

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende MMag. Elisabeth Brunner, die Richterinnen Mag. Maria Daniel sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka und KR Ing. Hans Eisenkölbl über die Beschwerde von Bf***, Bf-Adr*** vertreten durch Vialto Austria Steuerberatung GmbH, Mariahilfer Straße 36/6. Stock, 1070 Wien, vom 18. September 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. August 2020 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2017 und 2018 (Steuernummer Bf-SttNr1***) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Auf den im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17.10.2023 dargestellten Verfahrensgang wird verwiesen (BFG 17.10.2023, RV/7100991/2021).

Mit Erkenntnis vom 17.10.2023 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde des Beschwerdeführers gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich Folge und hob die angefochtenen Bescheide ersatzlos auf.

Mit Erkenntnis VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0186, hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Es besteht Streit darüber, ob Österreich das Besteuerungsrecht an dem im Zeitraum 2017 bis 2018 in den USA bezogenem Gehalt des Beschwerdeführers zusteht, bzw in welchem Staat der Beschwerdeführer in diesem Zeitraum den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war von 1.2.2017 bis 31.1.2019 aufgrund einer befristeten Entsendung seines österreichischen Arbeitgebers für ein US-amerikanische Unternehmen tätig und übersiedelte zu diesem Zweck mit seiner Ehefrau und seinen beiden Kindern samt zwei Haustieren in die USA.

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich bereits aus dem im Vorverfahren (BFG 17.10.2023 RV/7100991/2021) festgestellten und unstrittigen Sachverhalt, welcher auch im fortgesetzten Verfahren zu Grunde zu legen ist.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 63 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Gem § 1 Abs 1 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gem § 26 Abs 1 BAO hat jemand eine Wohnung iSd Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist unter dem „Innehaben“ einer Wohnung die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit über diese Wohnung zu verfügen, insb sie für den Wohnbedarf jederzeit nützen zu können, zu verstehen (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Für die Wohnsitzbegründung ist kein ständiger Aufenthalt im Inland erforderlich, solange die Verfügungsmacht über Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist (vgl UFS 13.1.2010, RV/3650-W/09).

Laut Sachverhalt steht fest, dass der Beschwerdeführer sowohl in Österreich als auch in den USA eine Wohnung innegehabt hat, die er für seinen Wohnbedarf jederzeit nutzen konnte.

Artikel 4 DBA USA bestimmt auszugsweise:

„(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, ihrer Staatsbürgerschaft, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist; (...)

a) (...)

(...)

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

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

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.“

Der Beschwerdeführer hat im Streitzeitraum sowohl in Österreich als auch in den USA über Wohnräume verfügt, die als „ständige Wohnstätte“ iSd DBA USA zu beurteilen sind.

In seiner Entscheidung vom 3.9.2024 (VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0186) hat der VwGH die Entscheidung des BFG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben und zudem ausgesprochen, dass eine ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2017 rechtswidrig war, weil in dieser Sache eine weitere Entscheidung in Betracht kam.

Dabei führte der Verwaltungsgerichtshof mit Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung aus, dass eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann

im Inland bestehen lässt, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (vgl. VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008).

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements. Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; 25.11.2015, 2011/13/0091, jeweils mwN).

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl. VwGH 25.9.2013, 2011/15/0193, mwN).

Für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich spricht im gegenständlichen Beschwerdeverfahren das in Österreich als Nebenwohnsitz gemeldete Eigenheim, die während dieses Zeitraums durchgehende österreichische Sozialversicherungsnummer, Spendenzahlungen der Ehefrau in Österreich, Überweisungen auf ein österreichisches Bank- und Sparkonto, der bereits bei Wegzug aus Österreich bestehende Plan, die Kinder bei der Rückkehr wieder in das österreichische Schulsystem zu integrieren, der Aufenthalt der engen Verwandten des Beschwerdeführers (Vater, Schwiegermutter und Schwager) in Österreich sowie der weiterhin aufrechte Dienstvertrag mit seinem österreichischen Arbeitgeber.

Zudem hat der Beschwerdeführer kein substantiiertes Vorbringen über konkrete persönliche Beziehungen erstattet, die über persönliche Beziehungen in Österreich hinausgingen, und mehr als die Angabe, Kontakt „auch in der Freiheit gepflegt“ und eine „private Beziehung“ zu Arbeitskollegen aufgebaut zu haben, enthielt. Es bestand auch keine Mitgliedschaft des Beschwerdeführers in Vereinen in den USA.

Auch wenn ursprünglich eine dreijährige Entsendung geplant war und eine zweijährige Verlängerungsoption bestand, kann nicht außer Betracht bleiben, dass der Beschwerdeführer schon im Frühjahr 2018 den Entschluss gefasst hatte, wieder nach Österreich zurückzukehren, um seinen Söhnen eine problemlose Wiedereingliederung in das österreichische Schulsystem

zu ermöglichen und die Rückkehr tatsächlich nach 23 Monaten erfolgte. Gerade der Umstand, dass der Wiedereingliederung der Kinder ein wesentlich höherer Stellenwert als der Fortsetzung des gemeinsamen Aufenthaltes in den USA eingeräumt wurde, spricht dafür, dass auch während der Dauer des Auslandsaufenthaltes die engeren Bindungen zu Österreich bestanden. Zudem hat die wesentliche Bedeutung der schulischen Weiterentwicklung der Kinder für den Beschwerdeführer von Anfang an vorgelegen und sich durch dessen Erkundigungen vor und während seiner Entsendung bei der Schule und dem Bildungsministerium gezeigt.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß gem § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit einer 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 vorliegenden Fall war über die Beschwerde im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung des Vorerkenntnisses durch den Verwaltungsgerichtshof zu entscheiden und damit die vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebene Rechtslage herzustellen. Da dieses Erkenntnis dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes folgt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 12. November 2024

Urteil vom 01. August 2024, VI R 52/20

Besteuerung von Abfindungen nach dem DBA-Frankreich 1959/2001 - Grenzgängerregelung

ECLI:DE:BFH:2024:U.010824.VIR52.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 19, EStG § 24 Nr 1, EStG § 49 Abs 1 Nr 4 Buchst d, DBA FRA Art 13 Abs 1, DBA FRA Art 13 Abs 5, FGO § 118 Abs 2, OECDMustAbk Art 15 Abs 1, OECD-MA Art 15 Abs 1, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 11. Februar 2020, Az: 6 K 1055/18

Leitsätze

Dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland betreffend eine Entschädigung für die Auflösung eines Dienstverhältnisses nach Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 steht --jedenfalls, soweit die Abfindung auf die Zeit entfällt, in der der (damals unbeschränkt steuerpflichtige) Arbeitnehmer im Inland gewohnt und gearbeitet hat-- die sogenannte Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 nicht entgegen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 11.02.2020 - 6 K 1055/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hatte bis zum 31.10.2005 seinen Wohnsitz im Inland. Seither ist sein ausschließlicher Wohnsitz in X (Französische Republik --Frankreich--) belegen.
- 2** Vom 06.02.1995 bis zum 30.06.2015 und damit für die Dauer von 245 Monaten stand er in einem Arbeitsverhältnis mit einem Unternehmen des A Konzerns (bis zum 31.08.2002 mit der B AG, ab dem 01.09.2002 mit der C AG). Beschäftigt war der Kläger im gesamten Zeitraum im A Werk in Y.
- 3** Für den Zeitraum Februar 1995 bis Oktober 2005 (129 Monate) führte der Arbeitgeber aufgrund des inländischen Wohnsitzes des Klägers die einbehaltene Lohnsteuer und sonstigen Lohnsteuerabzugsbeträge an das zuständige Finanzamt ab.
- 4** Von November 2005 bis einschließlich Juni 2015 (116 Monate) wurde der Kläger aufgrund entsprechender Freistellungsbescheinigungen des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) als sogenannter Grenzgänger gemäß Art. 13 Abs. 5 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21.07.1959 (BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343) i.d.F. des Zusatzabkommens vom 20.12.2001 (BGBl II 2002, 2372, BStBl I 2002, 892) --DBA-Frankreich 1959/2001-- von der deutschen Lohnsteuer freigestellt. Die laufenden Einkünfte des Klägers aus seinem inländischen Arbeitsverhältnis wurden in Frankreich der Einkommensbesteuerung unterworfen.
- 5** Am 28.07.2014 überreichte der Arbeitgeber dem Kläger eine "individuelle Berechnungsgrundlage für eine Ausscheidensvereinbarung", wonach dem Kläger für den Fall des Abschlusses eines Aufhebungsvertrags zum 30.09.2014 (Turbo) die Zahlung einer Abfindung in Höhe von 213.950,40 € und für den Fall des Abschlusses zum

30.11.2014 (ohne Turbo) die Zahlung einer Abfindung in Höhe von 167.042 € in Aussicht gestellt wurde. Zum Abschluss eines Aufhebungsvertrags kam es nicht.

- 6 Der Kläger erhielt zuletzt ein monatliches Bruttogehalt in Höhe von 4.901,40 €.
- 7 Mit Schreiben vom 19.12.2014 kündigte der Arbeitgeber das bestehende Arbeitsverhältnis mit dem Kläger aus "verhaltensbedingten Gründen fristgerecht zum 30.06.2015". Der Betriebsrat widersprach dieser Kündigung.
- 8 Am 08.01.2015 erhob der Kläger vor dem Arbeitsgericht Kündigungsschutzklage.
- 9 Mit Schreiben vom 27.02.2015 sprach der Arbeitgeber eine weitere verhaltensbedingte Kündigung zum 30.09.2015 sowie ebenfalls mit Schreiben vom 27.02.2015 eine weitere außerordentliche fristlose Kündigung, hilfsweise eine fristgerechte Kündigung zum 30.09.2015 aus.
- 10 Ab dem 11.02.2015 war der Kläger von seinem Arbeitgeber "unwiderruflich unter Anrechnung der Urlaubsansprüche bis zum Ende der Kündigungsfrist am 30.06.2015" freigestellt.
- 11 Das Verfahren wegen Kündigungsschutz sowie ein zugleich geführtes Verfahren auf Zahlung ausstehenden Arbeitslohns endeten gemäß Beschluss des Arbeitsgerichts vom 30.06.2015 mit folgendem Vergleich:

"1. Das Arbeitsverhältnis der Parteien endet auf Veranlassung der Beklagten aus betrieblichen Gründen unter Einhaltung der ordentlichen Kündigungsfrist zum 30.06.2015.

2. Der Kläger wird unter Anrechnung auf Urlaub und Zeitguthaben bezahlt von der Arbeitsleistung bis 30.06.2015 freigestellt. Die Beklagte rechnet das Arbeitsverhältnis bis dahin ordnungsgemäß ab und zahlt dem Kläger das sich daraus ergebende Nettoentgelt aus.

