lägen daher gar keine ertragssteuerlichen Aufwendungen vor. Die Aufwendungen seien auch nicht vom Unternehmer bzw. dem Eigentümer der WGG-Objekte zu tragen, da sie weder in der Bilanz im Anlagevermögen aktiviert, noch in der GuV aufwandwirksam das Ergebnis mindern würden. Auch stünden die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 12 Abs. 4 UStG 1994 in direktem Zusammenhang mit den bereits vereinnahmten umsatzsteuerpflichtigen EVBs. Im konkreten Fall bestehe daher ein klarer Zusammenhang zwischen den aus den Instandsetzungsmaßnahmen resultierenden Kosten und den EVBs. Ihre Verwendung sei nämlich ex lege zweckgebunden und dürfe gem. § 14 lit d WGG ausschließlich für Erhaltungs- sowie nützliche Verbesserungsarbeiten verwendet werden. Vor diesem Hintergrund mangle es daher allgemein an der Voraussetzung der Änderung der Verhältnisse. Schließlich handle es sich bei den gegenständlich durchgeführten bloßen Verbesserungs-, Verschönerungs- bzw. Renovierungsarbeiten deshalb nicht um „Großreparaturen“ iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994, da bei einer „Reparatur“ ein Schaden vorliegen müsse und es an einem solchen bei einer bloßen „Renovierung“ mangle. Daher fielen unter dem Begriff Großreparatur im Jahr 2011 nur € 10.524,93, im Jahr 2012 € 2.603,63, im Jahr 2013 € 9.786,02 und im Jahr 2014 € 21.047,33. Darüber hinaus wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch einen Senat gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 23.8.2021 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt wesentlicher Aktenteile dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Mit E-Mail vom 25.4.2022 wies die belangte Behörde das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass es bezüglich Umsatzsteuer 2011 möglicherweise eine Verjährungsproblematik gebe, welche im

Zuge des Beschwerdeverfahrens betreffend den Bescheid einer Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG iZm der Umsatzsteuer 2011 hervorgekommen sei.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23.6.2022, RV/7100423/2022, wurde der Beschwerde gegen den Bescheid vom 10.5.2021 betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG iZm der Umsatzsteuer 2011 stattgegeben und der Bescheid ersatzlos aufgehoben, da der Umsatzsteuerbescheid 2011 erst am 6.5.2021, somit knapp außerhalb der absoluten Festsetzungsverjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO erlassen worden sei.

Gegen diese Entscheidung erhob die belangte Behörde mit Schriftsatz vom 29.7.2022 Amtsrevision, deren Entscheidung durch den VwGH zu Ro 2022/16/0020 noch aussteht. Als Begründung führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG nicht unter § 207 Abs. 2 letzter Satz BAO zu subsumieren sei und daher hinsichtlich der Verjährungsbestimmungen keine Bindung an der Stammabgabe „Umsatzsteuer 2011“ bestehe.

Mit E-Mail vom 20.9.2022 wies die Beschwerdeführerin auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 23.6.2022 hin und brachte nunmehr auch die Verjährungseinrede bezüglich Umsatzsteuer 2011 vor.

Mit Beschlüssen vom 20.3.2023 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde auf zur Verjährungsproblematik Stellung zu nehmen und erließ einen Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der fehlenden Beschwerdebegründung betreffend die Wiederaufnahmebescheide.

Mit Schreiben vom 30.3.2023 führte die belangte Behörde zusammenfassend aus, dass der Rückforderungsanspruch zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer erst mit Geltendmachung im Rahmen der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuererklärung entstehen würde, somit gegenständlich mit 26.4.2013, der Rückforderungsanspruch aus der nicht durchgeführten Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 erst mit Fälligkeit der Voranmeldung für den letzten Voranmeldungszeitraum des Veranlagungszeitraumes (04/2011) entstehen würde, somit gegenständlich erst am 15.6.2011, und die Anwendung des Instruments der absoluten Verjährung für den konkreten Sachverhalt ungeeignet sei, da bereits mit Zahlung der Steuerschuld und zustimmender Betriebsprüfung Rechtsfrieden eingetreten sei.

In Entsprechung des Mängelbehebungsauftrages vom 20.3.2023 führte die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 11.5.2023 zur Begründung der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014 sowie auch ergänzend zu den Umsatzsteuerbescheiden 2011 bis 2014 aus, dass allen angefochtenen Bescheiden die Bescheidqualität fehle und somit deren Rechtswirksamkeit abzusprechen sei, da die angefochtenen Bescheide keine Unterschrift iSd § 96 Abs. 1 BAO aufweisen würden.

Diese sei jedoch nach Maßgabe des § 96 Abs. 1 BAO zwingend notwendig, da es sich nicht um mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide handle, welche nach § 96 Abs. 1 BAO entweder händisch oder durch eine qualifizierte elektronische Signatur zu unterschrieben seien. Zudem sei auch für den Fall, dass das Gericht die Ansicht vertreten sollte, es würden mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide vorliegen und es könne gem. § 96 Abs. 2 BAO die Ausnahme vom Unterschriftserfordernis des § 96 Abs. 1 BAO greifen, ein Mangel gegeben, der zur Nichtigkeit der Bescheide führe, da aus der jüngsten Judikatur des VfGH (9.3.2023, G 295/2022) abzuleiten sei, dass - bei Fehlen einer handschriftlichen Signatur (oder einer damit gleichgestellten qualifizierten elektronischen Signatur) zumindest eine elektronische Amtssignatur iSd § 19 E-GovG vorliegen müsse, damit ein Bescheid Bescheidqualität erlangen könne. Jene elektronische Amtssignatur, die auf den angefochtenen Bescheiden ausgewiesen sei, weise aber einen Mangel im Zertifikat aus, der zur Ungültigkeit der elektronischen Amtssignatur und damit zur Unwirksamkeit der angefochtenen Bescheide führe.

Darüber hinaus wendete die Beschwerdeführerin in einem weiteren Schreiben vom 11.5.2023 bezüglich des Wiederaufnahmebescheides Umsatzsteuer 2011 unter Verweis auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu RV/7100423/2022 noch zusätzlich Verjährung ein, da mit Ablauf des 30.4.2021 die absolute zehnjährige Verjährungsfrist für sämtliche Perioden des Jahres 2011 (abweichendes Wirtschaftsjahr 5/2010 bis 4/2011) eingetreten sei und verwies ergänzend auf die beigelegte Revisionsbeantwortung vom 29.9.2022.

In Entsprechung des Beschlusses vom 25.5.2023 führte die belangte Behörde in einer ergänzenden Stellungnahme aus, dass ihre Ansicht nach die fehlende Bescheidqualität der angefochtenen Bescheide nicht vorliege, da es sich um mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide handle und sei die von der Beschwerdeführerin zitierte Entscheidung des VfGH vom 9.3.2023, G 295/2022, nicht einschlägig, weil im Bereich des Abgabenrechts § 96 Abs. 2 BAO unmissverständlich regle, dass Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedürfen und es eine davon abweichende Regelung in den Materiengesetzen (EStG, KStG, UStG) nicht gebe.

Mit Schreiben vom 21.11.2023 reichte die Beschwerdeführerin eine Replik zur Stellungnahme der belangten Behörde ein und wies noch einmal darauf hin, dass die angefochtenen Bescheide nicht rein maschinell erzeugt worden seien und daher jedenfalls eine gültige Amtssignatur iSd § 19 E-GovG, somit eine qualifizierte oder fortgeschrittene Signatur, aufweisen müssten, um Rechtswirksamkeit entfalten zu können. Zudem sei, da das Abgabenverfahren als Massenverfahren ausgestaltet sei, aufgrund der Entscheidung des VfGH vom 9.3.2023, G 295/2022, die Bestimmung des § 96 Abs. 2 BAO auch in verfassungskonformer Interpretation dahingehend auszulegen, dass alle automationsunterstützten Erledigungen eine gültige Amtssignatur iSd § 19 E-GovG aufweisen müssten.

Mit Erkenntnis vom 8.1.2024 zu RV/4100285/2021 hat das Bundesfinanzgericht in einem Parallelverfahren hinsichtlich der Beschwerde der im selben Konzern tätigen ***Firma2*** entschieden, dass den angefochtenen Erledigungen sehr wohl Bescheidcharakter zukomme und infolge der Änderung der Verhältnisse aufgrund der unecht befreiten Verkäufe von Wohnungen eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 hinsichtlich der Großreparaturen durchzuführen sei. Hingegen gab es in diesem Verfahren keine strittigen Verjährungsfragen.

Mit Schriftsatz vom 21.2.2024 erhob die Beschwerdeführerin gegen dieses Erkenntnis Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (E 629/2024), da durch die verfassungswidrige Auslegung des § 96 Abs. 2 BAO durch das Bundesfinanzgericht das Sachlichkeitsgebot, der Schutz des Eigentums bei Festsetzung einer Abgabe, das Recht auf den gesetzlichen Richter und das Rechtsstaatsgebot verletzt worden seien. Zudem unterstelle das Bundesfinanzgericht § 12 Abs. 10 UStG 1994 einen verfassungswidrigen Inhalt, da es angesichts der Inflation auf nicht vergleichbare historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgestellt habe. Je nach Ausgang des Verfahrens beim Verfassungsgerichtshof ist auch eine Befassung des Verwaltungsgerichtshofes zu erwarten.

Am 7.6.2024 teilte die Beschwerdeführerin per E-Mail mit, dass sie eine Entscheidung in gegenständlicher Beschwerdesache erwarte, sie somit eine Aussetzung gem. § 271 Abs. 1 BAO nicht befürworte.

Am 27.8.2024 wurde dem Bundesfinanzgericht eine von den Parteien gemeinsam erstellte und abgestimmte Aufstellung mit den Maßnahmendetails sowie einer jährlichen Aufteilung in § 12 Abs. 10 UStG 1994, § 12 Abs. 3 UStG 1994 und § 12 Abs. 11 UStG 1994 Korrekturen übermittelt, wobei man sich an die Entscheidung im Parallelverfahren orientierte.

Im Zuge des am 23.9.2024 durchgeführten Erörterungstermins wurde von den Parteien übereinstimmend mitgeteilt, dass der Sachverhalt grundsätzlich ident mit jenem bei der ***Firma2*** sei und sich auf die bereits aufgezeigten Rechtsfragen beschränke. Bezüglich der in Frage kommenden Objekte wurde zwischen den Parteien unter Verweis auf die am 27.8.2024 übermittelten Tabellen Einigkeit betreffend Adressen, Baujahre, Maßnahme, Kosten der jeweiligen Maßnahme, Anschaffungs- und Herstellungskosten, Kosten der jeweiligen Maßnahme in % und der grundsätzlichen Aufteilung in § 12 Abs. 10 UStG 1994, § 12 Abs. 3 UStG 1994 und § 12 Abs. 11 UStG 1994 Berichtigungen erzielt. Zudem sind die Parteien übereingekommen, dass Vorsteuerkorrekturen gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994, die aus Projekten mit einer Gesamtinvestitionssumme kleiner als 2% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten stammen, auszuscheiden seien und bezüglich der Außenanlagen keine Berichtigung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen sei. Aufgrund dessen wurden die Tabellen vom 27.8.2024 von den Parteien geringfügig adaptiert und am 2.10.2024 das korrigierte Zahlenwerk übermittelt. Zudem hat die Beschwerdeführerin im Zuge des

Erörterungstermins den Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch einen Senat zurückgenommen.

Strittig ist somit zwischen den Parteien, ob den angefochtenen Erledigungen aufgrund des Fehlens einer Unterschrift Bescheidqualität zukommt, ob bezüglich der Erlassung des Wiederaufnahmebescheides Umsatzsteuer 2011 der Eintritt der absoluten Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO entgegensteht und ob als Folge der steuerfreien Veräußerung von Immobilien eine Vorsteuerberichtigung für Aufwendungen im Zusammenhang mit sogenannten „Großreparaturen“ oder allenfalls aus anderen Gründen vorzunehmen ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom ***Datum1*** (mit Nachtrag vom ***Datum2***) gegründete Kapitalgesellschaft mit Sitz in Wien. Der Gegenstand und Zweck des Unternehmens ist gem. § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages in den für den Streitzeitraum gültigen Fassungen (***Datum3***, ***Datum4*** bzw. ***Datum5***) ua. neben der Errichtung, den Erwerb und die Veräußerung von Immobilien auch die Erbringung von auf Immobilien bezogenen Dienstleistungen, insbesondere deren Inbestandgabe sowie deren Verwaltung. Die Beschwerdeführerin war bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 2012/13 Teil des ***Firma3***-Konzerns, danach des ***Firma4***-Konzerns.

In den Jahren 2011 bis 2014 veräußerte die Beschwerdeführerin, welche den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (Mai bis April) ermittelt, aus dem Anlagevermögen mehrere Wohnobjekte als auch einzelne Mietwohnungen, die jeweils vor dem 30.3.2012 errichtet und in Bestand gegeben wurden, ohne dass dabei die Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 ausgeübt worden wäre, wobei an den Objekten sowohl in den Veranlagungszeiträumen (bzw. Kalenderjahren) vor den Veräußerungen, als auch im selben Veranlagungszeitraum (bzw. Kalenderjahr) diverse bauliche Maßnahmen durchgeführt worden waren. Die baulichen Maßnahmen wurden von der Beschwerdeführerin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung beauftragt; sie lukrierte schließlich auch im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge. Von den Baumaßnahmen und den späteren (unecht steuerbefreiten) Verkäufen betroffen waren in den Streitjahren folgende Immobilien:

[...]

Die Finanzierung der genannten Maßnahmen erfolgte teilweise durch die von der Beschwerdeführerin im Rahmen der monatlichen Mietzinsvorschreibungen von den Mietern eingehobenen und der 10%igen Umsatzsteuer unterzogenen EVBs iSd § 14 iVm § 14 lit d WGG

(die in einem eigenen Rechnungskreis gebucht und die Investitionsaufwände in der Folge auch dort von den Passiva abgezogen wurden); in jenen Fällen jedoch, in denen die Kosten der in der Tabelle dargestellten Arbeiten durch die EVB-Rücklagen der einzelnen Objekte nicht gedeckt waren, wurden vorerst Fremdmittel (Kredite bei Banken bzw. Eigenmittel der Beschwerdeführerin) zur Begleichung herangezogen. Die damit im Zusammenhang stehenden Zinsaufwände wurden den Mietern im Zuge der jährlich zu erstellenden EVB-Abrechnungen verrechnet. Die Fremdmittel selbst wurden (bzw. werden) wiederum mit den - zeitlich nach Begleichung der einzelnen Rechnungen bzw. Geltendmachung der daraus resultierenden Vorsteuerbeträge - von den Mietern eingehobenen EVBs getilgt. Schließlich wurden zum Teil auch nichtrückzahlbare Förderungen zur Bezahlung der strittigen Maßnahmen verwendet.

Der jeweilige Nutzen der in der vorstehenden Tabelle dargestellten Arbeiten für die betroffenen Immobilien war - was jene Maßnahmen anlangt, die einer Berichtigung zuzuführen sind bzw. bei denen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist (vgl. dazu Pkt. II.3.3.) - zu den jeweiligen Veräußerungszeitpunkten noch vorhanden.

Der Sachverhalt ist dem Grunde nach - abgesehen von den unterschiedlichen Objekten und Maßnahmen - ident mit jenem im Parallelverfahren betreffend der im selben Konzern agierenden ***Firma2*** (vgl. BFG 8.1.2024, RV/4100285/2021).

Zur Geltendmachung des Abgabenanspruches betreffend Umsatzsteuer 2011 wurde am 14.5.2013 ein Umsatzsteuerbescheid sowie am 17.3.2017 ein Prüfungsauftrag erlassen und erfolgten im Zuge der Außenprüfung in den Jahren 2018, 2019, 2020 nach außen erkennbare Amtshandlungen.

Zum Zeitpunkt der Zustellung der strittigen Bescheide war das im Rahmen der Amtssignatur verwendete Zwischeninstanzzertifikat „a-sign-corporate-07“ nicht in der Zwischeninstanzzertifikatsdatenbank der Firma A-Trust veröffentlicht.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Beschwerdeführerin betreffend Gründung, Sitz, Unternehmensgegenstand gehen aus einer Einsicht in das öffentliche Firmenbuch samt den in der Urkundensammlung hinterlegten Gesellschaftsverträgen hervor.