3. Die Beklagte zahlt an den Kläger eine Abfindung i.H.v. 180.000 EUR brutto in entsprechender Anwendung der §§ 9, 10 KSchG. Die Abfindung ist bereits jetzt entstanden und wird mit der letzten Entgeltabrechnung fällig.
..."
- 12 Durch Freistellungsbescheinigung vom 08.01.2015 bescheinigte das FA dem Arbeitgeber des Klägers widerruflich, dass bei dem Kläger als Grenzgänger gemäß § 39b Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ab 01.01.2015 und längstens bis zum 31.12.2017 vom Lohnsteuerabzug abgesehen werden könne.
- 13 Gegenüber seinem Arbeitgeber erklärte der Kläger am 08.07.2015 schriftlich, dass er seinen Wohnsitz in Frankreich auch nach Auszahlung der Abfindung aufrechterhalten und weder er noch seine Familienangehörigen in die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zurückkehren werden.
- 14 Am 13.07.2015 teilte der Arbeitgeber des Klägers dem FA seine Rechtsauffassung zur Besteuerung der Abfindungszahlung des Klägers mit, wonach diese als Entschädigung nur insoweit der beschränkten Steuerpflicht unterliege, als die zuvor ausgeübte Tätigkeit der inländischen Besteuerung unterlegen habe. Der Arbeitgeber bat um Bestätigung seiner Rechtsauffassung durch das FA sowie um eine Bescheinigung für beschränkt Steuerpflichtige nach § 39 Abs. 3 EStG.
- 15 Mit "Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2015 bei beschränkter Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 39 Abs. 2 und 3 EStG" vom 06.08.2015 bescheinigte das FA dem Arbeitgeber, dass von einem steuerpflichtigen Arbeitslohn in Höhe von 94.775,51 € (= 129/245 von 180.000 €) Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag unter Anwendung der Steuerklasse I einzubehalten seien. Auf dieser Bescheinigung vermerkte das FA: "Steuerfrei sind 116/245 von 180.000 € = 85.224,49 €."
- 16 Demgemäß behielt der Arbeitgeber des Klägers von dem Abfindungsbetrag Lohnsteuer in Höhe von 31.131 € sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von 1.712,20 € ein und führte diese Beträge im Streitjahr (2015) an das FA ab.
- 17 Daraufhin beantragte der Kläger beim FA sinngemäß die Freistellung von diesen Abzugsbeträgen. Sein Arbeitgeber habe die Lohnsteuer und sonstigen Lohnsteuerabzugsbeträge zu Unrecht einbehalten und an das FA abgeführt. Denn als Grenzgänger sei er mit seinen inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Frankreich und nicht in Deutschland steuerpflichtig.
- 18 Mit Schreiben vom 12.04.2016, das mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen war, lehnte das FA dies ab. Der

Abfindungsbetrag sei entsprechend der Dauer des Innehabens des inländischen Wohnsitzes im Verhältnis zur Dauer des Dienstverhältnisses aufzuteilen und insoweit (129/245) im Inland steuerbar. Der anteilige Lohnsteuer-Einbehalt sei daher zu Recht erfolgt.

- 19** Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1469 veröffentlichten Gründen ab.
- 20** Während des Klageverfahrens setzte das FA mit Bescheid vom 11.12.2019 über die Erstattung von Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag unter Anwendung der sogenannten Fünftelregelung gemäß § 39b Abs. 3 Satz 1 und 9 i.V.m. § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG sowie unter Berücksichtigung des Umstands, dass der Kläger verheiratet ist und zwei Kinder hat, Lohnsteuer in Höhe von 21.891 € und Solidaritätszuschlag in Höhe von 1.204 € als Erstattungsbeträge fest und zahlte diese an den Kläger aus.
- 21** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 22** Er beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 13.03.2018 sowie den Bescheid des FA vom 12.04.2016 aufzuheben und das FA zu verpflichten, einen Freistellungsbescheid dergestalt zu erlassen, dass der Kläger auch von der noch einbehaltenen Lohnsteuer in Höhe von 9.240 € und dem einbehaltenen Solidaritätszuschlag in Höhe von 508 € freigestellt wird.
- 23** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 24** II. Die Revision des Klägers ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger keinen Anspruch auf eine weitere steuerliche Freistellung der Abfindung, als vom FA bislang gewährt, hat.
- 25** 1. Der Kläger unterliegt mit seinen inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG, da er seit dem 01.11.2005 in Deutschland weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Dies steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 26** 2. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG sind inländische Einkünfte auch solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben.
- 27** a) Von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG werden daher auch Entschädigungen erfasst, die --wie vorliegend-- (wegen des Verlusts des Arbeitsplatzes) gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden.
- 28** b) Nach den tatsächlichen und den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG hat der Kläger im Streitjahr im Zusammenhang mit der vorzeitigen Auflösung seines Dienstvertrags von seinem Arbeitgeber "in entsprechender Anwendung der §§ 9, 10 KSchG" eine Entschädigung als Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes und die dadurch entgehenden Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG) erhalten.
- 29** aa) Die Auslegung von Verträgen gehört zu den tatsächlichen Feststellungen im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO, die das Revisionsgericht nur darauf überprüfen kann, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), die Denkgesetze und mögliche Erfahrungssätze zutreffend angewendet worden sind. Ist demgemäß die Würdigung durch das Tatsachengericht zwar nicht zwingend, aber doch möglich, so ist sie revisionsrechtlich bindend (Senatsurteil vom 09.05.2019 - VI R 43/16, Rz 18, m.w.N.).
- 30** bb) Danach ist der unter Berücksichtigung des Wortlauts des am 30.06.2015 geschlossenen Vergleichs, der Dauer des Beschäftigungsverhältnisses, der Erläuterungen des Arbeitgebers und dessen früheren Abfindungsangeboten gefundene Schluss des FG, die Parteien des arbeitsgerichtlichen Verfahrens seien darin einig gewesen, dass die Abfindung als Ausgleich für den Schaden des Klägers gezahlt wird, der durch den Verlust seines Arbeitsplatzes und

die damit wegfallenden laufenden Lohneinnahmen entsteht, revisionsrechtlich nicht nur möglich, sondern naheliegend.

- 31** c) Durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist zudem geklärt, dass eine solche Entschädigung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG gehört (z.B. Senatsurteil vom 13.10.1978 - VI R 91/77, BFHE 126, 399, BStBl II 1979, 155).
- 32** 3. Damit steht Deutschland nach innerstaatlichem Recht das Besteuerungsrecht für die streitgegenständliche Abfindung jedenfalls insoweit zu, als die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben und damit soweit die Abfindungszahlung anteilig auf den Zeitraum der Beschäftigung des Klägers beim A Konzern entfällt, in dem er (ausschließlich) einen Wohnsitz im Inland innehatte und insoweit auch dort (weil unbeschränkt steuerpflichtig) besteuert wurde.
- 33** a) Offenlassen kann der Senat in diesem Zusammenhang, ob das Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG voraussetzt, dass die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte tatsächlich im Inland besteuert worden sind oder von dieser Vorschrift unter anderem auch vom Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) befreite inländische Einkünfte erfasst werden (bejahend Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 49 Rz 69; Schmidt/Loschelder, EStG, 43. Aufl., § 49 Rz 90). Denn das FA hat die Abfindung vorliegend lediglich zu 129/245 und damit in demselben Umfang besteuert, in dem der Kläger die seinerzeitigen Arbeitseinkünfte auch tatsächlich im Inland versteuert hat.
- 34** b) Die Bedenken des Klägers gegen den vom FA gewählten Aufteilungsmaßstab (Anzahl der Monate, in denen der Kläger im Inland besteuert wurde, im Verhältnis zur Gesamtdauer des Arbeitsverhältnisses mit den Unternehmen des A Konzerns und damit im Verhältnis 129/245) verfangen nicht. In den Zeitraum der Inlandsbesteuerung fällt entgegen der Auffassung des Klägers auch die Tätigkeit für die B AG vom 06.02.1995 bis zum 31.08.2002. Denn nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG war für die Bemessung der Abfindung neben dem Alter des Klägers vor allem die (gesamte) Dauer seiner Betriebszugehörigkeit zum A Konzern, mithin einschließlich derjenigen zur B AG, ein entscheidender Faktor.
- 35** 4. Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht für die streitgegenständliche Abfindung ist --jedenfalls in dem Umfang, in dem es vom FA ausgeübt wurde-- nicht nach Maßgabe des DBA-Frankreich 1959/2001 ausgeschlossen.
- 36** a) Nach Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorbehaltlich etwaiger (hier nicht einschlägiger) Sonderregelungen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die persönliche Tätigkeit, aus der die Einkünfte herrühren, ausgeübt wird (Satz 1). Als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten nach Satz 2 der Regelung insbesondere Gehälter, Besoldungen, Löhne, Gratifikationen oder sonstige Bezüge sowie alle ähnlichen Vorteile, die von anderen als den in Art. 14 DBA-Frankreich 1959/2001 bezeichneten Personen (das sind bestimmte öffentliche Kassen) gezahlt oder gewährt werden. Eine Entschädigungszahlung für den Verlust des Arbeitsplatzes wird folglich vom objektiven Regelungsgegenstand des Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBA-Frankreich 1959/2001 erfasst (BFH-Urteil vom 24.07.2013 - I R 8/13, BFHE 245, 291, BStBl II 2014, 929, Rz 13).
- 37** b) Zwar sind Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses nach den auf Art. 15 Abs. 1 Satz 1 und 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (OECD-MustAbk) basierenden DBA nicht im Tätigkeitsstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Denn bei Abfindungen handelt es sich unbeschadet dessen, dass sie nach dem innerstaatlichen Recht Arbeitslohn (§ 19 EStG) sind, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MustAbk. 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. Die Finanzverwaltung hat sich dem prinzipiell angeschlossen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 14.09.2006, BStBl I 2006, 532, dort Tz 6.3; s.a.: BFH-Urteile vom 02.09.2009 - I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387, unter II.2.a und vom 24.07.2013 - I R 8/13, BFHE 245, 291, BStBl II 2014, 929, Rz 15). Hieran hält auch der erkennende --seit dem 01.01.2024 insoweit sachlich zuständige-- Senat uneingeschränkt fest.
- 38** c) Etwas anderes gilt nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat ebenfalls anschließt, wegen des von Art. 15 Abs. 1 OECD-MustAbk abweichenden Wortlauts nach Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001. Danach steht das Besteuerungsrecht für Abfindungen grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat und

damit im Streitfall Deutschland zu. Indem diese Regelung zur Abgrenzung ihres sachlichen Gegenstands ausdrücklich auf die zahlende Person abstellt (Satz 2) und für die Zuordnung auf den Ort der persönlichen Tätigkeit verweist, "aus der die Einkünfte herrühren", lässt sie einen --wie vorliegend-- lediglich kausalen Zusammenhang ("Anlasszusammenhang") zwischen einem Arbeitsverhältnis und der Zahlung durch einen Arbeitgeber ausreichen (BFH-Urteil vom 24.07.2013 - I R 8/13, BFHE 245, 291, BStBl II 2014, 929, Rz 17). Der Wortlaut des Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBA-Frankreich 1959/2001 bietet damit eine ausreichende Grundlage, das Besteuerungsrecht für eine solche Entschädigungszahlung ausschließlich dem Ort der früheren (Arbeitnehmer-)Tätigkeit (hier: Deutschland) zuzuordnen (vgl. BFH-Urteil vom 24.07.2013 - I R 8/13, BFHE 245, 291, BStBl II 2014, 929, Rz 14).

- 39** d) Dem nach Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 Deutschland zustehenden Besteuerungsrecht betreffend die Abfindung steht --jedenfalls soweit der Abfindungsbetrag auf die Zeit entfällt, in der der Kläger seinen Wohnsitz sowie Arbeitsort im Inland hatte und auch dort besteuert wurde-- die sogenannte Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 nicht entgegen.
- 40** aa) Zwar können danach Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Personen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaats (hier: Deutschland) arbeiten und ihre ständige Wohnstätte, zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehren, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats haben ("Grenzgänger") --abweichend vom Grundsatz des Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 und von Art. 15 Abs. 1 OECD-MustAbk-- nur in diesem anderen Staat (hier: Frankreich) besteuert werden.
- 41** bb) Allerdings kommt eine Besteuerung der Abfindung in Frankreich, soweit diese (rechnerisch) auf die 129 Monate entfällt, in denen der Kläger seinen Wohnsitz in Deutschland hatte und auch dort seine Tätigkeit ausübte, vorliegend schon deshalb nicht in Betracht, weil der Kläger in diesem Zeitraum nicht unter das DBA-Frankreich 1959/2001 fiel. Er unterlag mit seinen in diesem Zeitraum erzielten Einkünften ausschließlich der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland.
- 42** cc) Soweit der Abfindungsbetrag (rechnerisch) auf die Zeit entfällt, in der der Kläger seine Tätigkeit als Grenzgänger im Sinne des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 ausgeübt hat, hat das FA von einer Besteuerung abgesehen. Damit kann der Senat offenlassen, ob Abfindungszahlungen --entgegen der Rechtsauffassung des FG-- jedenfalls in diesem Umfang von der Grenzgängerregelung in Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 erfasst werden oder ob durch diese Regelung lediglich das Besteuerungsrecht für Vergütungen des Grenzgängers für eine tatsächlich im anderen Vertragsstaat (hier: Deutschland) ausgeübte Tätigkeit dem Ansässigkeitsstaat (hier: Frankreich) zugewiesen wird.
- 43** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

EAS
Express Antwort Service

BMF – IV/8 (IV/8)

Geschäftszahl: 2025-0.103.094

10. Februar 2025

EAS 3454, Witwenpension aus dem öffentlichen Dienst

Bei Pensionsbezügen nach den öffentlich-rechtlichen Ruhestandsbestimmungen des Bundes handelt es sich grundsätzlich um Ruhegehälter aus öffentlichen Kassen gemäß [Art. 19 DBA Italien](#). Dies gilt auch für den Versorgungsgenuss, der einer in Italien ansässigen Witwe als Rechtsnachfolgerin nach dem Tod eines pensionsberechtigten Bundesbeamten zusteht. Dem Umstand, dass die Witwe selbst keine öffentliche Funktion bekleidet hat, wird nicht die Wirkung beigemessen, dass eine grundsätzlich dem [Artikel 19 DBA Italien](#) zuzuordnende Pension in den Händen der Rechtsnachfolgerin lediglich nur deshalb anders zuzuordnen wäre. Denn nachträgliche Einkünfte sind auf der Abkommensebene bei der Rechtsnachfolgerin unter der Abkommensbestimmung zu erfassen, die für den Rechtsvorgänger maßgebend gewesen wäre (dies entspricht auch dem Grundkonzept des § 32 Z 2 EStG 1988; so bereits EAS 3084, EAS 1907, EAS 710 und EAS 103).

Die gleichen Erwägungen gebieten, dass dann, wenn die in Italien ansässige Witwe (auch) die italienische Staatsbürgerschaft innehat, dem [Artikel 19 Abs. 3 DBA Italien](#) nicht jener Sinn beigemessen werden kann, dass ein nach dieser Abkommensbestimmung in Österreich zu steuerndes österreichisches Ruhegehalt nach Ableben des Ehemannes bei dessen Witwe nur wegen des Staatsbürgerschaftskriteriums nicht besteuert werden soll (so bereits EAS 438 im Verhältnis zu Großbritannien und EAS 3084 sowie BMF-010221/0538-IV/4/2012 im Verhältnis zu Deutschland). Diese Rechtsauffassung wird auch im Verhältnis zu Italien aufrechterhalten, solange sich durch eine gegenteilige Vorgangsweise auf italienischer Seite kein Anlass für eine anders lautende Abkommensauslegung ergibt, die im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zu lösen wäre.

Bundesministerium für Finanzen, 10. Februar 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KAPAS Steuerberatung GmbH, Gleisdorfer Straße 23, 8160 Weiz, und LeitnerLaw Rechtsanwälte Edthaler Leitner-Bommer Schmieder & Partner Rechtsanwälte GmbH Kanzleiniederlassung Graz, Liebenauer Tangente 6/1, 8041 Graz,

über die Beschwerde vom 16. November 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 20. Oktober 2022 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. Jänner 2025 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Verteilung des Gewinnes sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

An der Beschwerdeführerin Firma ***Bf*** KG in Liquidation (im Folgenden kurz: Bf) waren im Streitjahr 2018 laut Firmenbuchauszug ***FN*** die Verlassenschaft nach ***1*** (vertreten durch den Verlassenschaftskurator RA ***1***) als Komplementär sowie ***2***, ***3*** und ***4*** als Kommanditisten beteiligt.

Laut Beschluss des Landesgerichts für ZRS Graz ***xxx*** wurde über das Vermögen der Bf. der Konkurs eröffnet und RA ***5*** wurde ab 25.07.2018 zum Konkursverwalter bestellt. Am 11.12.2018 erfolgte die Eintragung, dass die Gesellschaft aufgelöst wurde (Geschäftsfall ***aaa***) und am 12.12.2018 erfolgte die Eintragung, dass die Gesellschaft lt. Antrag vom 5.12.2018 auf die ***A*** OG übertragen wurde (Geschäftsfall ***bbb***)).

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 20. Oktober 2022** betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 2018 wurden die Einkünfte der ***Bf*** festgestellt und den einzelnen Beteiligten zugewiesen. Die Veranlagung erfolgte laut Vorlagebericht des Finanzamtes entsprechend der vom steuerlichen Vertreter im Auftrag des Liquidators eingereichten Erklärung vom 30. August 2022.

Mit **Schreiben vom 16. November 2022** reichte der Kommanditist ***2*** „Einspruch“ (gemeint wohl **Beschwerde**) gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften ein. Es sei weder eine Liquidations-Eröffnungsbilanz, noch eine Liquidations-Endbilanz gelegt worden und von den ihm zugewiesenen Einkünften iHv 312.948,69 Euro habe er tatsächlich nur 8.037,10 Euro erhalten. Der erklärte Veräußerungs- und Aufgabegewinn sei ihm ebensowenig erklärlich wie der Gewinn aus der Entnahme des Betriebsgrundstückes, da ihm das Haus seit Jahrzehnten zur Hälfte gehöre.

Auf einen Vorhalt des Finanzamtes erklärte der steuerliche Vertreter der Bf. mit **Schreiben vom 17. April 2023** zu den Einwendungen des Kommanditisten ***2***:

Der Gewinn iHv 852.732,84 Euro sei laut Beteiligungsausmaß verteilt, gebuchte Vorwegvergütungen dazugezählt und Sonderbetriebsausgaben abgezogen worden. Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Firma per 30.11.2018 iHv 1.094.810,58 Euro berechnete sich nach dem Erlös aus der Veräußerung von 1.220.000,- Euro, weiteren Erlösen von 81.250,- Euro abzüglich Warenvorrat von 78.640,34 Euro und Buchwert abgegangener Anlagen von 1.787,40 sowie abzüglich Abfertigungen 126.011,68 Euro.

Für die Entnahme des Hälfteanteils des Gebäudes ***Adresse*** aus dem Sonderbetriebsvermögen des Herrn ***2*** in das Privatvermögen des Herrn ***2*** zum gemeinen Wert sei der Wertansatz lt. Verkauf der anderen Haushälfte an die Gemeinde herangezogen worden: Verkaufserlös von 120.000 Euro abzüglich Grundanteil von 51.665,50 ergibt 68.334,50 Euro. Davon wurde die Hälfte angesetzt (34.167,25 Euro) und der Buchwert des Sonderbetriebsvermögens iHv 1.209,12 Euro abgezogen. Der Gewinn aus der Entnahme betrug folglich 32.958,13 Euro und sei Herrn ***2*** zuzurechnen gewesen.

Der Verwertungserlös in Höhe von rund 542.000,00 Euro sei mangels Einigung unter den Gesellschaftern im April 2019 vom bereits rechtskräftig enthobenen Masseverwalter zur Gänze bei Gericht hinterlegt worden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 10. Mai 2023** wies das Finanzamt die Beschwerde ab und verwies in der gesonderten Begründung darauf, dass die Angaben nachvollziehbar seien und den gesetzlichen Vorgaben entsprächen. Insbesondere wurde darauf hingewiesen, dass der Zufluss von Bargeld nicht maßgeblich sei für die Zurechnung von Einkünften.

Mit **Schreiben vom 19. Mai 2023** beantragte der steuerliche Vertreter der *****Bf***** die Aufhebung des Bescheides gem. § 299 BAO, weil Sonderbetriebsausgaben der Erbin *****E1***** iHv 124.255,14 Euro nicht erfasst worden seien.

Nach dem Ableben ihres Gatten, des Komplementärs *****1***** wurde der Rechtsanwalt *****1***** zum Verlassenschaftskurator bestellt. Dieser beauftragte die *****6***** Rechtsanwälte OG mit der Einbringung eines Antrags auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der *****Bf*****. Er sei mit der Vertretung und Verwaltung, der Klärung gesellschaftsrechtlicher Fragen der KG sowie der Bieterbeschaffung für den Verkauf der Firma befasst gewesen und sei damit laut Ansicht der zwischenzeitig eingeworteten Erbin *****E1***** für die Gesellschaft tätig geworden.