Sowohl die (unecht steuerfreien) Veräußerungen, die Investitionen (sowohl deren Art als auch das Investitionsvolumen bzw. der Investitionszeitpunkt), die Lage und Anzahl der veräußerten Immobilien, deren Errichtung sowie Inbestandgabe bzw. Nutzung, als auch die Finanzierung der in Frage stehenden Aufwendungen sind zwischen den Parteien unstrittig. Dass die Arbeiten von der Beschwerdeführerin beauftragt, die Rechnungen auf sie ausgestellt und die Vorsteuer auch von ihr geltend gemacht wurde, ist ebenfalls unstrittig. Was die Feststellungen zur Finanzierung der strittigen Aufwendungen anlangt, so besteht auch in diesem Punkt Einigkeit

zwischen den Streitteilen. Dass sowohl Fremdmittel, als auch nichtrückzahlbare Förderungen zur Finanzierung herangezogen wurden, legte die Beschwerdeführerin selbst dar. Auch die Werthaltigkeit der einzelnen baulichen Maßnahmen zum Zeitpunkt der Veräußerung hat die Beschwerdeführerin im Zuge des Erörterungstermins eingestanden (siehe Niederschrift Erörterungstermin vom 23.9.2024 unter Verweis auf Parallelverfahren). Auch die im Sachverhalt (siehe Pkt. II.1.) festgestellten Adressen, Baujahre, Kosten der jeweiligen Maßnahme(n), Anschaffungs- und Herstellungskosten (AK/HK), Kosten der jeweiligen Maßnahmen in % der AK/HK und die dort grob beschriebenen Maßnahmen, sind zwischen den Parteien unstrittig und wurden der mit E-Mail vom 27.8.2024 übermittelten und zwischen den Parteien abgestimmten Aufstellungen entnommen.

Nachdem auch für das Gericht keinerlei Zweifel an der Richtigkeit dieser vorhin genannten Sachverhaltselemente bestand, waren die entsprechenden Feststellungen zu treffen und herrscht bezüglich des festgestellten Sachverhaltes Einigkeit.

Das Vorliegen der nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches betreffend Umsatzsteuer 2011 sind den vorgelegten Akten, insbesondere der Stellungnahme der belangten Behörde vom 30.3.2023 zu entnehmen und ist auch dieser Punkt zwischen den Parteien unstrittig.

Dass zum Zeitpunkt der Zustellung der strittigen Bescheide das im Rahmen der Amtssignatur verwendete Zwischeninstanzzertifikat „a-sign-corporate-07“ nicht in der Zwischeninstanzzertifikatsdatenbank der Firma A-Trust veröffentlicht war, wurde von der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 11.5.2023 überzeugend dargelegt und hat dies auch die belangte Behörde zwischenzeitig eingestanden.

3. Rechtliche Erwägungen

3.1. Zum Einwand der rechtlich nicht existent gewordenen Bescheide

Mit dieser Rechtsfrage hat sich das Bundesfinanzgericht bereits im Parallelverfahren (BFG 8.1.2024, RV/4100285/2021) ausführlich auseinandergesetzt und wurde gegen die dahingehende abweisende Entscheidung Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (E 629/2024) erhoben. Nach eingehender Prüfung der Sach- und Rechtslage gibt es für das Bundesfinanzgericht keinen Anlass an der dargelegten Rechtsansicht im Parallelverfahren zu zweifeln und wird daher aus Vereinfachungsgründen die Begründung dieser Entscheidung im Wesentlichen wie folgt übernommen:

Die Beschwerdeführerin spricht den angefochtenen Entscheidungen die Bescheidqualität ab, da sie weder gem. § 96 Abs. 1 BAO unterfertigt worden seien, noch die darauf aufscheinende Amtssignatur den gesetzlichen Vorgaben des § 19 E-GovG (bzw. der eIDAS-VO) entspreche. Auch sei aus der Entscheidung des VfGH vom 9.3.2023, G 295/2022, abzuleiten, dass jeder

mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheid zumindest eine gültige Amtssignatur nach der vorgenannten Norm aufweisen müsse. Schließlich seien die gegenständlichen Bescheide nicht ausschließlich automationsunterstützt, sprich maschinell erstellt worden, sondern durch menschliches Zutun, was aus dem in der jeweiligen Bescheidebegründung enthaltenen Hinweis auf den Bericht zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4.3.2021 hervorgehe, weshalb die Bestimmung des § 96 Abs. 2 BAO ohnedies unanwendbar sei.

Richtig ist, was die Parteien ohnedies außer Streit stellten (siehe Niederschrift Erörterungstermin vom 23.9.2024), dass zum Zeitpunkt der Zustellung der strittigen Bescheide das im Rahmen der Amtssignatur verwendete Zwischeninstanzzertifikat „a-sign-corporate-07“ nicht in der Zwischeninstanzzertifikatsdatenbank der Firma A-Trust veröffentlicht war. Aus diesem Faktum ist jedoch für den Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführerin aus nachfolgenden Gründen nichts zu gewinnen:

So lautet § 96 Abs. 2 BAO nämlich in der - im konkreten Fall anzuwendenden - Fassung des Steuerreformgesetzes 2020, BGBl I 2019/103 (in Kraft seit 30.10.2019) wörtlich, wie folgt: *„Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, wozu jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E- Government-Gesetz versehenen elektronischen Dokumenten zählen, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. [...]“*.

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte die Rechtswirksamkeit einer automationsunterstützt erstellten Erledigung - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - gerade nicht strikt mit dem Erfordernis der Verwendung einer Amtssignatur verbunden sein; im Gegenteil: Mit einer Amtssignatur versehene Erledigungen gelten - nach dem klaren Gesetzestext - „jedenfalls“ (arg: somit aber nicht ausschließlich) als automationsunterstützt erstellt. Dem Wortlaut dieser Bestimmung kann deshalb gerade nicht - wie von der Beschwerdeführerin suggeriert - entnommen werden, dass eine Ausfertigung nur dann als mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt zu qualifizieren ist, wenn sie mit einer Amtssignatur versehen wurde. Auch den parlamentarischen Materialien ist ein derartiger Wille des Gesetzgebers nicht zu entnehmen (984/A XXVI. GP S 68). Der - von der Beschwerdeführerin eingemahnte - „Gleichklang“ zwischen § 96 Abs. 2 BAO und § 18 Abs. 4 AVG (der im allgemeinen Verwaltungsverfahren expressis verbis für Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten eine Amtssignatur iSd § 19 E-GovG fordert, vgl. dazu weiter unten) kann auch nicht den Gesetzesmaterialien entnommen werden. Die von der Beschwerdeführerin bemühte Passage in den AB 687 BlgNR 26. GP, 37f möchte nämlich unmissverständlich einen „Gleichklang“ zwischen diesen Normen lediglich im Bereich der Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen

elektronischen Dokumenten sowie für Kopien solcher Ausdrücke, nicht aber für automationsunterstützt erstellte „Urschriften“ hergestellt wissen.

Als Zwischenergebnis ist sohin an dieser Stelle festzuhalten, dass - wie bisher - seit dem Inkrafttreten des StRefG 2020 Bescheide dann keiner eigenhändigen Unterschrift bedürfen, wenn sie zwar automationsunterstützt - aber ohne Amtssignatur - erstellt wurden.

Daran vermag nach Ansicht des Gerichtes die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Entscheidung des VfGH vom 9.3.2023, G 295/2022, nichts zu ändern, da diese - entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin - nicht einschlägig ist. Dem dort zu entscheidenden Fall lag nämlich die Frage der Verfassungskonformität des § 47 Abs. 1 fünfter Satz AVG zugrunde, der für den Bereich der Arbeitslosenversicherung anordnete, dass Ausfertigungen, die im Wege der automationsunterstützten Datenverarbeitung erstellt wurden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedürfen, und somit von der allgemeinen Anordnung des § 18 Abs. 4 AVG, wonach Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten mit einer Amtssignatur versehen sein müssen, abwich. Das Höchstgericht hob die vorgenannte Bestimmung als verfassungswidrig auf, da die abweichende Regelung im AVG nicht den Anforderungen des Art. 11 Abs. 2 B-VG entsprach. Nach Art. 11 Abs. 2 B-VG kann der Bundesgesetzgeber das Verwaltungsverfahren, die allgemeinen Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechtes, das Verwaltungsstrafverfahren und die Verwaltungsvollstreckung regeln, soweit ein Bedürfnis nach Erlassung einheitlicher Vorschriften als vorhanden erachtet wird. Abweichende Regelungen können in den die einzelnen Gebiete der Verwaltung regelnden Bundes- oder Landesgesetzen aber nur dann getroffen werden, wenn sie zur Regelung des Gegenstandes unerlässlich sind. Die „Unerlässlichkeit“ einer abweichenden Regelung in einem Materiengesetz könne sich dabei aus „besonderen Umständen“ oder aus dem Regelungszusammenhang mit den materiellen Vorschriften ergeben - so der VfGH in seiner Begründung. Da die Bestimmung des § 47 Abs. 1 fünfter Satz AVG eine von den Vorschriften über schriftliche Ausfertigungen im § 18 Abs. 4 AVG „abweichende Regelung“ im Sinn des Art 11 Abs. 2 B-VG darstelle, sei sie als solche an den in dieser Verfassungsbestimmung normierten Anforderungen zu messen. Da keine Anhaltspunkte dafür bestünden, dass besondere Umstände oder der Regelungszusammenhang eine Abweichung von den Erfordernissen des § 18 Abs. 4 AVG rechtfertigen würde, die angefochtene Bestimmung daher keine für die Erlassung von Bescheiden nach dem AVG unerlässliche und somit keine im Sinn des Art. 11 Abs. 2 B-VG zur Regelung des Gegenstandes erforderliche abweichende Regelung beinhalte, sei die Bestimmung des § 47 Abs. 1 fünfter Satz AVG als verfassungswidrig aufzuheben, so das Höchstgericht resümierend.

Im hier zu entscheidenden Fall stellt § 96 Abs. 2 BAO idF StRefG 2020 aber gerade nicht - wie im zitierten Erkenntnis - eine von einer „Grundnorm“ (wie dem dortigen § 18 Abs. 4 AVG) abweichende Regelung dar. Im Gegenteil: § 96 Abs. 2 BAO ist im Abgabenverfahren die Grundnorm, an der allenfalls in Materiengesetzen getroffene, abweichende Regelungen zu prüfen wären. § 96 Abs. 2 BAO ist folglich nicht an § 18 Abs. 4 AVG zu messen. Erstere Norm

kann auch deshalb keine von § 18 Abs. 4 AVG „abweichende Regelung“ iSd VfGH-Judikatur darstellen, da die Gesetzgebungskompetenz im Bereich des Verfahrens für die von den Abgabenbehörden verwalteten Abgaben - somit der BAO - gerade nicht auf der Bedarfskompetenz des Art. 11 Abs. 2 B-VG, sondern auf § 7 Abs. 6 Finanz-Verfassungsgesetz 1948 gründet. Aus all dem Vorgesagten resultiert sohin, dass die von der Beschwerdeführerin bemühte Entscheidung des VfGH nicht einschlägig ist.

Der weiteren rechtlichen Beurteilung wird sohin das Rechtsverständnis zugrunde gelegt, dass im Abgabenverfahren - im Unterschied zum allgemeinen Verwaltungsverfahren - keine Regelung besteht, die eine verpflichtende Verwendung einer Amtssignatur bei automationsunterstützt erstellten Bescheiden fordert. Somit bedürfen mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide - unabhängig davon, ob sie amtssigniert sind oder nicht - keiner Unterschrift.

Nun wendet die Beschwerdeführerin ein, dass die strittigen Bescheide nicht nur auf „maschinell eingefügten“ Textbausteinen basierten, sondern mit menschlichem Zutun, nämlich durch Aufnahme der Passage über die Schlussbesprechung erstellt worden seien. Dabei verkennt die Beschwerdeführerin jedoch, dass sowohl nach der Judikatur des VwGH, als auch dem Willen des Gesetzgebers (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; VwGH 29.5.2015, 2012/17/0197; IA 984/A BlgNR. 26. GP, 68) eine automationsunterstützte Datenverarbeitung bereits dann vorliegt, wenn für die Erstellung eines Bescheides ein bloßes Textverarbeitungssystem verwendet wurde. Weder die Judikatur noch der Gesetzgeber gehen sohin davon aus, dass das maßgebliche Tatbestandsmerkmal nur dann erfüllt sein sollte, wenn die Datenverarbeitung ohne (jegliches) menschliche Zutun erfolgt ist. Schließlich hat auch der VwGH in seinen Erkenntnis vom 29.5.2015, 2012/17/0197, das Tatbestandsmerkmal der „automationsunterstützten Datenverarbeitung“ trotz der dort vorgenommenen handschriftlichen Änderung des Bescheiddatums auf der zugestellten Ausfertigung bejaht, sodass die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin, wonach jede Form des menschlichen Zutuns schaden würde, nicht überzeugt. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur ist nur wesentlich, dass für den Bescheidempfänger erkennbar ist, dass die Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde und ihr daher auch ohne Unterschrift oder Beglaubigung Bescheidcharakter zukommt (VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016; VwGH 10.5.1994, 93/14/0104).

Eine derartige mangelnde Erkennbarkeit hat die Beschwerdeführerin im gesamten Verfahren weder behauptet, geschweige dem unter Beweis gestellt. Bereits aufgrund des Erscheinungsbildes der Erledigungen (Schriftbild, Design, Aufmachung), dem auf den strittigen Bescheiden enthaltenen Hinweis „ELE“ (der für „elektronisch“ steht), der Zustellung via Finanz-Online und der elektronischen Signatur am Ende jedes Bescheides (unabhängig von der Frage der Rechtswirksamkeit derselben) musste für die Beschwerdeführerin erkennbar sein, dass diese unter Zuhilfenahme eines Textverarbeitungssystems und somit automationsunterstützt,

erstellt wurden. Eine Unterfertigung war sohin für deren Rechtswirksamkeit iSd § 96 Abs. 2 BAO nicht erforderlich.

Den angefochtenen Erledigungen kommt sohin entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin Bescheidcharakter zu.

3.2. Zum Einwand der eingetretenen absoluten Verjährung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2011

Die Beschwerdeführerin wendete im Wesentlichen ein, dass mit Ablauf des 30.4.2021 die absolute zehnjährige Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer 2011 (abweichendes Wirtschaftsjahr 5/2010 bis 4/2011) eingetreten sei, der Bescheid über die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2011 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2011 aber erst am 6.5.2021 und somit nach Eintritt der absoluten Verjährungsfrist gem. § 209 Abs. 3 BAO erlassen worden seien.

Die belangte Behörde vertrat hingegen die Rechtsansicht, dass es zwar stimme, dass mit Ablauf des 30.4.2021 die absolute Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer 2011 eingetreten sei, dies aber nicht für die Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 gelte, der Rückforderungsanspruch zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer erst mit der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuererklärung entstehen würde und der Rückforderungsanspruch aus der nicht durchgeführten Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 erst mit Fälligkeit der Voranmeldung für den letzten Voranmeldungszeitraum des Veranlagungszeitraumes entstehen würde.

Aus der Aktenlage ist zu entnehmen und wird auch von den Parteien nicht bestritten, dass die fünfjährige Frist zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2011, welche gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO aufgrund des abweichendes Wirtschaftsjahres mit Ablauf des 30.4.2011 begann, durch nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches gem. § 209 Abs. 1 BAO (zB Bescheiderlassung am 14.5.2013, Prüfungsauftrag am 17.3.2017, nach außen erkennbare aktenkundige Amtshandlungen im Zuge der Außenprüfung in den Jahren 2018, 2019, 2020) bis zum 30.4.2021 verlängert wurde.

Strittig war daher, ob am 6.5.2021 überhaupt noch die Erlassung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Umsatzsteuer 2011 zulässig war und ob hinsichtlich der streitgegenständlichen Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 betreffend des Veranlagungszeitraumes Umsatzsteuer 2011 die absolute Verjährung ebenfalls mit Ablauf des 30.4.2021 eingetreten ist.