Laut beigelegtem Urteil des LG ZRS Graz ist die Gesellschaft nicht verpflichtet, die Kosten zu tragen: Mit dem Ableben des unbeschränkt haftenden Gesellschafters *****1***** wurde die Gesellschaft aufgelöst und alle Beteiligten gemeinsam (§ 150 Abs 1 UGB) zu geborenen Liquidatoren. Dabei trat der Verlassenschaftskurator an Stelle des verstorbenen Gesellschafters und erfüllte die Geschäftsführungs- und Vertretungspflicht der Verlassenschaft als Liquidator. Er handelte auf Rechnung der Verlassenschaft, die ohne abweichende Vereinbarung keinen Vergütungsanspruch für die Liquidatorentätigkeit ihres Vertreters erwirbt. Da weder er, noch die *****6***** Rechtsanwälte OG von allen Liquidatoren gemeinsam beauftragt wurden, besteht auch kein Vergütungsanspruch.

Der das Jahr 2018 betreffende Betrag setzt sich laut Kostenverzeichnis zusammen aus Kosten der *****6***** RA OG iHv 13.979,70 Euro für die Vertretung der KG in der Insolvenz (Stellung des Insolvenzantrages) und Kosten des Verlassenschaftskurators RA *****1***** laut Kostenverzeichnis für „Verlassenschaftssache Angelegenheiten der Firma“ 55.672,92 Euro, „gesellschaftsrechtliche Fragen“ 17.103,12 Euro und „Insolvenz“ 37.195,20 Euro.

Am **14. Juni 2023** begehrte Herr *****2***** die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Es sei weder eine Liquidations-Anfangsbilanz, noch eine Liquidations-Schlussbilanz erstellt worden, sondern nur eine Bilanz nach § 188 BAO. Er ersuchte um Richtigstellung und Erstellung einer Liquidations-Eröffnungsbilanz 2018.

Im Zuge der Vorlage der Beschwerde ersuchte das Finanzamt den steuerlichen Vertreter der Bf. um Stellungnahme zum Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO. Laut Antwort-**Schreiben** der steuerlichen Vertretung vom **31. August 2023** sei es bei der Erstellung der Steuererklärung zu folgenden Fehlern gekommen:

„1. Die Rechnung des Masseverwalters ist zur Gänze ins Jahr 2018 abzugrenzen. Ein wesentlicher Teil des Honorars in Höhe von € 176.267,33 richtet sich nach der Verwertung der Masse. Die Verwertung der Firma erfolgte im Jahr 2018, demnach sind die Ausgaben im Jahr 2018 zu berücksichtigen. Die Leistungen für das restliche Honorar in Höhe von € 40.643,57 (€ 26.000,- + 14.443,57 + 200,-) wurden zur Gänze im Jahr 2018 erbracht. Bisher wurde irrtümlich nur ein Honorar von € 130.140,- im Jahr 2018 erfasst. Folglich sind weitere Betriebsausgaben in Höhe von € 86.760,- zu berücksichtigen.

2. Die gerichtliche Pauschalgebühr in Höhe von € 32.505,- und die Belohnung der Gläubigerschutzverbände in Höhe von € 32.504,- sind im Jahr 2018 als zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen, da sich diese nach der Entlohnung des Masseverwalters richten.

3. Weiters wurden die Kündigungsentschädigungen mit Zahlungsdatum und nicht verursachungsgerecht erfasst. Die Arbeitsverhältnisse endeten mit 30.11.2018. Die Kündigungsentschädigungen und die Pflichtbeiträge an die Gehaltskasse in Höhe von € 89.133,48 wurden erst im Jahr 2019 bezahlt, jedoch durch die Verwertung der Firma bereits im Jahr 2018 verursacht. Es sind im Jahr 2018 daher zusätzliche Betriebsausgaben in Höhe von € 89.133,48 zu erfassen.

Zusammenfassend ergibt sich damit ein Betrag von € 240.902,48, welcher irrtümlich im Jahr 2019 statt dem Jahr 2018 in Abzug gebracht wurde. Wir bitten dies wie besprochen bei der Berichtigung des Bescheides für das Jahr 2018 zu berücksichtigen.“

Mit E-Mail vom 17. Dezember 2024 reichte das Finanzamt die Bilanz bzw. Gewinn und Verlustrechnung 2018, die die Grundlage für die am 30. August 2022 eingereichte Steuererklärung 2018 bildete, nach.

Mit **Eingabe vom 27. Jänner 2025** beantragte der Kommanditist *****2***** in Ergänzung seines Vorlageantrages, die stillen Reserven aus der Entnahme des Gebäudes aus dem Aufgabegewinn gem. § 24 EStG 1988 auszuscheiden und bei ihm mit dem 30%igen Sondersteuersatz gem. § 30a EStG 1988 zu besteuern.

Zusätzlich beantragte er den Abzug von Sonderbetriebsausgaben aus einer Rechnung vom 20.12.2023 von RA *****7***** (AR Nr.) *„Für rechtsfreundliche Beratung und Vertretung im Zusammenhang mit der *****Bf***** *****K1***** KG im Zeitraum vom 01.07.2018 bis dato, für den Fall der prompten Bezahlung pauschaliert mit 100.000 Euro + 20.000 USt“.*

Schließlich bekräftigte Herr *****2***** die Angaben der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 31. August 2023 (Nachzuerfassende Betriebsausgaben 2018 iHv 240.902,48 Euro).

Am 28.1.2025 übermittelte die Vertreterin des Kommanditisten *****2***** über Ersuchen des BFG eine Erläuterung der Rechnung von *****7*****. Dieser stellte an Stelle des angeforderten Kostenverzeichnisses klar:

„Überblicksartig ging es zunächst um rechtliche Maßnahmen zur Vermeidung einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft, späterhin um die bestmögliche Verwertung des Betriebes, anschließend konnte ein zweiter Konkursantrag erfolgreich abgewendet werden, ebenso offenbar ungerechtfertigte Ansprüche der Erben bzw. der Verlassenschaft nach dem

*Komplementär der Betriebsgesellschaft der Firma, ***K1*** und dessen Witwe als dessen Alleinerbin.*

*In diesem Zusammenhang gab es zahlreiche Vertretungsleistungen vor den Gerichtskommissären des Verlassenschaftsverfahrens nach dem Komplementär der Betriebsgesellschaft der Firma, vor Gerichten in Graz und Weiz, u.a. vor dem Firmenbuchgericht Graz, gegen die ÖGK und neuerlich dem BG Weiz gegen den von ihm bestellten Liquidator RA ***5*** und die von ihm beauftragte ***8*** Steuerberatung, sowie gegenüber den ehemaligen Mitgesellschaftern der „***K1*** KG“.*

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 29. Jänner 2025** wurden zusätzlich zum aktenkundigen Sachverhalt folgende Punkte geklärt:

- Das Gebäude, in dem sich die Firma befindet, gehört zur Hälfte der ***Gemeinde*** und zur Hälfte dem Kommanditisten Herrn ***2***. Das Erdgeschoss und Teile des Kellers bzw. Dachbodens im Ausmaß von insgesamt 50% der Gesamtnutzfläche werden von der Firma genutzt. Dafür werden Herrn ***2*** und der ***Gemeinde*** Mietentgelte entrichtet.
- Der Ansatz von 240.000 Euro als gemeiner Wert des gesamten Gebäudes ist aufgrund des schlechten Bauzustandes angemessen.
- Die Einwendungen betr. Entnahme des Gebäudes bzw. fehlender Auszahlung des Veräußerungsgewinnes werden nicht aufrechterhalten.
- Die Rechnung von RA ***7*** soll dem Antrag des Kommanditisten ***2*** entsprechend bei ihm zur Gänze im Jahr 2018 als Sonderbetriebsausgabe angesetzt werden, weil die Ursache des Einschreitens in der Veräußerung der Firma im Jahr 2018 liegt.
- Die Kosten für RA ***1***, die das Jahr 2018 betreffen, sind richtigerweise mit 123.950,94 Euro (statt beantragt 124.255,14 Euro) zu beziffern. Der Grund ist ein Summierungsfehler, was mit Mail des steuerlichen Vertreters vom folgenden Tag ausdrücklich bestätigt wurde.
- Der Verlass war Komplementär und der Verlassenschaftskurator RA ***1*** war in Sachen Fortführung und Verwertung der Firma zuständig. Herr Mag. ***9*** wurde als Geschäftsführer eingesetzt.
- Der steuerliche Vertreter übergab in Ergänzung der Kostenverzeichnisse von ***1*** ein Konvolut an Schritstücken und Aktenvermerken von ***1***.
Diese Unterlagen zusammenfassend übergab der stV ein als „Aktenvermerk“ bezeichnetes Schriftstück vom 20.1.2025, in dem die Tätigkeiten des ***1*** wie folgt beschreiben werden:
- „Gesellschaftsrechtliche Fragen“: *„Es ist sohin darum gegangen, einerseits die Konzession zu retten, andererseits die Firma einem befugten gewerberechtl Geschäftsführer entgeltlich weiterzugeben bzw. die Firma (werthaltig de facto die Konzession) zu verkaufen.“* Aufgrund von Streitigkeiten zwischen den Beteiligten sei ein „freihändiger Verkauf“ nicht möglich gewesen

und Herr Mag. ***9*** musste als Konzessionsinhaber (Führung der Firma mit Anfang 2018) unterstützt werden.

- „Insolvenz“: Die persönlich haftende Gesellschafterin (bzw. der ruhende Nachlass) sei gezwungen gewesen, den Antrag auf Insolvenzeröffnung zu stellen. Bei diesen Gesprächen sei auch der stV tätig geworden.

- „Angelegenheit der Firma“: Dabei sei der Konzessionsinhaber Mag. ***9*** laufend unterstützt worden und begleitende Tätigkeiten zum Masseverwalter notwendig gewesen (zB Interventionen bei Lieferanten, die aufgrund der Insolvenz nicht liefern wollten).

Der geltend gemachte Betrag von 61.830,36 Euro betrifft nur die Leistungen bis 31.7.2018. Die nachfolgenden Leistungen (Abschlussarbeiten hinsichtlich des Verkaufes) seien noch nicht in Rechnung gestellt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Laut Steuererklärung bzw. angefochtenem Bescheid ergab die Gewinnermittlung 2018 folgendes Bild:

[...]

Der Gewinn wurde wie folgt auf die Beteiligten aufgeteilt:

[...]

Herr ***2*** ist Hälfteeigentümer des Gebäudes ***Adresse***, das zu 50% dem Betrieb dient. Für die Entnahme des Viertelanteils, der sich im Sonderbetriebsvermögen des Herrn ***2*** befindet, wurde der Wertansatz lt. Verkauf der anderen Haushälfte an die Gemeinde um insgesamt 120.000 Euro herangezogen und im Zuge der Bilanzerstellung mit 34.167,25 Euro bewertet: 120.000 Euro abzüglich Grundanteil von 51.665,50 ergibt 68.334,50 Euro. Davon wurde die Hälfte angesetzt (34.167,25 Euro) und der Buchwert des Sonderbetriebsvermögens iHv 1.209,12 Euro abgezogen. Der Gewinn aus der Entnahme betrug folglich 32.958,13 Euro (Anfragebeantwortung des steuerlichen Vertreters vom 17. April 2023) und ist laut angefochtenem Bescheid gem. § 30a EStG 1988 begünstigt zu besteuern.

Bei Ermittlung des Jahresgewinns wurden Honorare des Masseverwalters iHv 86.760,- Euro, die gerichtliche Pauschalgebühr iHv 32.505,- Euro, die Belohnung der Gläubigerschutzverbände iHv 32.504,- Euro sowie Kündigungsentschädigungen und Pflichtbeiträge an die Gehaltskasse iHv 89.133,48 Euro, somit insgesamt 240.902,48 Euro nicht als Ausgaben angesetzt, weil sie erst im Jahr 2019 verausgabt wurden (E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 31. August

2023, per E-Mail übermitteltes Schreiben der Rechtsanwältin des Herrn ***2*** vom 27.1.2025).

Ausgaben der Erbin ***E1*** für den Verlassenschaftskurator iHv 123.950,94 Euro (laut Kostenverzeichnis und Ergebnis der mündlichen Verhandlung), die sie laut Entscheidung des LG ZRS Graz vom 22.2.2023 selbst zu tragen hatte, wurden bei der Erstellung der Steuererklärung nicht berücksichtigt (Antrag des steuerlichen Vertreters vom 19. Mai 2023 bzw. Bilanz 2018). Der das Jahr 2018 betreffende Betrag setzt sich zusammen aus Kosten der ***6*** RA OG iHv 13.979,70 Euro für die Vertretung der KG in der Insolvenz (Stellung des Insolvenzantrages) und Kosten des Verlassenschaftskurators ***1*** laut Kostenverzeichnis für „Verlassenschaftssache Angelegenheiten der Firma“ 55.672,92 Euro, „gesellschaftsrechtliche Fragen“ 17.103,12 Euro und „Insolvenz“ 37.195,20 Euro.

Die Rechnung vom 20.12.2023 von RA ***7*** (AR Nr) über 120.000 Euro brutto für rechtsfreundliche Beratung und Vertretung im Zusammenhang mit der ***Bf*** ***K1*** KG im Zeitraum vom 01.07.2018 bis 2023 wurde bei der Erstellung der Steuererklärung nicht als Sonderausgabe des Herrn ***2*** berücksichtigt (Eingabe vom 27. Jänner 2025 bzw. Bilanz 2018).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Eingaben der Parteienvertreter und wird vom Finanzamt nicht bestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 188 BAO idF BGBl. I Nr. 62/2018

(1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

§ 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2017 lautet auszugsweise:

(1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß

des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

(2) Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. (...)

§ 24 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Für Grund und Boden ist § 6 Z 4 anzuwenden. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

§ 30a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 30% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

(2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.

(3) Die Abs. 1 und 2 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken. (...)

3.2. Zeitliche Zurechnung von Betriebsausgaben

Wird der Gewinn eines Unternehmens durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, folgt aus dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung, dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören (zB VwGH 23.10.2013, 2009/13/0175 unter Hinweis auf Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 192, und Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 320).

Die im Jahr 2019 beglichenen Honorare des Masseverwalters iHv 86.760,- Euro, die gerichtliche Pauschalgebühr iHv 32.505,- Euro, die Belohnung der Gläubigerschutzverbände iHv 32.504,- Euro sowie Kündigungsentschädigungen und Pflichtbeiträge an die Gehaltskasse iHv 89.133,48

Euro, somit insgesamt 240.902,48 Euro gehören wirtschaftlich in das Jahr 2018 und sind daher auch im Streitjahr als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen (zu den betragsmäßigen Auswirkungen siehe unten Punkt 3.5.).

3.3. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben *2*****

Entnahme Gebäude

Der Kommanditist ***2*** ist Hälfteeigentümer des Betriebsgebäudes, das zur Hälfte dem Betrieb dient. Für die Überlassung seines Anteils hat er von der Bf. ein gesondertes Mietentgelt erhalten und dieses als Sonderbetriebseinnahmen erfasst. Aufgrund des Umstandes, dass ihm das Gebäude nur zur Hälfte gehört und keine Nutzungsvereinbarung zwischen den Beteiligten besteht, war damit nur ein Viertel des Gebäudes (das entspricht der Hälfte seines Anteils) als Sonderbetriebsvermögen auszuweisen. Mit Aufgabe der Firma wurde sein betrieblicher Anteil am Gebäude ins Privatvermögen überführt.

Streit besteht nur mehr über die Höhe des Entnahmewertes. Es bestehen keine Bedenken, dass sich dieser am tatsächlichen Verkaufswert des zweiten Hälfteanteils im Jahr 2012 orientiert. Der Wert mag in sechs Jahren zwar gestiegen sein, allerdings wurde in das Gebäude zwischenzeitig nichts investiert, was den Wert wiederum mindert.

Rechnerisch bedeutet das Folgendes: Wert des gesamten Gebäudes 240.000 Euro (da für die Hälfte 120.000 Euro bezahlt wurden) abzüglich Grundanteil des gesamten Grundstückes von 51.665,50 ergibt 188.334,50 Euro. Davon ein Viertel ergibt 47.083,63.

Bisher wurde der Gebäudewert fälschlicher Weise mit 34.167,25 Euro angesetzt, weil vom halben Wert des bebauten Grundstückes der gesamte Wert den nackten Grund und Bodens abgezogen wurde. Zieht man vom gemeinen Wert von 47.083,63 Euro den Buchwert des Sonderbetriebsvermögens iHv 1.209,12 Euro ab, so errechnet sich der Gewinn aus der Entnahme mit 45.874,51 Euro und ist – wie im angefochtenem Bescheid ausgeführt - gem. § 30a EStG 1988 begünstigt mit 30% ESt zu besteuern.

Sonderbetriebsausgaben – Kosten RA *7*****

§ 188 Abs. 1 BAO normiert, dass "der Gewinn" der Mitunternehmerschaft bescheidmäßig festgestellt wird; in diesem bescheidmäßig festzustellenden "Gewinn" müssen Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt sein (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107 unter Hinweis auf VwGH 5.10.1993, 93/14/0039).

Die einem Gesellschafter erwachsenen Rechtsanwaltsaufwendungen für Prozesse mit anderen Gesellschaftern, zählen, soweit sie nicht privat veranlasst sind, zu den Sonderbetriebsausgaben

des Gesellschafters (VwGH 8.5.2003, 99/15/0036 unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 23 Tz 36.5).

Bei der Gewinnermittlung ist es ausgeschlossen, dass für den Bereich der Sonderbetriebsausgaben eine andere Gewinnermittlungsart zur Anwendung kommen kann, als für die Ermittlung des Gewinnes der Gesellschaft (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107).

Für den Beschwerdefall bedeutet das zunächst, dass die Kosten für den Rechtsanwalt ***7***, der den Kommanditisten ***2*** in Streitigkeiten mit den übrigen Miteigentümern vertreten hat, grundsätzlich als Sonderbetriebsausgaben in Anzug gebracht werden können, sofern sie nicht privat veranlasst sind.

Aus der vorliegenden Rechnung des RA ***7*** „für rechtsfreundliche Beratung und Vertretung im Zusammenhang mit der ***Bf*** ***K1*** KG“ lässt sich die genaue Leistung jedoch nicht ergründen. Die nachgereichten Ergänzungen („Überblicksartig“ sei es um Vermeidung einer Insolvenz, Verwertung des Betriebes, Abwendung des Konkursantrages und der Ansprüche von ***E1*** gegangen) legen einen Bezug zur Tätigkeit der Bf. zwar nahe, sind allerdings mangels genauen Leistungsverzeichnisses nicht überprüfbar.

Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung des Zusammenhanges mit der wirtschaftlichen Tätigkeit kann so nicht gelingen. Auch erscheint es unüblich, dass ein Rechtsanwalt in einem Zeitraum von fünf Jahren in verschiedensten Angelegenheiten tätig wird, ohne zumindest eine (Zwischen)-Rechnung zu legen.

Hinsichtlich des Abzuges des gesamten Rechnungsbetrages im Streitjahr 2018 ist auch zu beachten, dass - wie oben unter 3.2. ausgeführt - im Fall des Betriebsvermögensvergleichs Betriebsausgaben dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Laut Rechnung betrifft die Pauschalsumme Vertretungshandlungen im Zeitraum 1.7.2018 – 20.12.2023. „Wirtschaftlich gehören“ Aufwendungen in jenes Wirtschaftsjahr, in dem sie entstanden sind. Soweit RA ***7*** daher in den Jahren 2018 – 2023 tätig wurde, ist sein Entlohnungsanspruch auch frühestens in den Zeiträumen entstanden, in denen er tätig wurde. Der Aufwand „gehört wirtschaftlich“ auch in diesen Zeitraum (unabhängig davon, wie der Rechnungsleger seinen Gewinn ermittelt). Der Zusammenhang sämtlicher innerhalb von fünf Jahren geleisteten Vertretungshandlungen mit der Aufgabe der Firma scheint dabei auch weit hergeholt zu sein. Die Leistungen zur Abwendung eines weiteren Konkursantrages im Jahr 2019 oder der Ansprüche von ***E1*** (Urteil im Jahr 2022) waren nicht einmal vorhersehbar und müssen jedenfalls als Sonderbetriebsausgaben des Jahres 2018 ausscheiden.

Im Streitjahr 2018 wurde RA ***7*** laut Rechnung erst ab 1.7.2018 tätig. Im Juli 2018 war RA ***5*** bereits zum Masseverwalter bestellt und zur Vertretung der Gesellschaft berufen. Soweit daher die Tätigkeit in der „Vermeidung einer Insolvenz bzw. der Verwertung des Betriebes“ bestehen soll, wäre eine detailliertere Aufstellung notwendig, um das

Herausrechnen eines allenfalls das Jahr 2018 betreffenden Anteils der Kosten bewerkstelligen zu können. Eine solche genaue Leistungsaufstellung wurde trotz Aufforderung durch das BFG nicht vorgelegt.

In Hinblick auf den langen Leistungszeitraum, die anhaltenden Zerwürfnisse zwischen den Beteiligten (so wurde beispielsweise mangels Einigung unter den Gesellschaftern der Veräußerungsgewinn vom bereits rechtskräftig enthobenen Masseverwalter im April 2019 zur Gänze bei Gericht hinterlegt) und die späte Rechnungsstellung durch RA ***7*** ist es unter Beachtung der allgemeinen Lebenserfahrung nicht abwegig anzunehmen, dass der Großteil, wenn nicht der gesamte Teil, der abgerechneten Leistungen Zeiträume nach 2018 betrifft, zumal der Konkurs schon ab Juli 2018 vom Masseverwalter abgewickelt wurde.