Gem. § 209 Abs. 3 erster Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). Die absolute Verjährungsfrist ist weder verlängerbar noch hemmbar (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 209, Rz 36 mwN).

Den Beginn der Verjährung betreffend stellt § 209 Abs. 3 BAO somit auf die Entstehung des Abgabeananspruches ab (VwGH 4.7.1990, 89/15/0083). Die absolute Verjährung beginnt daher nicht erst mit Ende des Jahres zu laufen, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, sondern bereits in dem Zeitpunkt, in dem der schuldrechtsbegründende Sachverhalt gesetzt, das tatbestandskonforme Verhalten also abgeschlossen ist (VwGH 10.3.1988, 86/16/0254). Auch die Wiederaufnahme eines Verfahrens ist eine Maßnahme, die der Geltendmachung des Abgabeananspruches dient, weswegen die Verjährungsvorschrift des § 209 Abs. 3 BAO ebenso zu beachten ist (VwGH 14.11.1990, 86/13/0042).

Gem. § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Der Abgabeananspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und setzt daher keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0075).

Tatbestand ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabeananspruch) eintreten sollen (VwGH 15.12.1995, 93/17/0037; VwGH 17.8.1998, 97/17/0105). Ist ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht, so entsteht der Abgabeananspruch unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde (VwGH 18.11.1993, 88/16/0216).

Der Abgabeananspruch erlischt insbesondere durch Entrichtung (VwGH 1.7.1992, 91/13/0046). Durch Eintritt der Festsetzungs- oder Bemessungsverjährung (§§ 207 ff) erlischt nicht der Abgabeananspruch, sondern das Recht zur Abgabenfestsetzung und damit das Recht zu seiner Geltendmachung (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 4 Anm 21 (Stand 1.8.2011, rdb.at)).

Weiters sieht § 4 Abs. 3 BAO vor, dass in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeananspruches (der Steuerschuld) unberührt bleiben.

Die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO kommt daher nur dann zur Anwendung, wenn weder § 4 Abs. 2 BAO noch andere in Abgabenvorschriften enthaltene speziellere Regelungen für einzelne Abgaben den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeanpruchs bestimmen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 4 Anm 11 (Stand 1.8.2011, rdb.at)). Das UStG 1994 enthält eine solche speziellere Bestimmung.

Demnach regelt § 19 Abs. 2 bis 5 UStG 1994 den Zeitpunkt des Entstehens der Umsatzsteuerschuld und ist insoweit *lex specialis* zu § 4 BAO, der für das Entstehen des Abgabeanpruchs an den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung, dh an die Leistungserbringung anknüpft. Nach der Grundregel des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 entsteht die Umsatzsteuerschuld bei der (hier relevanten) Sollbesteuerung erst mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist

(Abschnittsbesteuerung) (*Kuder in Melhardt/Tumpel (Hrsg)*, UStG³, § 19, Rz 123). Bezüglich Vorsteuer besteht ein Recht auf Vorsteuerabzug nur und in dem Zeitpunkt, in dem auch das Recht des Fiskus auf eine aufgrund einer Leistung abzuziehenden Umsatzsteuer entsteht (EuGH 27.6.2018, *SGI*, C-459/17 und *Valériane SNC*, C-460/17) (*Kollmann in Melhardt/Tumpel (Hrsg)*, UStG³, § 12, Rz 6a).

Bei Rückforderungsansprüchen des Abgabepflichtigen handelt es sich um nichts anderes als um „negative Abgabenansprüche“. Auch solche Ansprüche entstehen kraft Gesetzes (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155; VwGH 20.5.2010, VwGH 2005/15/0163; VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188). Nach der Rsp des VwGH stellt auch ein Vorsteuerüberhang einen diesfalls „negativen Abgabenanspruch“ dar (VwGH 17.10.2001, 96/13/0055) und somit ist für die Entstehung eines Abgabenanspruches unbedeutend, ob es sich um eine Nachzahlung oder eine Gutschrift handelt. Somit entsteht der Rückforderungsanspruch aus der Veranlagung zur Umsatzsteuer (spätestens) mit Ablauf des jeweils veranlagten Jahres. Auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung kommt es hingegen nicht an (vgl VwGH 21.10.1993, 91/15/0077).

Der Abgabenanspruch der monatlich selbst zu berechnenden Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum entsteht somit unabhängig von einer Wahrnehmung oder Unterlassung einer Erklärungspflicht einer bei deren Fälligkeit zu meldenden Zahllast oder der Geltendmachung einer Gutschrift für einen Voranmeldungszeitraum.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 (abweichendes Wirtschaftsjahres 5/2010 bis 4/2011) nach Ablauf der jeweiligen Kalendermonate 5/2010 bis 4/2011, indem die Lieferung und sonstige Leistung ausgeführt worden ist, somit aber spätestens mit Ablauf des 30.4.2021 absolut verjährt ist und daher das Recht die Umsatzsteuer 2011 festzusetzen nach diesem Zeitpunkt endgültig erloschen ist.

Bezüglich der Vorsteuerberichtigung sieht § 12 Abs. 10 UStG 1994 vor, dass eine solche in jenem Jahr durchzuführen ist, in welchem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Zudem regelt § 12 Abs. 11 letzter Teilsatz UStG 1994, dass eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung eingetreten ist. Hingegen ist dem Gesetz keine Bestimmung zu entnehmen, welche die Entstehung des Abgabenanspruches iZm Vorsteuerberichtigungen gesondert regelt.

Aus diesem Grund sind die allgemeinen Normen anzuwenden, wodurch das Recht der belangten Behörde eine Vorsteuer für einen Veranlagungszeitraum zu berichtigen und folglich die Umsatzsteuer neu festzusetzen zum gleichen Zeitpunkt absolut verjährt, wie die Festsetzung der Umsatzsteuer für diesen Veranlagungszeitraum. Dies deshalb, da als Folge einer Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 die Umsatzsteuer neu festzusetzen ist, und dies nur möglich ist, wenn die Festsetzung der Umsatzsteuer des betreffenden Veranlagungsjahres gem. § 209 Abs. 3 BAO noch nicht absolut verjährt ist.

Nachdem zwischen den Parteien unstrittig ist, dass eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 - sofern eine solche überhaupt durch die steuerfreie Veräußerung der Immobilien durchzuführen gewesen wäre (siehe dazu zu Pkt. II.3.3.), - für sämtliche in der Aufstellung im Jahr 2011 angeführten Objekte bzw. Maßnahmen im Veranlagungszeitraum 2011 durchgeführt werden hätte müssen, hätte diese daher entsprechend den obigen Ausführungen spätestens mit Ablauf des 30.4.2021 erfolgen müssen.

Ebenso wurde festgestellt und ist zwischen den Parteien unstrittig, dass bezüglich der ***Firma1*** für bestimmte fertiggestellte Wohnungsteile durch den Vertriebsstart im Herbst 2010 eine Änderung der Verhältnisse eingetreten ist und entsprechend des § 12 Abs. 11 UStG 1994 eine Vorsteuerberichtigung für den Veranlagungszeitraum 2011 vorzunehmen war. Diese hätte ebenfalls aufgrund der obigen Ausführungen spätestens mit Ablauf des 30.4.2021 bescheidmäßig festgesetzt werden müssen.

Im Ergebnis ist die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Veranlagungszeitraum 2011 spätestens mit Ablauf des 30.4.2021 erloschen, dies gilt auch im Falle von durchzuführenden Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994, ebenso bei Vorliegen eines negativen Abgabenanspruches. Eine Berichtigung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 hätte daher für das Veranlagungsjahr 2011 spätestens bis zum 30.4.2021 bescheidmäßig erfolgen müssen. Dies gilt gem. § 304 BAO analog für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011.

Aus diesem Grund kann der Ansicht der belangten Behörde nicht gefolgt werden, dass bezüglich der Vorsteuerberichtigungen die absolute Verjährung erst mit Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung 4/2011 am 15.6.2011 bzw. der Umsatzsteuererklärung 2011 am 26.4.2013 begonnen habe und wird dahingehend auch auf die Ausführungen im Verfahren gegen die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG betreffend Umsatzsteuer 2011 verwiesen (BFG 23.6.2022, RV/7100423/2022).

3.3. Zur Frage der Zulässigkeit der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994

Mit dieser Rechtsfrage hat sich das Bundesfinanzgericht bereits im Parallelverfahren (BFG 8.1.2024, RV/4100285/2021) ausführlich auseinandergesetzt und hat die Beschwerdeführerin - nach Beendigung des Verfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof - gegen diese Entscheidung eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof in Aussicht gestellt. Das Bundesfinanzgericht sieht nach eingehender Prüfung keinen Anlass an der Rechtsansicht im Parallelverfahren zu zweifeln, zumal - übereinstimmend mit den Parteien - weitestgehend von einem identen Sachverhalt ausgegangen wird. Aus Vereinfachungsgründen wird daher die Begründung der Parallelentscheidung im Wesentlichen wie folgt übernommen:

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 a UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt werden, als Vorsteuer abziehen.

Von dieser Möglichkeit hat die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den (zeitlich vor den Veräußerungszeitpunkten getätigten) oben dargestellten Maßnahmen (siehe Pkt. II.1.) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Gebrauch gemacht.

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 ist die Lieferung von Grundstücken unecht steuerbefreit, wobei der Unternehmer nach dessen Abs. 2 jedoch in die Steuerpflicht optieren kann. Wie aus dem festgestellten Sachverhalt hervorgeht, hat die Beschwerdeführerin die Immobilien gemäß der dortigen Aufstellung veräußert, dies jeweils ohne Inanspruchnahme des soeben dargelegten Optionsrechtes.

Der Vorsteuerabzug ist weiters unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu berichtigen, wenn nach Ablauf des Jahres der Leistung eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die für den Vorsteuerabzug maßgebend war. § 12 Abs. 10 UStG 1994 (in der rücksichtlich der Übergangsbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung) lautet:

"Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für die Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diese Kosten und Aufwendungen zugrundeliegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der

Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte".

Diese gesetzlichen Prämissen vorausgeschickt, gilt es nunmehr zu klären, ob die von der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht, wonach durch die steuerfreien Verkäufe der oben genannten Immobilien (siehe Pkt. II.1.) eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 eingetreten, und folglich für sämtliche im Sachverhalt aufgezählten Maßnahmen - die ihrer Auffassung nach Großreparaturen darstellen würden - eine Vorsteuerberichtigung nach der leg. cit. zu erfolgen habe, richtig ist. Die Beschwerdeführerin trat dieser Argumentation entgegen; es bestehe ein klarer Zusammenhang zwischen den aus den Instandsetzungsmaßnahmen resultierenden Kosten und den (bereits mit 10% USt belasteten) EVBs, die ihrerseits ex lege zweckgebunden und gem. § 14d WGG ausschließlich für Erhaltungsarbeiten, sowie nützliche Verbesserungsarbeiten verwendet werden dürften. Rein wirtschaftlich seien nämlich die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten direkt von den Mietern finanziert worden. Auch könnten jene Maßnahmen, die keine Reparaturen im klassischen Sinn darstellten, nicht unter den Gesetzesbegriff der „Großreparatur“ subsumiert werden, der schon rein begrifflich eine Schadensbehebung bedinge.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit, werden die aus diesen unterschiedlichen Positionen resultierenden Rechtsfragen in der Folge einer getrennten Erörterung zugeführt.

3.3.1. Zum Tatbestandsmerkmal der „Änderung der Verhältnisse“

Der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, wonach die (unecht steuerfreien) Veräußerungen der Liegenschaften keine Änderung der Verhältnisse bewirkt haben sollten, kann aus nachfolgenden Gründen nicht beigetreten werden:

Allgemein ist dazu festzuhalten, dass das Vorbringen, wonach für die EVBs ein eigener Rechnungskreis gebildet und die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten in diesem von den Passiva abgezogen worden seien, ausschließlich Fragen des Ertragssteuerrechts tangiert. Den hier maßgeblichen Normen des UStG 1994 (samt den unionsrechtlichen Richtlinien) ist hingegen eine Bestimmung fremd, die eine Vorsteuerkorrektur dann ausschließen würde, wenn die Tragung von Aufwendungen im Endeffekt auf Dritte (zB die Mieter) überwält wird; eine derartige Rechtsfolge ist weder aus dem innerstaatlichen Recht, noch den europarechtlichen Vorgaben ableitbar. Zu berücksichtigen ist auch, dass es sich bei der Beschwerdeführerin, welche die Vorsteuer im eigenen Namen lukrierte und der gegenüber nun die Berichtigung erfolgt einerseits, und den einzelnen, die EVBs finanzierenden Mietern andererseits, um unterschiedliche Rechtspersonen handelt, die überdies im Hinblick auf die in Rede stehenden Investitionen in keiner direkten Leistungsbeziehung standen. Welcher Betrag schließlich tatsächlich in Form der EVBs von der Beschwerdeführerin den einzelnen Mietern gegenüber vorgeschrieben und folglich der Umsatzsteuer unterworfen wird, bestimmt sich

nicht nach den jeweiligen Rechnungsbeträgen der Investitionen, sondern nach § 14d Abs. 2 WGG idF BGBl I Nr. 25/2009 (in Kraft vom 1.1.2009 bis 31.12.2015): So darf dieser je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat, sofern das Erstbezugsdatum mindestens 20 Jahre zurückliegt, 1,32 Euro (Z 1), sofern das Erstbezugsdatum weniger als 20, mindestens aber zehn Jahre zurückliegt, zwei Drittel dieses Betrages (Z 2) und ansonsten ein Viertel dieses Betrages (Z 3) nicht übersteigen.

Weiters sind die oben dargestellten Maßnahmen nicht ausschließlich durch von den Mietern bezahlte und bereits der Umsatzsteuer unterzogene EVBs - die im Übrigen nach der sowohl klaren gesetzlichen Anordnung des § 14 Abs. 1 lt. Satz iVm Z 5 WGG als auch der Lehre seit dem 1.1.1994 einen Teil des Entgelts darstellen (vgl. dazu auch *Würth/Zingher/Kovanyi/Etzersdorfer*, Miet- und Wohnrecht²³ WGG § 14 Rz 11) - finanziert worden. Die zwar unzweifelhaft zumindest teilweise zur Finanzierung herangezogenen EVBs wurden nämlich nicht nur durch Mieterzahlungen gespeist. So enthalten diese Beträge - was die Beschwerdeführerin im Zuge des Erörterungstermins bestätigt hat (siehe Niederschrift vom 23.9.2024) - auch bankmäßige Zinsen. Weiters hat das Ermittlungsverfahren ergeben, dass für die Begleichung der strittigen Maßnahmen auch nicht rückzahlbare Förderungen verwendet wurden (siehe Niederschrift Erörterungstermin vom 23.9.2024). Somit ist folglich auch dem ins Treffen geführten Argument der Beschwerdeführerin in der Beschwerde nicht zu folgen, wonach die fraglichen Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten rein wirtschaftlich von den Mietern finanziert worden wären und somit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den (versteuerten) EVBs bestünde. Schließlich negiert die Beschwerdeführerin mit den Ausführungen zum Bestand des engeren Zusammenhangs auch, dass zur Finanzierung der verfahrensgegenständlichen Aufwendungen in jenen Fällen Fremdkapital (zB Bankdarlehen) herangezogen wurde, in denen die für das betreffende Objekt zur Verfügung stehenden EVB-Mittel zur Abdeckung der anfallenden Kosten nicht ausreichten (siehe Niederschrift Erörterungstermin vom 23.9.2024 unter Verweis auf das Parallelverfahren). Zwar mag es den Tatsachen entsprechen, dass auch diese Kredite durch (künftighin) eingehobene EVBs zurückbezahlt wurden bzw. werden, was aber nichts daran ändert, dass zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges somit gerade kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Investitionen einerseits und den EVB andererseits - da eben durch Drittmittel finanziert - bestand; rücksichtlich der nach der allgemeinen Lebenserfahrung anzunehmenden, mehrere Jahre dauernden Laufzeit und somit dementsprechenden Rückzahlungszeiträumen der Darlehen, ist auch davon auszugehen, dass selbst zum Zeitpunkt des Verkaufes noch nicht alle Fremdmittel durch EVBs getilgt waren.