Zusammengefasst ist dem Kommanditisten ***2*** der Nachweis nicht gelungen, dass die mit Honorarnote AR Nr verrechneten Leistungen des RA ***7*** Aufwendungen in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus der Beteiligung an der Bf. darstellen, die wirtschaftlich im Streitjahr 2018 angefallen sind. Ein Abzug als Sonderbetriebsausgaben ist daher nicht möglich.

3.4. Sonderbetriebsausgaben *E1*****

Auch für die Aufwendungen der Erbin ***E1*** gilt, dass über allfällige Aufwendungen in Zusammenhang mit der Erzielung der Einkünfte, die von ihr allein getragen wurden (Sonderbetriebsausgaben), bereits im hier angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid abzusprechen ist. Hinsichtlich des zeitlichen Anfalles wurden von ihr nur solche Leistungen geltend gemacht, die im Jahr 2018 erbracht wurden. Die zeitliche Zurechnung ergibt sich aus den Kostenverzeichnissen und wird's von keiner Verfahrenspartei bestritten.

Im Fall der Erbin des ursprünglichen Komplementärs ***1*** besteht die Besonderheit darin, dass der Vertreter RA ***1*** zum Verlassenschaftskurator bestellt wurde und sein Honorar aus dem Verlass zu zahlen war.

Kosten, die nach dem Erbfall und vor der Einantwortung mit der Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft verbunden sind, gelten als Erbgangsschulden. Sie sind in die Passiva des Nachlasses einzubeziehen und vermindern das Vermögen des Nachlasses (vgl. OGH 24.9.1998, 6Ob6/98w; OGH 25.11.2008, 9Ob57/07h). Zu solchen Erbgangsschulden zählen auch die Kosten für einen Verlassenschaftskurator. Der Verlassenschaftskurator ist nicht Vertreter von Beteiligten, sondern Vermögensverwalter und Vertreter der Verlassenschaft; er vertritt nicht die Erben und hat auch nicht die Interessen von Erben zu wahren (Spruzina in Kletecka/Schauer, ABGB-ON 1m § 810 Rz 12 (stand 1.1.2017, rdb.at)).

Das BFG hat in einem anderen Fall zu einer GmbH & Co KG unter Hinweis auf einen Kosten-Beschluss des Landesgerichts entschieden, dass Kosten für den Verlassenschaftskurator nicht

als Betriebsausgaben abzugsfähig sind: „Wenn Zahlungsverpflichtete der Kosten des Verlassenschaftskurators die ruhende Verlassenschaft und nicht die Unternehmen oder die zu diesem Zeitpunkt noch potentiellen Erben und Kommanditisten der Bf. waren, können diese Kosten auch nicht als Betriebsausgaben der Unternehmen oder als Sonderbetriebsausgaben der potentiellen Erben und Gesellschafter gewertet werden.“ (BFG 20.12.2022, RV/1100392/2020)

Im Beschwerdefall ist demgegenüber von einem (geringfügig) anderen Sachverhalt auszugehen: Der ruhende Nachlass war als Gesamtrechtsnachfolger der natürlichen Person ***1*** als Komplementär zur Geschäftsführung berufen (im oben angeführten Fall aus dem Jahr 2022 war der Komplementär eine GmbH).

Außerdem hat das LG Graz entschieden, dass die Gesellschaft (nur) deshalb nicht verpflichtet ist, die Kosten zu tragen, weil nicht alle Liquidatoren der Beauftragung des RA ***1*** zugestimmt haben, was im Umkehrschluss bedeutet, dass RA ***1*** für die Gesellschaft (und nicht ausschließlich für den Nachlass) tätig wurde.

Diese Ansicht ist insbesondere deshalb geboten, weil nicht zuletzt aufgrund der Zerwürfnisse unter den Beteiligten die Fortführung der Firma ohne das Einschreiten des Verlassenschaftskurators schlicht nicht möglich gewesen wäre. Da der Erbin ***E1*** der Gewinn aus der Beteiligung ab dem Todeszeitpunkt ihres Gatten zuzurechnen ist, müssen auch die mit der betrieblichen Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Kosten als Sonderbetriebsausgaben in Abzug gebracht werden können.

Aus den in den Kostenverzeichnissen angegebenen Positionen iVm den übergebenen Schriftstücken (Mails, Briefe, Telefonvermerke usw.) ergibt sich, dass die Angaben im Aktenvermerk vom 20. Jänner 2025 (Tätigkeiten iZH mit der Führung der Firma, dem Antrag auf Insolvenzeröffnung, der Beauskunftung des Masseverwalters usw.) grundsätzlich den Tatsachen entsprechen. Zusätzlich dazu lässt sich aus der Aufstellung erkennen, dass auch immer wieder Rücksprache mit dem den Verlass abhandelnden Notar gehalten werden musste bzw. Handlungen gesetzt wurden, die rein in der Tatsache des Verlasses begründet waren.

In Hinblick auf die Vielzahl der in den Kostenverzeichnissen angegebenen Positionen scheint es dem erkennenden Senat in freier Beweiswürdigung geboten, den Anteil der Kosten, der ausschließlich die Geschäftsführung der Bf. betrifft, mangels genauerer Kenntnisse (zB des Inhaltes von Telefonaten, E-Mails, Briefen usw.) im Schätzungsweg mit 50% der angefallenen Kosten anzunehmen.

Bei der Erbin ***E1*** sind daher 61.975,47 Euro (die Hälfte der nachgewiesenen Kosten von 123.950,94 Euro) als Sonderbetriebsausgaben des Jahres 2018 in Abzug zu bringen.

3.5. Betragsmäßige Auswirkungen

[...]

3.6. 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 ist u.a. die Frage strittig, ob die Kosten eines Verlassenschaftskurators als Sonderbetriebsausgaben in Abzug gebracht werden können. Dazu ist beim VwGH unter GZ Ro 2023/15/0005 ein Verfahren anhängig, weshalb die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht beantwortet wurde. Die Revision war daher – wie im Spruch ersichtlich – zuzulassen.

Graz, am 10. Februar 2025

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

G 3505/2023-8

12. Juni 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des Präsidenten
DDr. Christoph GRABENWARTER,

in Anwesenheit der Vizepräsidentin
Dr. Verena MADNER

und der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,
Dr. Sieglinde GAHLEITNER,
Dr. Andreas HAUER,
Dr. Christoph HERBST,
Dr. Michael HOLOUBEK,
Dr. Helmut HÖRTENHUBER,
Dr. Claudia KAHR,
Dr. Georg LIENBACHER,
Dr. Michael MAYRHOFER,
Dr. Michael RAMI,
Dr. Johannes SCHNIZER und
Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin
Dr. Karin FELNHOFER-LUKSCH
als Schriftführerin,

in dem von Amts wegen eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. 400 in der Fassung BGBl. I 24/2007, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung gemäß Art. 140 B-VG zu Recht erkannt:

§ 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400 in der Fassung BGBl. I Nr. 24/2007, wird nicht als verfassungswidrig aufgehoben.

Entscheidungsgründe

I. Anlassverfahren, Prüfungsbeschluss und Vorverfahren

1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zur Zahl E 3275/2022 eine auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde anhängig, der folgender Sachverhalt zugrunde liegt: 1

1.1. Die beschwerdeführende Gesellschaft ist eine im 100%igen Eigentum der Stadtgemeinde Judenburg stehende Aktiengesellschaft. Mit Sacheinlagevertrag von 26. August 1994 brachte die Stadtgemeinde mehrere Betriebe gewerblicher Art nach Art. III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in die beschwerdeführende Gesellschaft ein. Die Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 1993 wies nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes auf der Passivseite Rückstellungen für Kostenersätze für Pensionen iHv umgerechnet rund € 4,98 Mio. aus. Im Personalübereinkommen vom 26. August 1994 sei die Vereinbarung getroffen worden, dass die von der beschwerdeführenden Gesellschaft der Stadtgemeinde zu ersetzenden Aufwendungen für das Personal auch allfällige Pensionszuschüsse erfassen würden. 2

1.2. Im Rahmen einer für die Jahre 2014 bis 2016 bei der beschwerdeführenden Gesellschaft durchgeführten Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass für die von der beschwerdeführenden Gesellschaft gebildeten Rückstellungen für Kostenersätze für Pensionen keine ausreichende Wertpapierdeckung bestehe und daher Gewinnzuschläge gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 festzusetzen seien. Das 3

nach Festschreibung von Gewinnzuschlägen im Beschwerdeverfahren ergangene und den Abgabenbescheid mit der Begründung aufhebende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28. Februar 2022, RV/2100727/2019, dass die Rechtswirkung der Ausnahmeregelung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 auf die beschwerdeführende Gesellschaft übergegangen sei, wurde in Folge einer Amtsrevision des Finanzamts für Großbetriebe vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 8. September 2022, Ro 2022/15/0017, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Demnach sei die Regelung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 eine Ausnahmebestimmung, die nur auf Betriebe gewerblicher Art, nicht aber auf übernehmende Körperschaften anwendbar sei.

1.3. Im fortgesetzten Verfahren sprach das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 19. Oktober 2022 der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes folgend aus, dass der Ausweis der Rückstellung iSd § 14 Abs. 6 und 8 EStG 1988 die beschwerdeführende Gesellschaft jedenfalls zur Wertpapierdeckung verpflichtete. Anders als vom Finanzamt vertreten, sei aber den gesetzlichen Bestimmungen nicht zu entnehmen, dass neben der Gewinnerhöhung wegen einer Unterdeckung im betreffenden Wirtschaftsjahr auch eine Gewinnerhöhung nach Maßgabe des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu erfolgen habe.

4

1.4. Bei der Behandlung der gegen diese Entscheidung gerichteten Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. I 24/2007 entstanden. Der Verfassungsgerichtshof hat daher am 30. November 2023 beschlossen, diese Gesetzesbestimmungen von Amts wegen auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen.

5

2. Der Verfassungsgerichtshof legt seine Bedenken, dass die konkrete Ausgestaltung der Rechtsfolge des Gewinnzuschlages den Gleichheitsgrundsatz verletzen könnte, die ihn zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens bestimmt haben, in seinem Prüfungsbeschluss wie folgt dar:

6

"3.2. Mit Erkenntnis VfSlg. 17.962/2006 hat der Verfassungsgerichtshof die Regelung des § 14 Abs. 5 EStG idF BGBl. 818/1993 und idF BGBl. I 9/1998 sowie des § 14 Abs. 7 Z 7 EStG, BGBl. 400/1988, als verfassungswidrig aufgehoben. Die in Prüfung gezogene Regelung erwies sich als unsachlich, da der Ausweis der Rückstellung für Anwartschaften auf Abfertigungen wie auch für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen in der Bilanz, zu deren Bildung der Steuerpflichtige handelsrechtlich und steuerrechtlich verpflichtet ist, mit der Anschaffung von

Wertpapieren bestimmter Art und bestimmten Ausmaßes in der Weise verknüpft worden ist, dass eine Unterdeckung von Wertpapieren zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns führt, obwohl die Wertpapiere für eine Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck kommenden Verpflichtungen weder gedacht noch geeignet waren. Da nach der in Prüfung gezogenen Regelung eine Vorsorge für die Bedienung der künftigen Verpflichtungen nicht bewirkt worden ist, war die Bildung der Rückstellungen in unsachlicher Weise mit dem Erfordernis der Wertpapierdeckung verknüpft.

3.3. Mit BGBl. I 24/2007 hat der Gesetzgeber in § 14 Abs. 7 EStG geregelt, dass für die Pensionsrückstellungen ein in den Z 1 - 4 näher bestimmtes Deckungserfordernis besteht. Nach Z 1 müssen Wertpapiere, die in Z 4 näher bezeichnet werden, am Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres im Betriebsvermögen im Nennbetrag von mindestens 50% des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages vorhanden sein. § 14 Abs. 7 Z 2 EStG bestimmt, dass der Gewinn um 30% der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen ist, wenn die Wertpapierdeckung nach Z 1 im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50% der maßgebenden Rückstellung beträgt. Mit BGBl. I 24/2007 hat der Gesetzgeber den Prozentsatz von bis dahin 60 % auf 30 % abgesenkt. Für Abfertigungsrückstellungen ist das Erfordernis der Wertpapierdeckung entfallen.

[...]

4.2.1. Zum einen scheint ein jährlicher Gewinnzuschlag von 30 %, solange die Unterdeckung besteht, in Verbindung mit der unternehmens- und steuerrechtlich gegebenen Verpflichtung zur Rückstellungsbildung zu bewirken, dass im Fall einer laufenden, wiederholten oder gar permanenten Unterdeckung – etwa infolge ungünstiger Liquiditätsverhältnisse – die Summe der Gewinnzuschläge innerhalb eines Zeitraumes von etwas mehr als sechs Jahren den Rückstellungsbetrag erreicht bzw. überschreitet. In einem solchen Fall hat der Steuerpflichtige anscheinend den Rückstellungsbetrag nachversteuert, ohne dass die späteren Pensionszahlungen als Betriebsausgaben abzugsfähig wären. Der Steuerpflichtige scheint in einem solchen Fall mehr zu versteuern als er als Rückstellung abgezogen hat. Für eine solche Rechtsfolge kann der Gerichtshof vorderhand keine sachliche Rechtfertigung erkennen.

4.2.2. Zum anderen erscheint die Rechtsfolge des Gewinnzuschlages nach § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 auch insofern unsachlich, als diese für das betreffende Wirtschaftsjahr mit 30 % der Unterdeckung zu ermitteln ist, ohne dass es – sieht man von der Ausnahme der Z 3 (Tilgung von Wertpapieren) ab – auf die Dauer oder die Ursache der Unterdeckung ankäme. Für den Verfassungsgerichtshof erscheint es vorderhand sachlich nicht begründet, den Gewinnzuschlag generell mit 30 % einer während des Wirtschaftsjahres eingetretenen Unterdeckung zu berechnen, womit der Gewinnzuschlag im Fall einer während des Wirtschaftsjahres nur vorübergehenden Unterdeckung infolge eines kurzfristigen Liquiditätsengpasses in derselben Höhe anfällt wie im Fall einer im gesamten Wirtschaftsjahr

bestehenden dauerhaften Unterdeckung. Da – abgesehen vom Fall der Tilgung – weder die Dauer der Unterdeckung noch deren Ursache im Gesetz Berücksichtigung finden, dürfte im Ergebnis nicht auszuschließen sein, dass durch die Regelung wesentlich ungleiche Fälle gleichbehandelt werden.

4.2.3. Schließlich scheint die Regelung auch insofern unsachlich zu sein, als sie im Fall einer zum Bilanzstichtag bestehenden Unterdeckung zu einem Gewinnzuschlag in zwei Wirtschaftsjahren führen dürfte: § 14 Abs. 7 Z 2 erster Satz EStG 1988 sieht im Fall der auch nur vorübergehenden Unterdeckung vor, dass der Gewinn um 30 % der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen ist. Besteht am Bilanzstichtag eines Wirtschaftsjahres eine Unterdeckung, führt diese zu einem Gewinnzuschlag für dieses Wirtschaftsjahr. Zugleich dürfte aber diese Unterdeckung am Beginn des anschließenden Wirtschaftsjahres zwangsläufig – gleichsam automatisch – bestehen und in jedem Fall einen Gewinnzuschlag für das anschließende Wirtschaftsjahr nach sich ziehen, ohne dass der Steuerpflichtige dem entgegenwirken könnte. Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass ein solches Ergebnis unbillig wäre und daher keine Bedenken bestünden, 'von einem Gewinnzuschlag für das zweite Wirtschaftsjahr Abstand zu nehmen, wenn die fehlenden Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Ende des ersten Wirtschaftsjahres nachgeschafft werden' (EStR 2000 Rz 3403b), findet nach der vorläufigen Auffassung des Verfassungsgerichtshofes im Gesetz keine Deckung. Der Verfassungsgerichtshof geht daher vorderhand davon aus, dass die Regelung der Anordnung eines 'doppelten' Gewinnzuschlages gleichkommt, ohne dass dafür eine sachliche Rechtfertigung zu erkennen wäre.

4.3. Schließlich wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu untersuchen sein, ob – vor dem Hintergrund der vom Gesetzgeber mit der in § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 vorgesehenen Wertpapierdeckung verfolgten Zielsetzung – die Regelungen zum Gewinnzuschlag gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 EStG 1988 sachlich gerechtfertigt sind und inwieweit vorstehende Bedenken im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung dieser Bestimmungen zerstreut werden können."

3. Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der den im Prüfungsbeschluss dargelegten Bedenken wie folgt entgegengetreten wird:

7

"1. Allgemeines

Die Verpflichtung zur Wertpapierdeckung ist nach der Systematik des Steuerrechts nicht geboten. Sie stellt eine Lenkungsnorm im Interesse der Pensions(anwartschafts)berechtigten dar. Die für ihre (ungerechtfertigte) Verletzung vorgesehene Sanktion ist als Gewinnzuschlag konzipiert, der die Steuerbemessungsgrundlage erhöht. Der Gewinnzuschlag ist sohin ein außersteuerliches Sanktionsinstrument: Steuerpflichtige müssen für die Verletzung einer außersteuerlichen Lenkungsvorschrift bei Vorliegen eines Gewinnes eine Erhöhung der Steuerlast und bei Vorliegen eines Verlustes die Kürzung eines vortragsfähigen Verlustes hinnehmen.

Die erforderlichen Deckungswertpapiere sind dauerhaft im Betriebsvermögen zu halten: Denn gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 ist ein Gewinnzuschlag dann vorzunehmen, wenn die Wertpapierdeckung nach Z 1 im Wirtschaftsjahr 'auch nur vorübergehend' weniger als 50% der maßgebenden Rückstellung beträgt. Eine isolierte, von Z 2 losgelöste Auslegung von Z 1 könnte zwar den Schluss nahelegen, es wäre in zeitlicher Hinsicht lediglich eine 'Stichtagsbetrachtung' anzustellen, der zufolge ausschließlich die am Bilanzstichtag vorhandenen Wertpapiere für die Beurteilung einer ausreichenden Wertpapierdeckung heranzuziehen wären. Die in Z 2 gewählte Wortfolge 'auch nur vorübergehend' bringt jedoch zum Ausdruck, dass nicht bloß eine tagesbezogene, auf den Bilanzstichtag fokussierte Bedeckung mit Wertpapieren, sondern grundsätzlich eine kontinuierliche, durchgängige Bedeckung durch geeignete Wertpapiere erforderlich ist, um einen Gewinnzuschlag für das jeweilige Wirtschaftsjahr abzuwenden. Mit anderen Worten ist es nicht ausreichend, wenn deckungsfähige Wertpapiere im gesetzlich erforderlichen Ausmaß kurz vor dem Bilanzstichtag angeschafft werden – und somit am Schluss des Wirtschaftsjahres (Bilanzstichtag) vorhanden sind – und zu Beginn des Folgewirtschaftsjahres wieder veräußert werden, um sie dann kurz vor dem Bilanzstichtag des Folgewirtschaftsjahres wieder zu beschaffen. Das in § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 festgelegte Prinzip der Dauerdeckung (vgl. *Doralt*, EStG, § 14, Tz 59/1) verlangt vielmehr, die Wertpapiere im gesetzlich vorgegebenen Ausmaß während des gesamten Wirtschaftsjahres zu halten. Einzig § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 nennt zwei Fälle – Absinken der Rückstellung und Wertpapiertilgung – die zu einer Sanktionsbefreiung trotz 'Unterdeckung' führen; in diesem Zusammenhang ist die Rede von einem 'gelockerten Prinzip der Dauerdeckung' (vgl. dazu auch Abschnitt 8.6.4.2 der Einkommensteuerrichtlinien 2000).

Im Erkenntnis VfSlg. 17962/2006 hat der Verfassungsgerichtshof (übereinstimmend mit der Bundesregierung) zum Ausdruck gebracht, dass die Verknüpfung einer steuerlichen Rückstellungsbindung im Bereich des Sozialkapitals mit einer Wertpapierdeckung dann unbedenklich ist, wenn sie [eine] Besicherung der durch die Rückstellung erfassten ungewissen Verbindlichkeiten bewirkt, somit den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes bietet. Mit der Änderung des § 14 EStG 1988 durch das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, wurde dem Erkenntnis durch die Änderung des § 14 Abs. 7 Z 1 EStG Rechnung getragen und die erforderliche Sicherungsfunktion als Voraussetzung für die Qualifikation als Deckungswertpapier ausdrücklich gesetzlich verankert.

Kurzum bewirkt die Verpflichtung zur Dauerdeckung in Verbindung mit dem Erfordernis der ausschließlichen Widmung als Deckungsstock zur Besicherung der Ansprüche der aus einer Pensionszusage Berechtigten im Ergebnis, dass die Wertpapiere der wirtschaftlichen Verfügung des Arbeitgebers durch Eigentumsübertragung oder Verpfändung außerhalb des Sicherungszweckes entzogen werden.

2. Zu den Bedenken im Hinblick auf die Nichtabzugsfähigkeit sowie das Ausmaß der Gewinnzuschläge

Der Verfassungsgerichtshof hegt Zweifel dahingehend, dass der Gewinnzuschlag im Falle einer über mehrere Jahre anhaltenden Wertpapierunterdeckung bewirken könne, dass der volle Rückstellungsbetrag 'nachversteuert' werde, ohne dass die späteren Pensionszahlungen als Betriebsausgaben abzugsfähig wären. Zudem könnte eine Kumulierung von Gewinnzuschlägen im Zeitverlauf im Ergebnis eine überschießende und damit einhergehend unsachliche Sanktion darstellen (vgl. Rz. 27 des Prüfungsbeschlusses).