Dass selbst der Gesetzgeber im Fall des unecht steuerbefreiten Verkaufes von dem WGG unterliegenden Wohnungen iZm nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtigen Aufwendungen bzw. Großreparaturen von einer Änderung der Verhältnisse iSd leg. cit. ausgeht, erhellt auch aus der im Rahmen des Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 in die hier in Rede stehende Bestimmung aufgenommene

Verkürzung des Berichtigungszeitraums von 19 auf 9 Jahren bei nachträglichen Eigentumsübertragungen nach § 15c WGG (ÖkoStRefG 2022, Teil I, Artikel 4, BGBl. I Nr. 10/2022): Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel „*bei nachträglicher Eigentumsübertragung - ausgenommen Geschäftsräumen - aufgrund eines Anspruches nach § 15c WGG (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel....auszugehen*“ [§ 12 Abs. 10 4. Satz UStG 1994 idF ÖkoStRefG 2022, Teil I, BGBl. Nr. 10/2022, der die Eigentumsbildung fördern sollte (EB 1293 der Beilagen XXVII.GP, S. 2)]. § 15c WGG normiert den Anspruch des Mieters bzw. sonstigen Nutzungsberechtigten auf nachträgliche Übertragung des Wohnobjektes in sein Wohnungseigentum. Würde tatsächlich durch die steuerfreie Veräußerung derartiger Liegenschaften - aufgrund der Finanzierung durch die EVBs - keine Änderung der Verhältnisse eintreten, hätte es der zitierten Novellierung der Berichtigungsbestimmungen im UStG 1994 nicht bedurft. Dadurch, dass der Gesetzgeber gerade auf dem WGG unterliegende Liegenschaftstransaktionen und dadurch bedingte Berichtigungen Bezug nimmt und sogar eine Sonderregelung für den Berichtigungszeitraum schafft, zeigt ganz klar, dass auch er von einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtigen Aufwendungen bzw. Großreparaturen einerseits und optionslos getätigten Liegenschaftsveräußerungen andererseits ausgeht.

Mit ihrem Vorbringen zum fehlenden Zusammenhang verkennt die Beschwerdeführerin schlussendlich auch, dass die Vorsteuerberichtigung nicht für die Großreparatur (siehe dazu Pkt. II.3.3.2.) an sich erfolgt, sondern für das Investitionsgut Gebäude vorgenommen wird; lediglich die nach dem innerstaatlichen UStG auf die Großreparaturen entfallenden Vorsteuerbeträge sind in die Berechnung einzubeziehen (*Ruppe/Achatz*, UStG-Kommentar⁵, Rz 318 zu § 12 mwN). Einzig maßgeblich ist sohin, ob sich die Verhältnisse, die zum Vorsteuerabzug geführt haben im Zusammenhang mit den strittigen Großreparaturen geändert haben. Dies ist zu bejahen, da die unecht steuerfrei veräußerten Investitionsgüter „Immobilien“ zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzugs zur Erwirtschaftung steuerbarer Umsätze verwendet wurden.

An dieser Stelle ist sohin als Zwischenergebnis festzuhalten, dass eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 aufgrund der - unstrittigen - Veräußerungen eingetreten ist.

3.3.2. Zum Tatbestandsmerkmal der „Großreparatur“

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin seien - wenn überhaupt - dann nur jene baulichen Maßnahmen unter den Begriff der „Großreparatur“ nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu subsumieren, die in der Behebung eines Schadens bestanden hätten. Aufgrund der Historie zu dieser Gesetzesbestimmung könnten bloße Verbesserungs-/Verschönerungs- bzw.

Renovierungsarbeiten nicht darunterfallen, da bei einer „Reparatur“ ein Schaden vorliegen müsse und eine bloße „Renovierung“ keinen Schaden voraussetze, so die Argumentation der Beschwerdeführerin. Die belangte Behörde hingegen hat ursprünglich in all jenen Fällen eine Großreparatur bejaht, in denen die Gesamtkosten je Projekt den Betrag von € 50.000,00 überschritten haben. Diese wiederum umfassten im Wesentlichen jeweils objektbezogene, mehrere Gewerke umfassende Aufträge (zB neben Maler- und Fliesenlegerarbeiten auch Dacherneuerungen bzw. Austausch der Heizungsanlagen und/oder der Fenster und Türen) die an einen Generalunternehmer vergeben wurden.

Zu klären gilt vorerst, was unter einer „Großreparatur“ iSd zitierten § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu verstehen ist. Dieser Begriff ist im Umsatzsteuergesetz nicht eigens definiert. Der Begriff stammt aus dem EStG 1972. § 28 Abs. 2 EStG 1972 bezeichnete als Großreparaturen jene Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 12 Rz 318). Soweit überblickbar hat sich der VwGH erstmals mit diesem unbestimmten Gesetzesbegriff in seinem Erkenntnis vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0036, meritorisch auseinandergesetzt, wobei die wesentlichen Passagen hier wörtlich wiedergegeben werden:

" 12. Im Bereich des Einkommensteuerrechts, aus dem er stammte, hatte der Begriff der "Großreparatur", wie von Doralt, a.a.O., dargelegt, nicht die Funktion einer strengen Voraussetzung. Er zielte dort nicht auf das Vorliegen einer auf einen "Schaden" bezogenen "Reparatur" im Unterschied zu notwendigen "Renovierungen" ab (vgl. Doralt, a.a.O.: Ermöglichung von "Renovierungen von Mietgebäuden"), und an die Größe der "Großreparatur" wurden keine besonderen Anforderungen gestellt. Doralt ist weiters beizupflichten, dass die Legaldefinition in § 28 Abs. 2 EStG 1972 (Aufwendungen zur Erhaltung von Gebäuden, die "nicht regelmäßig jährlich erwachsen") ohne zusätzliche Bedachtnahme auf den Wortteil "Groß" nicht brauchbar sein konnte, wobei für die Anwendung im Umsatzsteuerrecht auch zu beachten ist, dass das Abstellen auf ein regelmäßig "jährliches" Erwachsen mit dem Zweck der Bestimmung im Einkommensteuerrecht, nämlich der Verteilung auf mehr als ein Jahr, zusammenhing.

13. Als strenge Voraussetzung konnte vor diesem Hintergrund auch die Übernahme des Begriffes in das Umsatzsteuerrecht nicht gemeint sein. Sie sollte der ungerechtfertigten Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges "in umfassenderer Weise" entgegenwirken, wobei über die Bedeutung des Wortteils "Groß" hinaus die Zusammenfassung mit nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie aktivierungspflichtigen Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt eines "ins Gewicht fallenden" Aufwandes auf dessen Höhe Bezug nahm.

14. Eine "Großreparatur" im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist demnach ein nicht aktivierungspflichtiger (zum Berichtigungszeitpunkt nicht vollständig verbrauchter) Aufwand, der nicht "regelmäßig" erwächst und von dem sich sagen lässt, er falle "ins Gewicht". Dass dies

auf die hier zu beurteilende umfassende Sanierung von Aufzugsanlagen zutrifft, ist auch dann zu bejahen, wenn der Aufwand, wie die Revision darlegt, in Relation zum "gesamten Anschaffungswert" der Mietobjekte nur etwa 2% (pro Objekt durchschnittlich € 47.774,00) betrug."

Als Zwischenergebnis ist an dieser Stelle festzuhalten, dass nach der Rspr. des Höchstgerichtes eine „Großreparatur“ nicht an strenge Voraussetzungen und somit auch nicht an das Vorliegen eines Schadens geknüpft ist. Hält man sich nämlich vor Augen, dass dem vom VwGH entschiedenen Fall die Sanierung von bestehenden Aufzugssystemen zugrunde lag, wobei einerseits Leichtbaukabinen sowie Notrufsysteme geliefert und eingebaut, wie auch Mängel behoben wurden und die dort maßgeblichen Arbeiten auch die Erneuerung von Fangkorbleitachsen, Seilen, Antrieben, Dichtsätzen und Seilschlössern miteinschloss, somit Maßnahmen, die keine Schadensbehebungen darstellen, kann der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, wonach eine Großreparatur eine solche zur Voraussetzung haben müsse, nicht gefolgt werden.

Schließlich stellen auch nach der einhelligen Lehre zB Fassadenerneuerungen, Erneuerungen des Fensteranstriches, der Austausch von Fenstern und Türen, des Daches bzw. der Heizungsanlage Großreparaturen iSd Gesetzes dar (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 12 Tz 318).

Maßgeblich für die Bejahung einer Großreparatur iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist nach der vorgenannten Leitentscheidung sohin ausschließlich, ob

- ein nicht aktivierungspflichtiger Aufwand,
- der einerseits nicht „regelmäßig“ erwächst und der
- andererseits „ins Gewicht fällt“

vorliegt. Diese Voraussetzungen liegen nach Ansicht des Gerichts bei nachfolgenden baulichen Maßnahmen vor, wobei die Werte der jeweiligen Arbeiten, welche wirtschaftlich einem Vorhaben zuzuordnen sind, zusammenzurechnen waren und Gesamtinvestitionssummen, welche weniger als 2% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten betrugen, von der Berichtigung auszunehmen waren. In Übrigen wurde bezüglich dieses Punktes zwischen den Parteien im Zuge des Erörterungstermins dem Grunde nach Einigkeit erzielt (siehe Protokoll Erörterungstermin vom 23.9.2024 und Mail der Beschwerdeführerin vom 2.10.2024).

Adresse	Kosten netto in €	Kosten in % AK/HK	Jahr			Beschreibung der Maßnahme
			2012	2013	2014	
	58.698,96	10,2%	0,00	0,00	8.217,85	Abdichtung Gasleitungen
	33.000,54	18,6%	0,00	0,00	4.846,04	Anstrich der Stiegenhäuser
	95.561,13	53,9%	0,00	0,00	13.604,52	Fenster- und Türentausch

	394.182,07	222,3%	0,00	0,00	55.411,45	Außenwand-, Kellerdecken- und Dachbodendämmung
	27.558,95	15,5%	0,00	0,00	4.084,21	Erneuerung Dacheindeckung
	73.232,07	41,3%	0,00	0,00	10.498,32	Adaptierung Elektroinstallationen
	121.171,36	68,3%	0,00	0,00	17.076,97	Erneuerung Dachrinnen u. Abfallrohre
	19.595,08	8,9%	0,00	3.135,21	0,00	Dachreparaturen
	89.759,20	40,7%	0,00	13.864,89	0,00	Kaminerneuerung
	5.669,00	1,4%	0,00	907,04	0,00	Malerarbeiten im Stiegenhaus
	17.143,66	4,2%	0,00	2.742,98	0,00	Erneuerung Haustürportale
	166.045,40	40,5%	0,00	24.168,50	0,00	Sanierung Hauselektrik
	75.990,00	18,5%	0,00	12.158,40	0,00	Modernisierung Aufzugsanlagen
	69.228,61	13,3%	0,00	0,00	9.092,00	Kaminerneuerung
	40.596,66	7,8%	0,00	0,00	6.495,46	thermische Sanierung
	78.798,62	15,1%	0,00	0,00	11.031,80	Modernisierung Hauselektrik
	44.460,42	12,2%	0,00	0,00	3.363,60	Sanierung Stiegenhausportale u. -verglasung
	205.237,75	6,5%	0,00	0,00	16.871,47	Erneuerung der Hauszugänge Parkplatzerneuerung
	79.283,17	2,5%	0,00	0,00	148,23	brandschutztechnische Maßnahmen
	24.828,56	0,8%	0,00	0,00	74,11	brandschutztechnische Maßnahmen
	71.573,46	2,3%	0,00	0,00	74,12	brandschutztechnische Maßnahmen
	91.644,21	250,0%	0,00	0,00	12.010,62	Sanierung Fassade inkl Vollwärmeschutz
	38.646,91	105,4%	0,00	0,00	4.637,63	Erneuerung der E-Anschlusskästen
	8.946,26	24,4%	0,00	0,00	1.073,55	Stiegenhausmalerei
	16.655,83	4,2%	0,00	2.001,29	0,00	Stiegenhausanstrich
	89.908,59	22,8%	0,00	10.587,91	0,00	Erneuerung Heizungsanlage
	31.265,63	7,9%	0,00	3.917,92	0,00	Erneuerung Wohnungseingangs u. Kellertüren
	21.963,69	5,6%	0,00	2.638,23	0,00	Fassadensanierung, Dachboden- u. Kellerdeckendämmung
	99.450,67	25,2%	0,00	12.578,05	0,00	Dach- und Kaminerneuerung inkl. Fangköpfe
	16.858,96	4,3%	0,00	2.023,72	0,00	Anschluss- & Zuleitung
	67.627,94	17,1%	0,00	8.116,00	0,00	Balkonsanierung (Geländer)
	15.465,90	3,9%	0,00	1.856,56	0,00	Sanierung Stiegenhauselektrik
	29.980,64	7,6%	0,00	3.782,19	0,00	Balkonsanierung (Fliesen)

	92.890,00	70,3%	70,93	753,66	537,97	Einbau Aufzugsanlage (Kosten Mietanteil)
	1.167.042,83	883,5%	883,19	9.373,06	6.680,39	Generalsanierung (Kosten Mietanteil)
	127.307,11	52,0%	1.757,01	527,52	1.002,28	Balkonerneuerung bzw. -vergrößerung
	59.582,61	3,7%	0,00	0,00	97,88	Dacherneuerung
	205.205,31	47,9%	5.371,34	0,00	0,00	Wohnungszusammenlegungen und Sanierung
	1.800,00	0,0%	3,80	9,73	0,75	Balkonerweiterung thermische Maßnahmen
	448.011,88	9,9%	2.284,15	2.152,89	161,53	Balkonerweiterung
	735.171,82	94,4%	0,00	0,00	2.613,90	Thewosan Sanierung
	34.869,64	4,5%	0,00	0,00	119,09	Modernisierung Aufzugsanlagen
	1.356.559,10	41,9%	8.363,19	29.023,42	5.490,81	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	2.761.266,23	85,4%	15.532,71	55.292,50	11.303,82	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	1.076.754,49	36,0%	13.980,92	18.965,91	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	2.552.547,35	85,5%	41.055,41	50.977,16	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	534.909,46	34,5%	0,00	0,00	3.526,84	Thewosan-Sanierung inkl. Fenstertausch
	14.648,50	0,9%	0,00	0,00	101,63	Erneuerung Garagentor
	969.285,88	42,7%	0,00	2.105,36	8.115,54	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	974.785,88	42,9%	0,00	2.116,88	8.164,06	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	809.276,92	44,7%	0,00	7.974,39	22.554,78	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	346.832,97	19,1%	0,00	3.417,60	9.666,33	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	633.392,94	37,1%	13.434,89	9.386,57	9.628,00	Sanierung inkl. Fenstertausch und Fassadensanierung
	63.944,77	7,3%	0,00	979,07	0,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	19.790,08	2,3%	0,00	303,01	0,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	5.070,81	3,6%	8,97	67,43	74,49	div Elektroarbeiten (Schalter & Steckdosen, etc)
	30.377,82	21,4%	-4,49	169,47	441,59	Errichtung Kellerabteile
	90.073,89	7,0%	61,96	945,16	1.117,85	Sanierung Stiegenhäuser: Stiegenhausmalerei
	178.550,36	13,8%	122,72	2.255,49	2.213,71	Sanierung Stiegenhäuser: Erneuerung Eingangstüren
	395.767,64	30,7%	272,50	5.008,55	4.917,42	Sanierung Stiegenhäuser: Sanierung Elektroanlagen
	25.393,86	2,0%	17,40	319,86	313,76	Sanierung Stiegenhäuser: Erneuerung Schließanlagen
	42.456,57	3,3%	29,16	535,86	525,85	Sanierung Stiegenhäuser: Brandschutzmaßnahmen

	477.425,52	14,1%	5.498,27	3.663,02	1.271,81	Dach- & Kaminerneuerung
	237.368,69	1142,3%	0,00	0,00	3.878,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	237.368,69	1142,3%	0,00	0,00	3.878,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	109.707,82	53,5%	1.093,81	660,47	393,86	Kaminsanierung
	344,28	0,0%	0,00	0,00	2,33	Balkonsanierung
	216.189,66	14,1%	0,00	0,00	1.460,27	Sanierung Balkongeländer
	52.909,99	4,1%	1.523,63	0,00	270,74	Modernisierung Heizungsanlage
	74.535,02	2,4%	596,11	0,00	0,00	Errichtung Carportanlage
	80.927,57	2,6%	666,74	0,00	0,00	Erneuerung Außenanlagen (Parkplatzsanierung)
	83.270,38	2,6%	581,69	0,00	421,40	Modernisierung Zentralheizungsanlage
	28.632,90	0,9%	109,83	0,00	155,90	Modernisierung Aufzugsanlagen
	3.880,00	0,2%	83,87	164,13	0,00	Erneuerung Dachverblechung
	69.039,27	2,7%	1.492,31	2.920,47	0,00	Fassadensanierung
	61.669,34	18,3%	0,00	0,00	4.181,08	Umfassende Wohnungssanierung
	54.144,03	16,0%	0,00	0,00	4.331,52	Umfassende Wohnungssanierung
	7.338,76	4,7%	0,00	0,00	587,10	Stiegenhausmalerei
	8.488,98	5,4%	0,00	0,00	679,12	Erneuerung Eingangstüren
	87.882,84	56,3%	0,00	0,00	7.290,91	Dacheindeckung
	19.547,41	12,5%	0,00	0,00	1.951,00	Kaminsanierung
	3.675,43	2,4%	0,00	0,00	294,03	Erneuerung Gegensprechanlage
	147.465,71	402,3%	0,00	0,00	17.695,88	Generalsanierung
	4.907,55	13,4%	0,00	0,00	513,26	Erneuerung der E-Anschlusskästen u. der Verblechungen
	10.923,96	2,8%	0,00	1.283,52	0,00	Erneuerung Wohnungseingangstüren & Kellertüren
	171.418,26	43,5%	0,00	19.040,96	0,00	Generalsanierung: Fassaden, Wärmedämmung, Dach
	29.009,04	7,4%	0,00	3.453,73	0,00	Erneuerung Stiegenhaus- & Balkongeländer, Dacharbeiten
	3.387,14	0,7%	0,00	270,97	0,00	Reparatur Eingangsportal
	12.842,50	2,5%	0,00	1.027,40	0,00	Malerei Stiegenhaus- und Stiegenhausgeländer
	1.296,00	0,3%	0,00	103,68	0,00	Reparatur Eingangstüren
	58.750,69	11,6%	0,00	4.934,47	0,00	Erneuerung Hauselektroinstallationen
	84.082,30	16,6%	0,00	6.977,78	0,00	Erneuerung Aufzugsanlage

	59.588,39	2,0%	0,00	4.862,40	0,00	Erneuerung Eingangsportale
	184.175,63	6,1%	0,00	15.284,28	0,00	Erneuerung Aufzugsanlage
	220.000,00	166,5%	153,97	1.616,71	1.136,16	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	300.870,00	18,9%	0,00	0,00	247,12	Erneuerung Fensterbänke und Fenster
	53.024,00	3,3%	0,00	0,00	68,05	Vollwärmeschutzfassade
	12.600,00	0,8%	0,00	0,00	10,35	Erdungsanlagen, Blitzschutz
	86.837,12	5,5%	0,00	0,00	73,99	Neuverfliesung Balkone
	85.776,90	3,5%	0,00	0,00	289,28	Thewosan Fassadensanierung (Vollwärmedämmung)
	411.174,00	16,7%	0,00	0,00	660,57	Sanierung Außenhülle, Änderung Loggienverbauten
	307.400,32	12,5%	0,00	0,00	683,06	Verputzarbeiten & Stiegenhausmalerei
	281.685,33	11,4%	0,00	0,00	585,76	Erneuerung der Steigleitungen inkl. Wohnungsverteiler
	84.613,65	3,4%	0,00	0,00	188,02	Dacherneuerung
	50.985,40	4,2%	175,22	466,57	59,51	Umfassende Wohnungssanierung
	52.614,09	4,3%	180,82	481,47	61,41	Umfassende Wohnungssanierung
	54.342,54	4,4%	186,76	497,29	63,43	Umfassende Wohnungssanierung
	64.144,04	4,9%	0,00	0,00	789,56	Umfassende Wohnungssanierung
	59.798,19	4,6%	0,00	0,00	732,28	Umfassende Wohnungssanierung
	53.782,83	4,1%	0,00	0,00	816,11	Umfassende Wohnungssanierung
	61.866,70	4,7%	0,00	0,00	836,50	Umfassende Wohnungssanierung
	57.438,65	11,2%	0,00	597,47	0,00	Umfassende Wohnungssanierung
	73.424,31	14,4%	0,00	1.068,13	0,00	Umfassende Wohnungssanierung
	54.607,42	16,3%	689,11	0,00	469,06	Umfassende Wohnungssanierung
	57.661,80	7,4%	0,00	0,00	100,26	Umfassende Wohnungssanierung
	51.385,31	2,3%	0,00	224,74	265,58	Umfassende Wohnungssanierung
	52.699,38	2,3%	0,00	230,49	272,37	Umfassende Wohnungssanierung
	59.363,09	3,5%	1.111,50	518,39	474,28	Umfassende Wohnungssanierung
	62.687,70	3,7%	1.369,37	669,07	644,96	Umfassende Wohnungssanierung
	57.683,15	3,4%	1.260,05	615,66	593,47	Umfassende Wohnungssanierung
	175.431,39	20,3%	0,00	0,00	406,13	Erneuerung Steigleitungen, Blitzschutz
	35.747,10	3,8%	1,08	4,77	0,87	Rohrbruchbehebung & Kanalsanierung

	13.453,90	1,4%	0,41	1,79	0,33	Erneuerung Rostschutzanstrich
	3.590,48	0,4%	0,11	0,48	0,09	Austausch Gangbeleuchtung
	366.408,25	42,1%	0,00	4.824,34	0,00	Generalsanierung
	40.000,00	4,6%	0,00	514,22	0,00	Erneuerung Steigleitungen, Blitzschutz
	103.941,61	3,7%	0,00	573,83	711,97	Erneuerung Flachdach und Terrassenabdichtungen
	196.733,12	7,4%	0,00	846,87	122,66	Wärmedämmung Fassade (Entfernung Eternitfassade)
	66.246,23	2,5%	0,00	317,68	46,70	Erneuerung Attika inkl. Dachsanierung
	24.415,33	0,9%	0,00	155,42	22,84	Vergrößerung der bestehenden Balkone
	15.681,93	0,6%	0,00	73,88	10,84	Rasenteppich Balkone
	204.506,86	7,7%	0,00	1.028,19	150,25	Neuerrichtung Balkone, Überdachung Eingänge
	92.168,98	1,2%	0,00	0,00	305,15	Malereiarbeiten Stiegenhaus u. Nebenräume
	60.398,42	2,5%	796,83	287,10	0,00	Umfassende Wohnungssanierung
	55.564,08	2,2%	858,82	1.531,56	0,00	Umfassende Wohnungssanierung

GESAMTSUMMEN**121.676,06 388.932,84 339.137,45**

Dazu wird ausgeführt, dass sowohl die Fassadensanierung (Vollwärmeschutz samt sonstigen Dämmungsarbeiten) als auch der Austausch bzw. die Erneuerung von Fenstern und/oder Türen, der Heizungsanlagen sowie der Dächer und der Aufzugsanlagen jeweils nicht aktivierungspflichtige Aufwände, die nicht regelmäßig (etwa jährlich) erwachsen, darstellen. Diese Voraussetzungen wurden im Übrigen nicht einmal von der Beschwerdeführerin substantiell bestritten, führte sie doch dazu aus, dass diese Maßnahmen immer das Gesamtobjekt betrafen und je Gewerk Komplettisanierungen vorgenommen wurden. Auch die weiteren in der obigen Tabelle genannten sonstigen Arbeiten erfüllen die Voraussetzungen nicht aktivierungspflichtiger Aufwände, die nicht regelmäßig erwachsen, so bspw. umfangreiche Malerarbeiten an und in Immobilien, die Erneuerung der (Stiegen-) Hauselektrik, die Neuverfliesung der Balkone oder die Erneuerung der Erdungsanlagen und des Blitzschutzes.

Die oben dargestellten Arbeiten fallen auch ins Gewicht iSd vorzitierten Judikatur: Dies trifft ja nach den Ausführungen in der genannten Leitentscheidung des VWGH bereits dann zu, wenn der Aufwand in Relation zum Anschaffungswert 2% beträgt. Rücksichtlich dieses Prozentsatzes waren sohin vorerst all jene Maßnahmen in die Berichtigung miteinzubeziehen, die diesen Wert erreichten. Jedoch waren - selbst bei Erreichen bzw. Überschreiten dieser Prozentgrenze - Arbeiten deren Investitionsvolumen pro Maßnahme unter € 5.000,00 liegt, von der Berichtigung auszunehmen; nach Ansicht des Gerichtes fallen derartige Bagatellbeträge nämlich nicht ins Gewicht und waren die davon betroffenen Arbeiten baulich nicht besonders umfangreich. Was hingegen die Investitionen anlangt, deren Kosten zwar den Betrag von

€ 5.000,00, nicht aber jenen von - in der Leitentscheidung weiters genannten - € 47.774,00 übersteigt, ist dennoch jeweils von relativ hohen Beträgen auszugehen: Nicht nur, dass bei diesen Tätigkeiten gleichzeitig die 2%-Marge - teils sogar wesentlich - überschritten wurde, stellen diese Gewerke einschneidende Erneuerungen für das jeweils betroffene Gesamtobjekt dar. Die Sanierung von Dächern, die Modernisierung von Aufzugsanlagen, der Tausch von Heizungsanlagen bzw. Fenster- und Türen, die thermische, sowie Geländer- und Brüstungssanierung, Dämm- und Malerarbeiten beeinflussen auch das Gesamterscheinungsbild des Gebäudes, weshalb nicht nur prozentuell, sondern auch betraglich von ins Gewicht fallenden Aufwänden auszugehen war.

Die Aufwendungen schließlich in Relation zu den jeweiligen Verkaufspreisen der Immobilien zu setzen - wie die Beschwerdeführerin vermeint - entspricht hingegen nicht der einschlägigen vorzitierten Judikatur. Gleiches gilt für die ursprüngliche Vorgehensweise der belangten Behörde all jene Projekte deren Gesamtkosten € 50.000,00 übersteigen einer Berichtigung zuzuführen; auch diese Pauschalbewertung widerspricht der Leitentscheidung des VwGH und lässt vor allem eine gebotene detaillierte Differenzierung nach Einzelmaßnahmen vermissen.

Schließlich haben die Tätigkeiten zu einer zum Zeitpunkt der Veräußerung nach wie vor vorhandenen Werterhöhung der jeweiligen Objekte geführt: Dass nämlich diese Aufwände im Berichtigungszeitpunkt bereits wieder vollständig verbraucht gewesen wären, hat die Beschwerdeführerin weder bewiesen, noch entspricht ein derart rasanter Wertverlust - rücksichtlich der konkreten Baumaßnahmen - der allgemeinen Lebenserfahrung (vgl. dazu auch die Ausführungen unter II.2.).

Insgesamt ist sohin festzuhalten, dass die in der obigen Tabelle dargestellten Investitionen jeweils Großreparaturen iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 darstellen und infolge der Änderung der Verhältnisse eine - der Höhe nach zwischen den Parteien unstrittige - Berichtigung der Vorsteuer, vorzunehmen war.

3.3.3. Zu den Maßnahmen im Außenbereich

Bezüglich der durchgeführten Maßnahmen im Außenbereich war - analog des Parallelverfahrens - zu prüfen, ob diese eine Großreparatur oder nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder aktivierungspflichtige Aufwendungen darstellen.

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut hat eine Großreparatur eine bauliche Maßnahme an einem Gebäude zur Voraussetzung (arg: „...oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen...“). Ein Gebäude wird nach der Rspr. des VwGH als ein Bauwerk definiert, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, dem nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (VwGH 12.12.1985, 85/16/0064). Die bloße Verbindung mit dem Boden reicht sohin - entgegen der ursprünglichen Ansicht der belangten

Behörde - für die Bejahung des Gebäudebegriffs, nicht aus. Weder Parkplätze, Müllinseln, noch Carports erfüllen die von der Judikatur an ein Gebäude gestellten Anforderungen: Allen diesen Einrichtungen mangelt es an einer, Menschen und Sachen vor Witterungseinflüssen schützenden räumlichen Umfriedung, was auch für ein Carport - welches nach den zumindest in Kärnten gültigen Bauvorschriften über maximal 50 % geschlossene Außenflächen verfügen darf - gilt. Auch bloße Erd- und Asphaltierungsarbeiten im Freien - sohin weder im noch an einem Bauwerk vorgenommen - erfüllen den Gebäudebegriff nicht.

Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Straßen bzw. Platzbefestigungen stellen bei ihrer Herstellung eigene, selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter dar (VwGH 15.2.1983, 82/14/0067; VwGH 9.6.1986, 84/15/0128; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238).

Im Zuge des Erörterungstermins konnte von den Parteien nicht ausreichend geklärt werden, welche konkreten Maßnahmen im Außenbereich durchgeführt wurden, zumal die Beschreibungen in den Auflistungen nur in groben Umrissen erfolgte und für die Qualifizierung als Großreparatur oder nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder aktivierungspflichtige Aufwendungen eine nähere Darstellung der Arbeiten notwendig gewesen wäre. Diesbezüglich räumten die Parteien Unschärfen in den Auflistungen ein. Nach eingehender Erörterung kamen sie übereinstimmend zum Ergebnis, dass hinsichtlich der Maßnahmen im Außenbereich keine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 durchzuführen sei.

Das Bundesfinanzgericht tritt diesen Parteieneinvernehmen nicht entgegen, zumal nicht festgestellt werden konnte, welche konkreten Arbeiten tatsächlich durchgeführt wurden und in den Auflistungen bspw. nur von Asphaltierungsarbeiten, Rankgerüstverbau Kinderspielplatz oder Baumpflegearbeiten die Rede ist. Demzufolge konnte nicht ausreichend geklärt werden, ob ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wurde oder eine bauliche Maßnahme an einem Gebäude erfolgt ist. Aus diesen Gründen war daher eine Subsumtion unter einer Großreparatur oder nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder aktivierungspflichtige Aufwendungen (wie teilweise im Parallelverfahren vorgenommen) nicht möglich.

Unter diesem Titel war daher keine Vorsteuerberichtigung durchzuführen und wurden die ursprünglich von der belangten Behörde angesetzten Beträge ausgeschieden (siehe Mail der Beschwerdeführerin vom 2.10.2024).

3.3.4. Zur Frage der Anwendbarkeit des § 12 Abs. 3 bzw. Abs. 11 UStG 1994

Unstrittig ist, dass ein Teil der fraglichen Investitionen (und damit korrespondierend die Geltendmachung der Vorsteuer daraus) im selben Kalenderjahr wie die (unecht steuerfreien) Verkäufe der (adresslich konkret festgestellten) Immobilien getätigt wurden. Einigkeit besteht

darüber, dass sich in diesen Fällen die Frage nach einer Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht stellt, da für diese eine Änderung der Verhältnisse ab dem Ablauf des ersten Kalenderjahres der Verwendung tatbildlich ist (arg „...in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren...“).

Ursprünglich bestand Uneinigkeit zwischen den Parteien aber darüber, ob und wenn ja nach welcher Norm die Vorsteuer bei diesen Sachverhalten zu korrigieren ist. Nach der Rechtsansicht der belangten Behörde seien sowohl § 12 Abs. 3 Z 1f als auch Abs. 11 UStG 1994 einschlägig. Erstere Norm sieht einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug ua für die Steuer für die Lieferung vor, soweit der Unternehmer die Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (Z 1) bzw. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt (Z 2). Die Beschwerdeführerin vermeint hingegen, dass alle aus diesen Abrechnungen resultierenden Vorsteuerbeträge - wenn überhaupt, dann - einer Berichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 zuzuführen wären. Demnach habe eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum, in dem die Änderung eingetreten ist zu erfolgen, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt.

Diese Rechtspositionen werden in der Folge aus Gründen der besseren Lesbarkeit getrennt erörtert.

3.3.5.1. Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 Z 1f UStG 1994

Vorauszuschicken ist, dass nach der einhelligen Lehre und Judikatur in dem Fall, in dem die Steuerpflicht der aus der künftigen Veräußerung erwirtschafteten Umsätze zusätzlich noch der Optionsausübung bedarf, die Vorsteuerausschlussbestimmung dann nicht zur Anwendung kommt, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze eine steuerpflichtige Veräußerung wahrscheinlicher ist als der Fall einer steuerfreien Veräußerung. Die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Option bei Verkauf der Liegenschaften auszugehen ist, muss also mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. Bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht steht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 sofort zu, sodass die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 insoweit nicht zum Tragen kommt (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044; VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193). § 12 Abs. 3 UStG 1994 bezieht sich auf den gesamten Veranlagungszeitraum iSd § 20 leg. cit.. Wird zunächst von einem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen ausgegangen und der Vorsteuerabzug geltend gemacht und stellt sich im Laufe ein und desselben

Veranlagungszeitraums heraus, dass ein Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen gegeben ist, so ist der Vorsteuerabzug zur Gänze zu korrigieren (vgl. ua VwGH 20.4.2006, 2006/15/0020). All diese gesetzlichen und judikativen Prämissen vorausgeschickt zeigt sich sohin, dass in der leg. cit. ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug für all jene Fälle normiert wird, in denen in ein und demselben Veranlagungszeitraum der vorerst für den Abzug bejahte Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen wegfällt. Der Veranlagungszeitraum erstreckt sich nach der Regelung des § 20 Abs. 1 UStG 1994 grundsätzlich über ein Kalenderjahr, außer der Gewinn wird nach einem von diesem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt; dann stellt dieses Wirtschaftsjahr den Veranlagungszeitraum dar. Die Beschwerdeführerin hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, das sich von Mai bis April erstreckt. Somit ist nach der Judikatur von einem Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 in all jenen Fällen auszugehen, in denen die baulichen Maßnahmen und die Veräußerungen sowohl in ein und demselben Kalenderjahr als auch im gleichen Veranlagungszeitraum erfolgt sind. Das trifft auf folgende Beträge zu, die sohin vom Abzug iSd leg. cit. ausgeschlossen sind:

Adresse	VSt-Berichtigung § 12 Abs. 3 UStG 1994			Beschreibung der Maßnahme
	2012	2013	2014	
	2.257,77	0,00	0,00	Wohnungszusammenlegungen und Sanierung
	105,74	0,00	0,00	Balkonerweiterung
	24.073,81	0,00	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	47.169,16	67,28	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	17.787,48	2.402,43	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	37.398,43	6.442,81	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	0,00	0,00	204,78	Thewosan-Sanierung inkl. Fenstertausch
	0,00	3.630,47	1.305,78	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	0,00	3.644,74	1.305,78	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	0,00	2.061,63	3.416,74	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	0,00	883,56	1.464,32	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	2.612,29	0,00	0,00	Sanierung inkl. Fenstertausch und Fassadensanierung
	64,63	257,88	0,00	Errichtung Kellerabteile
	230,76	920,82	0,00	Sanierung Außenanlagen
	297,76	0,00	0,00	Sanierung Stiegehäuser: Stiegenhausmalerei
	23,94	0,00	0,00	Sanierung Stiegehäuser: Erneuerung Eingangstüren
	702,09	0,00	0,00	Sanierung Stiegehäuser: Sanierung Elektroanlagen
	7,98	0,00	0,00	Sanierung Stiegehäuser: Erneuerung Schließanlagen

	147,39	0,00	0,00	Sanierung Stiegehäuser: Brandschutzmaßnahmen
	226,43	0,00	0,00	Dach- & Kaminerneuerung
	0,00	3.351,36	0,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	0,00	3.351,36	0,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	0,00	0,00	1,89	Balkonsanierung
	0,00	0,00	540,74	Sanierung Balkongeländer
	0,00	0,00	0,00	Modernisierung Heizungsanlage
	0,00	0,00	209,81	Fenstersanierung
	0,00	0,00	209,81	Terrassensanierung
	0,00	0,00	130,45	Umfassende Fenstersanierung
	156,85	0,00	0,00	Modernisierung Aufzugsanlagen

GESAMTSUMME **133.262,51 27.014,34 8.790,11**

Ob diese Umbauarbeiten mit EVBs finanziert wurden ist unmaßgeblich; es fehlt ebenso am Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen, wobei zu beiden Punkten auf die Ausführungen unter Punkt II.3.3.1. verwiesen wird.

Schließlich wird ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin die oben dargestellte Aufteilung nicht substantiell bestritten hat, vielmehr wurde zu diesem Punkt im Zuge des Erörterungstermins grundsätzlich eine Einigkeit erzielt (siehe Protokoll Erörterungstermin vom 23.9.2024 und Mail der Beschwerdeführerin vom 2.10.2024).

3.3.5.2. Zur Frage der Zulässigkeit der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG

Jene Aufwendungen, die zwar innerhalb ein und desselben Kalenderjahres, wie die Veräußerungen, aber im zeitlich unmittelbar vorausgegangenen Veranlagungszeitraum als jenem des Verkaufs getätigt wurden, sind nach dieser Norm zu berichtigen. § 12 Abs. 11 UStG 1994 betrifft nämlich jene Gegenstände, die der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat, aber (derzeit) nicht als Anlagevermögen verwendet (*Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON 3.02 § 12, Stand 1.12.2021, rdb.at). Zum auch von dieser Norm geforderten Tatbestandsmerkmal der Änderung der Verhältnisse wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die Ausführungen unter Punkt II.3.3.1. verweisen. Folgende Beträge sind sohin nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 zu berichtigen:

Adresse	VST-Berichtigung § 12 Abs. 11 UStG 1994			Beschreibung der Maßnahme
	2012	2013	2014	
	0,00	0,00	3.135,51	Neue Zylinderschlösser & Schlüssel Kaminsanierung
	0,00	0,00	5.154,75	Sanierung Stiegenhausportale u. -verglasung

3.3.5. Steuerliche Auswirkungen zu Pkt. II.3.3.

Zusammenfassend wirken sich die Ausführungen zur Frage der Zulässigkeit der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 wie folgt steuerlich aus:

Rechtsgrund	Jahre		
	2012	2013	2014
Berichtigung "Großreparatur" iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994	121.676,06	388.932,84	339.137,45
Berichtigung gem. § 12. Abs. 11 UStG 1994	3.882,28	29.655,82	51.734,15
Zwischensumme KZ 063	125.558,34	418.588,66	390.871,60
Ausschluss § 12 Abs. 3 UStG 1994 - KZ 062	133.262,51	27.014,34	8.790,11
GESAMTSUMME	258.820,85	445.603,00	399.661,71

Was die Umsatzsteuer für 2012 anlangt ist von einem Gesamtberichtigungsbetrag iHv € 125.558,34 auszugehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind € 133.262,51.

Für 2013 hat eine Berichtigung iHv € 418.588,66 zu erfolgen und ist der Vorsteuerabzug für € 27.014,34 unzulässig.

Hinsichtlich 2014 ist eine Berichtigung iHv € 390.871,60 vorzunehmen und ist im Ausmaß von € 8.790,11 ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

3.4. Rechtliche Folgen zu Pkt. II.3.1. bis Pkt. II.3.3.

Da die belangte Behörde den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 und den (neuen) Umsatzsteuerbescheid erst am 6.5.2011, somit nach Eintritt der absoluten Verjährung erlassen hat (siehe Pkt. II.3.2.), war der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2011 stattzugeben und dieser Bescheid (ersatzlos) aufzuheben.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben (insbesondere im Bescheidbeschwerdeverfahren), so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353) und der alte Sachbescheid lebt wieder auf (VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170). Dies bedeutet gegenständlich, dass aufgrund der Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 der bekämpfte Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 6.5.2011 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist und der ursprüngliche Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 14.5.2013 wieder in Kraft getreten ist.

Gem. § 261 Abs. 2 BAO ist im Falle, dass einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) entsprochen wird, eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Da der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 wegen Eintritt der absoluten Verjährung ersatzlos aufzuheben war, war folglich die sich gegen den ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Umsatzsteuerbescheid 2011 gerichtete Bescheidbeschwerde gem. § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Bezüglich der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2012 bis 2014 kam das Bundesfinanzgericht unter Pkt. II.3.1. zum Ergebnis, dass diesen Bescheiden sehr wohl Bescheidqualität zukommt. Zudem lagen nach eingehender Prüfung durch das Gericht für die Jahre 2012 bis 2014 die übrigen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 BAO vor (siehe insbesondere Bericht der Außenprüfung vom 19.5.2021, Tz 15) und hat auch die Beschwerdeführerin außer Streit gestellt hat, dass sich ihre Beschwerde bezüglich Wiederaufnahmebescheide 2012 bis 2014 nur auf die fehlende Bescheidqualität beschränke. Aus diesem Grund war diese Beschwerde gem. § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 war aufgrund der Ergebnisse zu Pkt. II.3.3. teilweise Folge zu geben; die konkrete Berechnung der Steuerlast (samt Bemessungsgrundlagen) sind den der Entscheidung beigelegten Berechnungsblättern I bis III, die einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden, zu entnehmen.

Aufgrund der im Zuge des Erörterungstermins erfolgten Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch einen Senat war gem. § 272 f BAO durch einen Einzelrichter ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden.

3.5. Zur Frage der Zulässigkeit der Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil die Entscheidung 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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich vor: So fehlt höchstgerichtliche Judikatur zu der Frage, ob eine Änderung der Verhältnisse, die zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges führt, auch im Falle der unecht steuerfreien Veräußerung von Immobilien, an denen (zeitlich vor den Verkäufen) diverse Baumaßnahmen durchgeführt und diese teilweise auch durch sog. Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge nach § 14 lit d WGG finanziert wurden, eintreten kann.

Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof - soweit überblickbar - noch nicht darüber abgesprochen, ob seine Judikatur, wonach auch unter Zuhilfenahme eines „Textverarbeitungssystems“ erstellte Schriftstücke als mittels eines automationsunterstützten Datenverarbeitungssystems erstellte Ausfertigungen anzusehen sind, im Lichte der mit dem Steuerreformgesetz 2020 - StRefG 2020, BGBl. I 103/2019 geänderten Bestimmung des § 96 BAO weiter aufrechterhalten wird. Schließlich gibt es keine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsfrage der Entstehung des Abgabenanspruches in Zusammenhang mit Vorsteuerberichtungen gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994, zumal sich die oben zitierte Entscheidung des VwGH vom 21.10.1993, 91/15/0077 auf die Entstehung des Abgabenanspruches bei unrichtiger Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges bezieht.

Unter Verweis auf die Parallelentscheidungen BFG 23.6.2022, RV/7100423/2022 (anhängig beim VwGH unter Ro 2022/16/0020) und BFG 8.1.2024, RV/4100285/202123 (anhängig beim VfGH unter Zahl E 629/2024) war daher die Revision für zulässig zu erklären.

Wien, am 16. Oktober 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch und den Hofrat Mag. M. Mayr als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revision der V GmbH in W, vertreten durch die DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Juli 2020, RV/1200015/2019, betreffend Einfuhrumsatzsteuer (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Zollamt Österreich), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in Höhe von 1.346,40 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Zur Vorgeschichte des Revisionsfalls wird zunächst in sinngemäßer Anwendung des § 43 Abs. 2 und Abs. 9 VwGG auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juni 2017, Ra 2016/16/0061, das in dieser Sache ergangene Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 14. Februar 2019 in der Rs. C-531/17, *Vetsch Int. Transporte GmbH*, und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 2019, Ra 2016/16/0061, verwiesen.
- 2 Da das im Revisionsverfahren zu Ra 2016/16/0061 angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. März 2016 keine Begründung enthielt, welche die Versagung des Rechts auf die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens und damit das Fehlen der Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 tragen konnte, hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom



30. März 2016 im ersten Rechtsgang mit seinem Erkenntnis vom 26. März 2019, Ra 2016/16/0061, auf.

- 3 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde der Revisionswerberin gegen den Bescheid des damaligen Zollamts Feldkirch Wolfurt (nunmehr: Zollamt Österreich) vom 6. September 2011 - wie schon im ersten Rechtsgang - als unbegründet ab und erklärte die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG für nicht zulässig.
- 4 Das Bundesfinanzgericht stellte - nach Wiedergabe des Verfahrensgangs und soweit für das Revisionsverfahren relevant - fest, die Revisionswerberin, ein Speditionsunternehmen, habe im Zeitraum vom 10. Dezember 2010 bis zum 5. Juli 2011 bei verschiedenen Zollstellen des damaligen Zollamtes Feldkirch Wolfurt als indirekte Vertreterin der bulgarischen Gesellschaft K-Eood in drei Einfuhrfällen, der ebenfalls bulgarischen Gesellschaft B-Eood in zwei Einfuhrfällen und der spanischen Gesellschaft T-SL in drei Einfuhrfällen die Überführung von Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 42) beantragt. Als Versender/Ausführer sei im Feld 2 der Zollanmeldungen jeweils die S-AG in der Schweiz angegeben worden.
- 5 Die Abwicklung sei dergestalt erfolgt, dass die S-AG die Waren in deren Lager (offenes Zolllager) an den jeweiligen Frachtführer übergeben habe. Die Verschaffung der Verfügungsmacht an die Abnehmer sei bereits in der Schweiz erfolgt. Die Beauftragung zur Abwicklung der Zollformalitäten sei über die S-AG und die schweizerische Muttergesellschaft der Revisionswerberin erfolgt. Die Revisionswerberin habe keinen direkten Kontakt mit den von ihr vertretenen Gesellschaften gehabt. Die Zollanmeldungen seien jeweils wie angemeldet angenommen und die Waren überlassen worden. Einfuhrumsatzsteuer sei zunächst nicht festgesetzt worden.
- 6 Zu K-Eood stellte das Bundesfinanzgericht fest, die Überführung der Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr sei am 10. und 21. Dezember 2010 und am 27. April 2011 erfolgt. Ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren (Stufe 2) sei am 30. November 2010 durchgeführt



worden. Die Gesellschaft sei von den bulgarischen Behörden bereits im April 2011 an der angegebenen Anschrift nicht aufgefunden worden. Die bulgarischen Behörden hätten Zweifel gehabt, dass tatsächlich Lieferungen an diese Gesellschaft erfolgt seien.

- 7 Das Unternehmen habe große Beträge an innergemeinschaftlichen Erwerben, aber nur einen minimal zu zahlenden Umsatzsteuerbetrag erklärt. Die von der S-AG erworbenen Waren seien im Erwerbs- und Verkaufsprotokoll mit gleichem Wert gleichzeitig als Verkauf (Rücklieferung) an die Revisionswerberin unter Angabe deren Sonder-Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ausgewiesen worden.
- 8 Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nr.) der B-Eood sei über Veranlassung der bulgarischen Behörden am 18. Mai 2011 gelöscht worden. Ein Kontakt mit dem Manager bzw. Eigentümer der K-Eood (Einzel-GmbH), habe nicht hergestellt werden können.
- 9 Zu B-Eood stellte das Bundesfinanzgericht fest, die Überführung der Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr für die am 15. April 2011 registrierte Gesellschaft sei am 27. April und am 16. Juni 2011 erfolgt. Ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren (Stufe 2) sei nur am 20. April 2011 durchgeführt worden. Die Registrierung der UID-Nr. der B-Eood sei von den bulgarischen Behörden am 21. Juli 2011 widerrufen worden.
- 10 An der angegebenen Adresse der B-Eood habe sich ein Büro einer Kabelfernsehgesellschaft befunden. Die Gesellschaft habe weder Verkaufsräume, noch Personal gehabt. Die Gesellschaft habe auch an der ab 16. Juli 2011 registrierten neuen Adresse nicht aufgefunden werden können.
- 11 Von der Gesellschaft seien „Null“-Erklärungen abgegeben worden. Dies ergebe sich wie im Fall der K-Eood daraus, dass die im Erwerbsprotokoll angeführten Erwerbe von der S-AG ebenfalls mit dem exakt gleichen Wert gleichzeitig als Verkauf an die Revisionswerberin in das Verkaufsprotokoll aufgenommen worden seien.



- 12 Zu T-SL stellte das Bundesfinanzgericht fest, die Überführung der Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr der am 9. Februar 2011 registrierten Gesellschaft sei am 27. April, am 7. Juni und am 5. Juli 2011 erfolgt. Ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren (Stufe 2) sei am 27. April 2011 durchgeführt worden. Eine weitere Anfrage am 26. Juli 2011 habe ein negatives Ergebnis gebracht.
- 13 Mangels Erfüllung der Voraussetzungen, insbesondere wegen fehlender Geschäftstätigkeit an der registrierten Adresse und fehlender Verwaltung bzw. mangels eines vorhandenen Managements sei die Gesellschaft mit 22. Juni 2011 wieder aus dem Register gelöscht worden. An der registrierten Adresse habe sich ein von einem anderen Unternehmen angemietetes Lager befunden. Der bevollmächtigte Vertreter habe angegeben, dass die registrierte Adresse eine private Wohnung sei und, dass sie zwar beabsichtigt habe, innergemeinschaftliche Erwerbe und Lieferungen auszuführen, derartige Aktivitäten aber noch nicht durchgeführt worden seien und auch keine Transaktionen erwartet würden. Die Gesellschaft habe kein Personal.
- 14 Das Bundesfinanzgericht stellte zu K-Eood, B-Eood und T-SL im Wesentlichen gleichlautend fest, die „verantwortlich handelnden Personen“ der Gesellschaften als Importeure und gleichzeitig Verbringer und Empfänger der Waren hätten bereits im Zeitpunkt der Einfuhr (bzw. „von Anfang an“) gewusst, dass sie die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer unter Anwendung des Verfahrens 42 zu Unrecht in Anspruch nehmen würden. Erkennbares Ziel sei es gewesen, die Waren unversteuert in den Wirtschaftskreislauf der Union zu verbringen.
- 15 Unter „Rechtliche Erwägungen und Beweiswürdigung“ führte das Bundesfinanzgericht - soweit hier relevant - zunächst zu K-Eood aus, die in den Zollanmeldungen als Empfängerin (Importeure) angegebene Gesellschaft habe von der bulgarischen Behörde an der angegebenen Adresse nicht aufgefunden werden können. Dies auch zu einem Zeitpunkt, zu dem der letzte hier zu beurteilende Verbringungsverfahren noch nicht einmal abgeschlossen gewesen sei. Vom bulgarischen Audit-Team habe auch kein direkter Kontakt mit dem Manager bzw. mit dem Eigentümer der Gesellschaft zur Aufklärung der



Umstände betreffend die Verbringungsverfahren hergestellt werden können. Das Bundesfinanzgericht gehe daher davon aus, dass diese an einer Aufklärung über den Verbleib der Waren nicht interessiert gewesen seien. Für das Audit-Team sei auch nicht zu erkennen gewesen, dass die Waren tatsächlich nach Bulgarien verbracht worden seien.

- 16 Die bulgarische Steuererklärung weise nur einen minimal zu zahlenden Umsatzsteuerbetrag aus. Darin werde der jeweilige Erwerb mit dem gleichen Wert als Lieferung zurück an die Revisionswerberin als Speditionsunternehmen, welche am Umsatzgeschäft nicht beteiligt sei, ausgewiesen. Der Vertreter der Revisionswerberin habe in der mündlichen Verhandlung glaubhaft versichert, dass die Revisionswerberin nicht mit Parfümeriewaren handle und eine Rücklieferung nie erfolgt sei.
- 17 Die gleichzeitige Aufnahme des Erwerbes in das Verkaufsprotokoll, wodurch sich im Ergebnis eine Nullerklärung ergeben habe, sei somit nicht anders zu bewerten, als wenn die Erwerbe überhaupt nicht angemeldet worden wären. Der minimal zu zahlende Umsatzsteuerbetrag ergebe sich aus der zusätzlichen Erklärung einer sonstigen Leistung.
- 18 Im Ergebnis liege damit eine Steuerhinterziehung bzw. missbräuchliche Ausnutzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems der Union durch den Importeur als Verbringer und gleichzeitig Empfänger der Waren vor. Aufgrund der festgestellten Gesamtumstände (Nichtauffinden der Gesellschaft an der erklärten Anschrift, Weigerung der für das importierende Unternehmen verantwortlichen Personen die Umstände aufzuklären, die angeführte Art und Weise der Steuererklärungen sowie der im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Verbringens bestehenden Personenidentität zwischen Importeur/Verbringer und Empfänger, woraus allein schon auf ein Wissenmüssen über die Vorgänge zu schließen sei) sei davon auszugehen, dass die im Namen der bulgarischen Gesellschaft handelnden Personen von Anfang an geplant gehabt hätten, die Waren steuerfrei in den Wirtschaftskreislauf der Union zu verbringen.



- 19 Die Empfängerin sei wohl nur zur Verschleierung des tatsächlichen Empfängers angegeben worden. Die handelnden Personen hätten schon im Zeitpunkt der Einfuhr gewusst, dass sie Beteiligte an einer Steuerhinterziehung sind, weshalb bereits die Gewährung der Steuerbefreiung für ein innergemeinschaftliches Verbringen zu versagen sei. Dies gelte nach der Rechtsprechung des EuGH selbst dann, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sein sollten.
- 20 Abweichend von dem im Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH zugrunde gelegten Sachverhalt sehe das Bundesfinanzgericht den Grund für die Versagung der Steuerfreiheit für das innergemeinschaftliche Verbringen somit nicht darin begründet, dass bei einem späteren Umsatz, der so nie stattgefunden habe und mit der Verbringung in keinem Zusammenhang stehe, eine Steuerhinterziehung begangen wurde. Dieser Umstand stelle lediglich ein weiteres Indiz für die betrügerische Vorgangsweise der handelnden Personen dar.
- 21 Im Beschwerdeverfahren seien keine konkreten Anhaltspunkte aufgezeigt worden, welche die Feststellungen und den daraus gezogenen Schluss in Zweifel ziehen würden. Soweit der Vertreter der Revisionswerberin vorbringe, dass die Vergabe einer UID-Nr. und die Steuerprüfung beweisen würden, dass die Gesellschaft existiert habe, sei dem entgegenzuhalten, dass dies seitens der belangten Abgabenbehörde nie bestritten worden sei und es darauf auch nicht ankomme. Die rechtliche Existenz einer Gesellschaft schließe das Vorliegen einer Steuerhinterziehung bzw. eines Missbrauchs des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems nicht per se aus.
- 22 Aufgrund der oben angeführten Umstände sei in den Einfuhrfällen auch der Belegnachweis zum sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt seien, als nicht erbracht anzusehen. Der tatsächliche Transport der Waren zum Bestimmungsort könne aufgrund der festgestellten Umstände, insbesondere das Nichtauffinden der Gesellschaft an der angegebenen Anschrift und Erklärung einer Rücklieferung an die am Umsatzgeschäft unbeteiligte Revisionswerberin mit den vorliegenden Frachtbriefen nicht nachgewiesen werden. Es bestünden damit begründete Zweifel am



tatsächlichen Verbringen der Waren. Die Abgabe von (falschen) Steuererklärungen in Bulgarien vermöge im Beschwerdefall aufgrund der gegebenen Umstände den Belegnachweis nicht zu ersetzen.

- 23 Das Bundesfinanzgericht verkenne dabei nicht, dass Waren im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. Verbringens nicht zwingend an die Adresse des Sitzes des Erwerbers verbracht werden müssten. Es erachte es aber jedenfalls für erforderlich, dass der tatsächliche Bestimmungsort und der tatsächliche Empfänger genannt bzw. der Behörde bekannt gegeben werden, weil andernfalls der Erwerber und der Ort des Erwerbes nicht festgestellt werden könne und der beizubringende Belegnachweis keinen Zweck hätte.
- 24 Die Bedenken der bulgarischen Behörden betreffend den tatsächlichen Erwerb der Waren durch die K-Eood seien daher berechtigt. Dies auch deshalb, weil die Übernahmebestätigungen auf den Frachtbriefen zwar jeweils einen Stempel des genannten Unternehmens enthielten, der Name der die Waren übernehmenden Person aber nicht leserlich und auch der (tatsächliche) Ort der Warenübernahme nicht vermerkt worden sei.
- 25 Zwar enthalte die Frachtbriefkopie eine Empfangsbestätigung (ebenfalls in Kopie). Diese könne aber auch nicht als sicherer Nachweis anerkannt werden, weil diese unter Berücksichtigung der Gesamtumstände der Lieferung (auch nachträglich) an jedem beliebigen Ort habe erstellt werden können.
- 26 Hinsichtlich der B-Eood führte das Bundesfinanzgericht aus, dass die Mitteilung der bulgarischen Behörden, wonach „Null“-Erklärungen abgegeben worden seien, sich durch die Übermittlung des Erwerbs- und Verkaufsprotokolls bestätige. Darin werde der jeweilige Erwerb mit dem gleichen Wert als Lieferung zurück an die am Umsatzgeschäft nicht beteiligte Revisionswerberin angeführt. Der Vertreter der Revisionswerberin habe in der mündlichen Verhandlung glaubhaft versichert, dass die Revisionswerberin nicht mit Parfümeriewaren handle und eine Rücklieferung nie erfolgt sei. Die gleichzeitige Aufnahme des Erwerbs in das Verkaufsprotokoll, wodurch sich im Ergebnis eine Nullerklärung ergebe, sei nicht anders zu bewerten, als wenn die Erwerbe gar nicht angemeldet worden wären. Damit sei aber betreffend die



gegenständlichen Einfuhrfälle ebenso von einer Steuerhinterziehung auszugehen.

- 27 Aufgrund der Gesamtumstände müsse auch in den diese Gesellschaft betreffenden Einfuhrfällen davon ausgegangen werden, dass die handelnden Personen von Anfang an geplant hätten, die Waren steuerfrei in den Wirtschaftskreislauf der Union zu verbringen. Der Empfänger sei wohl auch in diesen Einfuhrfällen zur Verschleierung des tatsächlichen Empfängers angegeben worden. Die handelnden Personen hätten somit schon im Zeitpunkt der Einfuhr gewusst, dass sie Beteiligte an einer Steuerhinterziehung seien, wodurch - wie bereits oben ausgeführt - die Gewährung der Steuerbefreiung für ein innergemeinschaftliches Verbringen zu versagen sei.
- 28 Anhaltspunkte, die am festgestellten Sachverhalt Zweifel aufkommen lassen würden, seien auch hier nicht aufgezeigt worden. Es komme wie in den Einfuhrfällen betreffend die K-Eood auch in diesen Einfuhrfällen dem Versendungsnachweis aufgrund der Umstände, insbesondere das Nichtauffinden der Gesellschaft und die damit verbundenen widersprüchlichen Angaben über die Ablieferadresse zwischen dem Belegnachweis und der angegebenen Adresse des Importeurs, keine Beweiskraft bezüglich des tatsächlichen Verbringens der Waren zu. Es mangle daher wiederum am sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen der Steuerbefreiung erfüllt seien.
- 29 Hinsichtlich der T-SL führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, wie in den vorher beschriebenen Fällen sei auch diese Gesellschaft an der angegebenen Adresse nicht aufgefunden worden. Deshalb müsse gleichfalls der Schluss gezogen werden, dass die handelnden Personen die oder den tatsächlichen Empfänger verschleiern und die Waren von Anfang an steuerfrei in den Wirtschaftskreislauf hätten bringen wollen. Gleichfalls sei im Hinblick auf die Personenidentität zwischen Empfänger (Importeur) und Verbringer von einem Wissen-Müssen um die Steuerhinterziehung auszugehen. Die Beförderungsnachweise erbrächten aus den gleichen Gründen wie oben umschrieben nicht den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen an die Steuerfreiheit erfüllt seien. Daran ändere auch die Vorlage von



zusammenfassenden Meldungen über innergemeinschaftliche Transaktionen nichts, da diese gleich den Erwerbs- und Verkaufsprotokollen in den bulgarischen Fällen keinen Beweis für das tatsächliche Verbringen bzw. über den Verbleib der Waren darstellten.

30 Zusammengefasst lägen in allen hier zu beurteilenden Einfuhrfällen die Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen nicht vor.

31 Soweit das an die Einfuhr anschließende innergemeinschaftliche Verbringen nicht steuerfrei sei, fehle es auch an der Voraussetzung für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#). Für die eingeführten Waren sei daher nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 iVm [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) und Art. 204 Abs. 1 ZK die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden.

32 Die Versagung der Steuerbefreiung betreffe zunächst den Importeur (Empfänger) als Einfuhrumsatzsteuerschuldner nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 iVm Art. 204 Abs. 3 ZK. Für diese somit entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld sei die Revisionswerberin nach [§ 71a ZollR-DG](#) in Anspruch genommen worden.

33 Dass der Importeur und Verbringer der Waren in die Steuerhinterziehung einbezogen gewesen sei und dies gewusst habe, stehe nach den getroffenen Feststellungen, nicht zuletzt auch wegen der Personenidentität zwischen Importeur und Empfänger, fest.

34 Der Verwaltungsgerichtshof habe in ständiger Rechtsprechung auch bereits wiederholt ausgeführt, dass die Vertrauensschutzregelung des [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) in Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens im Sinn des [Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) nicht greife, weil es diesfalls an einem Abnehmer mangle, welcher unrichtige Angaben gemacht habe. Demnach sei die von der Revisionswerberin ins Treffen geführte Gutgläubigkeit in einem Verfahren nach [§ 26 Abs. 1 UStG 1994](#) iVm Art. 239 ZK und [§ 83 ZollR-DG](#) zu prüfen und liege im Heranziehen der Revisionswerberin nach [§ 71a ZollR-DG](#) für die



Einfuhrumsatzsteuerschuld keine de facto unbedingte Haftung, welche nach der Rechtsprechung des EuGH unverhältnismäßig wäre.

- 35 Die Vorschreibung der zunächst unerhoben gebliebenen Einfuhrumsatzsteuer an einen der Gesamtschuldner sei jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden sei. Wenn die Abgabeforderung bei einem der Gesamtschuldner, zB infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens, uneinbringlich geworden sei, liege darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor. Die Unternehmen seien laut Auskunft der bulgarischen Behörden an den angegebenen Adressen nicht auffindbar gewesen und eine Kontaktaufnahme mit den Verantwortlichen sei nicht möglich gewesen. Somit erweise sich auch aus verwaltungsökonomischen Gründen und Gründen der Realisierbarkeit die Einhebung bei der Revisionswerberin als sachgerecht.
- 36 Mit Beschluss vom 13. Juni 2022, E 2954/2020-5, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen das angefochtene Erkenntnis erhobenen Beschwerde der Revisionswerberin ab und trat die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.
- 37 Der Verwaltungsgerichtshof leitete über die daraufhin erhobene Revision gemäß § 36 VwGG das Vorverfahren ein. Die belangte Behörde erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der sie die Abweisung der Revision sowie den Ersatz des Schriftsatzaufwands beantragte. Die Revisionswerberin erstattete eine Stellungnahme zur Revisionsbeantwortung, die der Verwaltungsgerichtshof der belangten Behörde zur Kenntnis übermittelte.
- 38 Die Revisionswerberin bringt zur Zulässigkeit der Revision - unter anderem und auf das Wesentliche zusammengefasst - vor, das Bundesfinanzgericht habe in dem angefochtenen Erkenntnis - abweichend von seinem Erkenntnis im ersten Rechtsgang - die Feststellungen getroffen, dass die jeweils für die in den Zollanmeldungen angeführten Empfangsunternehmen (K-Eood, B-Eood und T-SL) handelnden Personen bereits zum Zeitpunkt der Einfuhr gewusst hätten, dass sie die Befreiung der Einfuhrumsatzsteuer zu Unrecht in Anspruch



nehmen würden, ohne ergänzende Beweisaufnahmen durchzuführen, und ohne der Revisionswerberin zu dieser Feststellung vorab rechtliches Gehör einzuräumen - etwa im Rahmen der Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung. Zudem sei die Vorschreibung von Einfuhrumsatzsteuer an die Revisionswerberin mit dem Urteil des EuGH vom 12.5.2022, *U.I. [indirekter Zollvertreter]*, C-714/20, unvereinbar. Es gebe in Österreich keine „ausdrückliche und eindeutige“ bzw. „hinreichend klare und genaue“ nationale Rechtsvorschrift, die den indirekten Vertreter gesamtschuldnerisch mit den Einführern für die Einfuhrumsatzsteuer haftbar mache.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

- 39 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 40 Zur Darstellung der Rechtslage kann zunächst gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf das Erkenntnis vom 26. März 2019, Ra 2016/16/0061, verwiesen werden.
- 41 In dem nunmehr im Revisionsfall angefochtenen Erkenntnis stützte das Bundesfinanzgericht in seiner rechtlichen Beurteilung die Versagung der Steuerbefreiung für das an die Einfuhr anschließende innergemeinschaftliche Verbringen auf die Beteiligung des Steuerpflichtigen an einer Steuerhinterziehung im Sinne der Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 9. Februar 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, Rn 39f, und vom 20. Juni 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17, Rn 59. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist einem Steuerpflichtigen der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung (nach Art. 138 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) zu versagen, wenn er gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und er nicht alle ihm zu Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um dies zu verhindern (vgl. VwGH 25.4.2017, Ra 2016/16/0059, mit Hinweis auf EuGH 9.2.2017, *Euro Tyre*, C-21/16, mwN).
- 42 Soweit die Revisionswerberin zunächst vorbringt, es sei mit dem Urteil des EuGH vom 12. Mai 2022, *U.I. [indirekter Zollvertreter]*, C-714/20, unvereinbar, sie als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer heranzuziehen, ist dem entgegenzuhalten, dass sich ihre Schuldnerschaft als Anmelderin aus der



im Revisionsfall maßgeblichen Bestimmung des § 71a Zollrecht-Durchführungsgesetz idF der 3. Zollrechts-Durchführungsgesetz-Novelle, BGBl. I Nr. 13/1998, iVm § 26 Abs. 1 UStG 1994 mit hinreichender, vom EuGH in dem genannten Urteil geforderter Deutlichkeit ergibt (vgl. dazu iZm § 26 Abs. 5 lit. e) UStG 1994 etwa VwGH 19.9.2023, Ra 2022/16/0010). Die Revisionswerberin bestreitet weder, die revisionsgegenständlichen Zollanmeldungen vorgenommen zu haben, noch, dabei als indirekte Vertreterin der Importeure tätig gewesen zu sein.

43 Da das Bundesfinanzgericht die Versagung der Steuerbefreiung für das innergemeinschaftliche Verbringen in dem angefochtenen Erkenntnis nun nicht (mehr) damit begründete, dass den bulgarischen Empfängern angelastet wurde, als Folgeumsatz anstelle einer steuerpflichtigen Lieferung innerhalb Bulgariens eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklärt und damit eine Steuerhinterziehung begangen zu haben, unterscheidet sich der Revisionsfall vom Ausgangsfall zu dem Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofes, das zu dem Urteil des EuGH vom 14. Februar 2019, *Vetsch Int. Transporte GmbH*, C-531/17, führte (vgl. VwGH 26.3.2019, Ra 2016/16/0061). Entgegen den Ausführungen der Revisionswerberin liegt daher auch keine Unzuständigkeit des österreichischen Verwaltungsgerichts infolge der Zuständigkeit der bulgarischen Behörden für die Befreiung der Lieferung von der Mehrwertsteuer vor.

44 Im Revisionsfall stützte das Bundesfinanzgericht die Versagung des Rechts auf Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung in dem angefochtenen Erkenntnis - abweichend von seinem Erkenntnis vom 30. März 2016 im ersten Rechtsgang - erkennbar zum einen auf Zweifel an der tatsächlichen Beförderung oder dem Versand der Waren in einen anderen Mitgliedstaat und damit auf das Fehlen der materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung, zum anderen auf die - im Vergleich zum ersten Erkenntnis vom 30. März 2016 im ersten Verfahrensgang neue - Feststellung, dass die Empfänger und gleichzeitig Verbringer der Waren bereits im Zeitpunkt der



Einfuhr gewusst hätten, dass sie die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer zu Unrecht in Anspruch nehmen würden.

45 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt der Grundsatz der mündlichen Verhandlung in Verwaltungsstrafsachen auch nach Aufhebung von Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtes im zweiten Rechtsgang, selbst wenn im ersten Rechtsgang eine mündliche Verhandlung stattgefunden hat, sodass das Verwaltungsgericht auch im zweiten Rechtsgang nur von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung absehen kann, wenn die Voraussetzungen des § 44 VwGVG vorliegen. Das ist etwa dann nicht der Fall, wenn das Verwaltungsgericht im zweiten Rechtsgang Sachverhaltselemente wie das Verschulden klären muss. Ebenso ist dies nicht der Fall, wenn das Verwaltungsgericht sein Ermittlungsverfahren zu ergänzen hat, um (neue) Feststellungen zu treffen (vgl. VwGH 29.3.2023, Ra 2020/17/0087; 29.9.2020, Ra 2020/17/0074, mwN).

46 Die zum Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGVG) ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist auch für das Rechtsschutzverfahren in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben nach der Bundesabgabenordnung (BAO) heranzuziehen: Die BAO sieht mit Ausnahme der in § 274 Abs. 3 BAO genannten Fälle (vgl. dazu VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087, mwN) im Fall eines rechtzeitigen Parteiantrags einen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor (vgl. VwGH 17.1.2023, Ra 2021/13/0014, mwN) und kennt keine § 24 Abs. 4 VwGVG - in Verwaltungsstrafsachen § 44 Abs. 4 VwGVG - vergleichbare Möglichkeit des Absehens von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung ungeachtet eines Parteiantrages (vgl. VwGH 9.2.2022, Ra 2021/13/0137, mwN). Der Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach der BAO besteht daher auch nach Aufhebung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof im zweiten Rechtsgang.

47 Im Fall der Durchführung einer mündlichen Verhandlung im ersten Rechtsgang erfordert die Geltendmachung des Verstoßes gegen die Verpflichtung, eine weitere Tagsatzung zur mündlichen Verhandlung abzuhalten (vgl. zur



Qualifikation einer mündlichen Verhandlung im zweiten - und nachfolgenden - Rechtsgang als Fortsetzung der mündlichen Verhandlung im ersten Rechtsgang VwGH 8.8.2022, Ra 2022/02/0134, sowie 3.3.2022, Ra 2020/02/0241, jeweils mwN) eine Relevanzdarlegung, und zwar auch im Anwendungsbereich des Art. 6 EMRK bzw. Art. 47 GRC (vgl. etwa VwGH 29.8.2024, Ra 2022/16/0072; 30.6.2023, Ra 2022/14/0330 bis 0333; 19.12.2022, Ra 2022/12/0171, jeweils mwN).

- 48 Im Einzelfall kann sich gerade aus der Aufhebung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof wegen Feststellungsmängeln ein weiterer Ermittlungs- und Erörterungsbedarf ergeben, der - zur Wahrung eines umfassenden Parteiengehörs - auch die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung angezeigt erscheinen lassen kann (vgl. VwGH 17.3.2021, Ra 2020/15/0113, mit Verweis auf *Sutter*, in *Holoubek/Lang*, Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit 249 ff, mwN).
- 49 Das Bundesfinanzgericht führte vor Erlassung des Erkenntnisses vom 30. März 2016, das im ersten Rechtsgang mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 2019 aufgehoben wurde, eine mündliche Verhandlung durch. In dem angefochtenen Erkenntnis traf das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren Sachverhaltsfeststellungen, die von jenen seines Erkenntnisses vom 30. März 2016 abweichen und die im Vergleich zu seinem Erkenntnis im ersten Rechtsgang auf einer anderen Würdigung der bereits vorgelegten Beweise durch das Bundesfinanzgericht beruhen, um die Versagung der Steuerbefreiung im Ergebnis zu bestätigen. Diese Feststellungen hätte das Bundesfinanzgericht jedoch nicht ohne Einräumung von Parteiengehör treffen dürfen, sondern vor dem Hintergrund der im ersten Rechtsgang beantragten mündlichen Verhandlung erst nach Durchführung einer weiteren Tagsatzung zur mündlichen Verhandlung.
- 50 Da die Revisionswerberin, die infolge der Versagung der Steuerbefreiung für das innergemeinschaftliche Verbringen der Waren für die entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld nach § 71a ZollR-DG in Anspruch genommen wurde, in der Revision aufzeigt, aufgrund welcher Beweismittel und



Beweisanträge im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geänderte, für die Revisionswerberin günstigere Feststellungen hätten getroffen werden können, ist dieser Verfahrensfehler für die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzgerichts relevant.

- 51 Das angefochtene Erkenntnis war aus diesem Grund gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, ohne dass auf das weitere Revisionsvorbringen einzugehen war.
- 52 Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.
- 53 Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil ein weiterer Aufwandsatz nach den genannten Bestimmungen nicht vorgesehen ist und die Umsatzsteuer in dem in der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014 festgesetzten Pauschalsatz enthalten ist (vgl. etwa VwGH 13.5.2024, Ra 2023/09/0009, mwN).

W i e n , am 5. September 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der V GmbH in D, vertreten durch die RTG Dr. Rümmele Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG in 6850 Dornbirn, Marktstraße 30, gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 15. Februar 2024, Zl. RS/1100009/2023, betreffend Verletzung der Entscheidungspflicht hinsichtlich u.a Umsatzsteuer 2015 bis 2019, Körperschaftsteuer 2015 bis 2019, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Beschluss wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin erhob am 11. Oktober 2023 gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine Säumnisbeschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht hinsichtlich der Beschwerden vom 31. Mai 2022 betreffend Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2019, Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2015 bis 2018, Körperschaftsteuerbescheide 2015 bis 2019, Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 bis 2016 und Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2021.
- 2 Das Bundesfinanzgericht forderte das Finanzamt gemäß § 284 Abs. 2 BAO auf, innerhalb von drei Monaten ab Einlangen der Beschwerde den säumigen Bescheid zu erlassen und eine Abschrift der Entscheidung vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Pflicht zur Erlassung der Beschwerdevorentscheidung nicht oder nicht mehr vorliegt.





- 3 Das Finanzamt führte in einer Mitteilung aus, dass mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Oktober 2022, postalisch mit Zustellnachweis am 17. Oktober 2022 an die Revisionswerberin zugestellt, über einen Teil der Beschwerden entschieden worden sei. Über den anderen Teil sei mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. September 2023 abgesprochen worden, welche an die Revisionswerberin adressiert und in deren Databox am 12. September 2023 elektronisch zugestellt worden sei.
- 4 Das Bundesfinanzgericht stellte daraufhin mit dem angefochtenen Beschluss das Verfahren ein. Es führte aus, dass zu den jeweiligen Zustellungszeitpunkten keine aufrechte bzw. der Abgabenbehörde gegenüber wirksame Zustellbevollmächtigung einer steuerlichen Vertreterin vorgelegen habe, weshalb die Zustellung an die Revisionswerberin rechtswirksam gewesen sei. Auf eine allenfalls bestehende Zustellbevollmächtigung der RTG Dr Rümmele Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG (im Folgenden RTG) sei bis zur gegenständlichen Säumnisbeschwerde vom 11. Oktober 2023 nicht hingewiesen worden. Eine allgemeine Vertretungsbefugnis schließe zwar grundsätzlich eine Zustellbevollmächtigung mit ein, jedoch umfasse diese grundsätzlich auch die Akteneinsicht und den Zugriff auf den elektronischen Finanzamtsakt über FinanzOnline. In FinanzOnline sei weder die Anmerkung der RTG als steuerliche Vertreterin erfolgt, noch sei dies in der Rubrik „Zustellbevollmächtigung“ ausgefüllt gewesen. Tatsächlich sei in FinanzOnline seit 21. August 2019 bis dato eine andere Steuerberatungskanzlei als steuerliche Vertreterin ohne Zustellvollmacht angemerkt. Sei in der Rubrik „Zustellbevollmächtigung“ der Eingabemaske in FinanzOnline keine Eintragung erfolgt, so sei davon auszugehen, dass keine Zustellvollmacht bestehe.
- 5 Gegen diesen Beschluss richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, dass das Bundesfinanzgericht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abgewichen sei, zumal es bei der Beurteilung der Frage, ob eine aufrechte und wirksam bekanntgegebene Zustellbevollmächtigung gegenüber der Abgabenbehörde vorliege, bloß auf den Umstand abgestellt habe, ob in FinanzOnline im Feld „Zustellung“ eine



Eintragung vorgenommen worden sei oder nicht, und die rechtswirksam bekanntgegebene steuerliche Vertretungsbefugnis der RTG, die auch eine Zustellbevollmächtigung umfasse und auf die sich der steuerliche Vertreter der Revisionswerberin in zahlreichen bzw. allen von ihm (im Namen und im Auftrag der Revisionswerberin) erstatteten Anbringen rechtswirksam berufen habe, zu Unrecht nicht berücksichtigt habe.

6 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung nicht erstattet wurde, erwogen:

7 Die Revision ist zulässig und begründet.

8 Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Bei schriftlichen Erledigungen erfolgt die Bekanntgabe im Allgemeinen durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO).

9 Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien u.a. durch voll handlungsfähige Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben. Nach § 83 Abs. 2 BAO richten sich Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten nach der Vollmacht.

10 Beruft sich ein Berufsberechtigter (im Sinne des Wirtschaftstreuhänderberufsgesetzes 2017) im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung, so ersetzt diese Berufung den urkundlichen Nachweis (§ 77 Abs. 11 leg. cit.). Berufsrechtliche Vorschriften, wonach die Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt, gelten auch im Anwendungsbereich der BAO (vgl. VwGH 7.12.2021, Ra 2021/13/0094, mwN).

11 Eine allgemeine Vertretungsbefugnis schließt (im Allgemeinen) eine Zustellbevollmächtigung mit ein. Dies gilt auch, wenn sich ein dazu befugter Vertreter auf die ihm erteilte Vollmacht beruft (vgl. VwGH 5.6.2023, Ra 2023/13/0019; 26.2.2014, 2012/13/0051; jeweils mwN).

12 Unterlässt der Parteienvertreter in FinanzOnline im Feld „Zustellung“ eine entsprechende Markierung, kann diesem Umstand bei verständiger Würdigung



des Parteienschrittes - so sich nicht anderes aus weiteren Eingaben des Steuerpflichtigen oder des Vertreters ergibt - nur die Bedeutung beigemessen werden, dass eine Zustellvollmacht des Parteienvertreters nicht vorliegt (vgl. VwGH 24.10.2013, 2010/15/0090).

- 13 Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis nicht, wie das Bundesfinanzgericht in Verkennung der Rechtslage annahm, ausgesprochen, dass bei einer fehlenden Angabe einer Zustellbevollmächtigung in Finanzonline stets davon ausgegangen werden kann, dass keine Zustellvollmacht besteht. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Gegenteil explizit darauf hingewiesen, dass dies nicht gilt, wenn sich anderes aus weiteren Eingaben des Steuerpflichtigen oder des Vertreters ergibt.
- 14 Aus den von der Revisionswerberin mit der Revision vorgelegten Unterlagen - die auch dem Bundesfinanzgericht im Rahmen der Säumnisbeschwerde vorgelegt wurden - ergibt sich, dass die Revisionswerberin der RTG mit 4. Februar 2021 eine allgemeine Vollmacht, die auch eine Zustellvollmacht enthielt, erteilt hat. Die RTG ist auf der Niederschrift zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung, die den strittigen Bescheiden zugrunde liegt, vom 21. Juli 2021 als Vertreterin der Revisionswerberin angeführt. In der am 22. Mai 2022 erhobenen Beschwerde, die von der RTG abgefasst wurde, wurde „im Namen und im Auftrag unser oa Mandantin“ Beschwerde erhoben. Dasselbe gilt für die Beschwerdeergänzung vom 12. August 2022.
- 15 Aufgrund dieser Eingaben und der Anführung auf der Niederschrift zur Schlussbesprechung musste von einer Bevollmächtigung des steuerlichen Vertreters ausgegangen werden, die auch eine Zustellvollmacht enthielt.
- 16 Da das Bundesfinanzgericht diese Eingaben nicht gewürdigt hat, hat es seinen Beschluss somit mit einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.





- 17 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 30. Jänner 2025