2.1. Zu den Bedenken im Hinblick auf die Nichtabzugsfähigkeit der Gewinnzuschläge

Die Bundesregierung weist zunächst darauf hin, dass die mit der Erhebung eines Gewinnzuschlages verknüpfte Wertpapierunterdeckung keinen Einfluss auf die Rückstellung als solche hat. Die Fortführung der Pensionsrückstellung wird gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 letzter Satz EStG 1988 durch die Gewinnerhöhung nicht berührt. Folglich wird der Aufwand aus der Pensionszahlung steuerlich vollständig berücksichtigt: Der Gewinnzuschlag sanktioniert dagegen – ohne Einfluss auf die Rückstellungshöhe – die Verletzung einer Lenkungsvorschrift, deren Befolgung der Gesetzgeber mit der Bildung von Pensionsrückstellungen verknüpft hat (vgl. dazu näher Teil III.1.). Mangels Verknüpfung zwischen Gewinnzuschlag und Rückstellungsbildung ist es nicht konsistent, diesem den steuerlichen Betriebsausgabenabzug (iZm der Rückstellungsbildung) gegenüberzustellen. Insofern sprechen keine Sachlichkeitsbedenken gegen die Nichtabzugsfähigkeit der Gewinnzuschläge.

2.2. Zu den Bedenken im Hinblick auf das Ausmaß der Gewinnzuschläge

Wäre die mehrfache Verhängung des Gewinnzuschlages als Sanktion für eine wiederholte (über mehrere Wirtschaftsjahre hinweg auftretende) unzureichende Wertpapierdeckung unzulässig, könnte sich das Unternehmen (Arbeitgeber) dieser Verpflichtung zu Lasten der Arbeitnehmer längerfristig entziehen und eine unzureichende Bedeckung – aufgrund mangelnder weiterer Sanktionen – bewusst in Kauf nehmen; damit einhergehend würde das mit der Wertpapierdeckungsverpflichtung einhergehende Sicherungsziel (vgl. dazu Teil III.1.) konterkariert werden. Zur Sicherstellung einer dauerhaften Wertpapierdeckung im Sinne des Gesetzes, muss daher dessen Verletzung auch dann eine Sanktion auslösen, wenn sie mehrfach (in mehreren Wirtschaftsjahren) eintritt.

Im Übrigen wollte der Gesetzgeber durch die Absenkung des Gewinnzuschlages von 60 % auf 30 % mittels Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl I 2007/24, gerade vermeiden, dass die zu verhängende Sanktion (Gewinnzuschlag) bei längerfristiger (mehrjähriger) Unterdeckung in ihrer Wirkung als überschießend eingestuft werden kann (vgl. ErIRV 43 dB XXIII. GP 19).

2.3. Zum Vorliegen eines Härtefalles

Der Verfassungsgerichtshof weist im Prüfungsbeschluss darauf hin, dass die Kumulation von Gewinnzuschlägen nach etwa sechs Jahren das Ausmaß der Rückstellung übertreffen kann (vgl. Rz. 27 des Prüfungsbeschlusses). Das erscheint nach Ansicht der Bundesregierung aber nur in einem in der wirtschaftlichen Realität nicht repräsentativen, besonders gelagerten Einzelfall möglich zu sein, in dem dauerhaft überhaupt keine Wertpapiere gehalten werden. In concreto tritt eine derartige Situation nur ein, wenn die für jedes Wirtschaftsjahr bestehende Deckungspflicht über mehrere Wirtschaftsjahre hindurch anhaltend und mehrfach verletzt wird.

Dieser Ausnahmefall kann nicht der verfassungsrechtliche Maßstab sein, der bei der Ausgestaltung der Sanktion im Falle einer Wertpapierunterdeckung vom Gesetzgeber anzulegen ist; vielmehr darf der Gesetzgeber von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen und auf den Regelfall, dh. einen Steuerpflichtigen, der sich in Bezug auf die Verpflichtung zur Wertpapierdeckung grundsätzlich gesetzeskonform verhält, abstellen. Atypische, bloß ausnahmsweise auftretende Härtefälle (so wie hier) machen ein Gesetz noch nicht gleichheitswidrig (vgl. VfSlg 14.268/1995; 17.816/2006 sowie VfSlg 8806/1980).

Der Verfassungsgerichtshof selbst führt als möglichen Grund für eine permanente Wertpapierunterdeckung das Bestehen von Liquiditätsengpässen an. Allerdings wird man bei einem Unternehmen, das über Jahre hinweg der Wertpapierdeckungspflicht aufgrund von Liquiditätsengpässen nicht nachkommen kann, davon ausgehen können, dass infolge dieser Liquiditätsengpässe auch der Personalstand – und folglich die zu bedeckenden Personalrückstellungen – nicht über mehrere Jahre in vergleichbarer Höhe bestehen werden. Dies unterstreicht nach Ansicht der Bundesregierung, dass eine Kumulation von Gewinnzuschlägen in einem Ausmaß, das die steuerlichen Auswirkungen aus der Rückstellungsbildung nach wenigen Jahren überschreitet, praktisch nur selten in besonders gelagerten Einzelfällen[auftritt].

Zudem weist die Bundesregierung darauf hin, dass die Sanktion in Form des Gewinnzuschlages nicht zwangsläufig zu einer unmittelbaren liquiditätsbelastenden steuerlichen Zusatzbelastung für den Steuerpflichtigen führen muss. Sollten der nachhaltigen Nichterfüllung der Wertpapierdeckung tatsächlich gravierende Liquidationsengpässe zu Grunde liegen, so werden diese in der Regel mit der Erzielung von Verlusten einhergehen. Diesfalls kürzt der Gewinnzuschlag (nur) den vortragsfähigen Verlust, dessen Verwertung (über den Verlustvortrag in einem späteren Gewinnjahr) aber wieder zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem regelmäßig eine günstigere Liquiditätslage gegeben sein wird. Durch die bloße Kürzung des vortragsfähigen Verlustes selbst hat der Gewinnzuschlag im Verlustentstehungsjahr im Falle einer auf Liquidationsengpässen beruhenden Unterdeckung keine unmittelbare Auswirkung.

2.4. Zwischenfazit

Aus den angeführten Gründen ist ein wiederholter Ansatz des Gewinnzuschlages nach Ansicht der Bundesregierung verfassungsrechtlich nicht nur unbedenklich, sondern vor dem Hintergrund des vom Gesetzgeber mit der Wertpapierdeckung verfolgten und vom Verfassungsgerichtshof bereits als zulässig anerkannten Zweck[es] sogar erforderlich, die der Pensionsrückstellung zu Grunde [liegende] Verpflichtung zur Dauerdeckung nachhaltig für die künftigen Gläubiger (Arbeitnehmer) zu besichern und die damit im Zusammenhang stehenden künftigen Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers abzusichern (vgl. bereits Teil III.1.).

Die geltende Rechtslage für die Ermittlung des Gewinnzuschlages knüpft zwar an die Höhe der Unterdeckung (der Pensionsrückstellung) an; daraus darf aber nicht eine zwingende inhaltliche Verknüpfung zwischen der nach Maßgabe der unternehmens- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften gebildeten Pensionsrückstellung und dem Gewinnzuschlag als Sanktionsmaßnahme abgeleitet werden.

3. Zu den Bedenken im Hinblick auf die mangelnde Berücksichtigung der Dauer oder der Ursache einer Unterdeckung:

Der Verfassungsgerichtshof äußert Bedenken dahingehend, dass Dauer und Ursache der Unterdeckung bei der Ermittlung des Gewinnzuschlages keine Berücksichtigung fänden (vgl. Rz. 29 des Prüfungsbeschlusses).

Dazu erlaubt sich die Bundesregierung auf ihre Ausführungen unter Teil III.2.2. hinzuweisen, wonach der Sanktionsmechanismus bei wiederholter Verletzung der Deckungsverpflichtung im Interesse der Effektivität mehrfach wirken muss, somit auch dann, wenn die Wertpapierdeckungsverpflichtung nachhaltig jeweils in verschiedenen Wirtschaftsjahren verletzt wird. Gerade wenn es verfassungsrechtlich geboten wäre, die Dauer der Wertpapierunterdeckung bei der Verhängung des Gewinnzuschlages zu berücksichtigen, so muss dies auch im Rahmen einer mehrjährigen Betrachtung gelten. Wird die Wertpapierdeckungsverpflichtung nachhaltig über mehrere Jahre verletzt, wirkt sich die Dauer des Verstoßes durch mehrfache Verhängung des Gewinnzuschlages aus. Die geltende Rechtslage trägt diesem Aspekt Rechnung.

Nach § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 ist die Höhe des Gewinnzuschlages im Wirtschaftsjahr nur vom Betragsausmaß der Unterdeckung abhängig, wobei bei unterschiedlichen Unterdeckungsständen der höchste Betrag für die Bemessung des Gewinnzuschlages maßgebend ist. Das Gesetz verzichtet darauf, dem Aspekt der zeitlichen Dauer der Unterdeckung im jeweiligen Wirtschaftsjahr eine sanktionsrelevante Bedeutung beizumessen, vielmehr richtet sich die Sanktion nach der Schwere des Regelverstoßes, zumal die Höhe der Unterdeckung das Ausmaß des Gewinnzuschlages bestimmt.

Die Berücksichtigung der Dauer einer Unterdeckung im jeweiligen Wirtschaftsjahr erhöht die Komplexität der Sanktionsnorm im beträchtlichen Ausmaß: Denn in diesem Fall müssten die Höhe der Unterdeckung einerseits und ihre zeitliche Dauer andererseits taggenau aufeinander bezogen werden, um Ausmaß und Dauer der Unterdeckung in der Sanktion vollständig abzubilden. Für jeden 'Unterdeckungstag' im Wirtschaftsjahr wäre ein 'Tageszuschlag' zu ermitteln; der gesamte Zuschlag würde sich sodann aus dem Saldo der Tageszuschläge ergeben. Dazu wäre eine zeitliche Abgrenzung von Unterdeckungszeiträumen erforderlich, um auf diese Weise die Unterdeckung nach Betrag und Zeitdauer (pro rata temporis) exakt zu sanktionieren. Es liegt auf der Hand, dass ein derartiges 'taggenaues' Sanktionsregime erheblich komplexer ist, als das derzeit bestehende. Nach Ansicht der Bundesregierung darf daher das zeitliche Ausmaß der Unterdeckung aus verwaltungsökonomischen Gründen unberücksichtigt bleiben.

Dessen ungeachtet weist die Bundesregierung darauf hin, dass die Rechtsprechung bei pauschalierten steuerlichen Sanktionsmechanismen einzelne Härtefälle durch relativ hohe 'Strafzuschläge' immer wieder zugelassen hat (vgl. etwa VwGH 4.8.2005, 2001/17/0158, AnwBl. 2006, 343ff, der gegen die Vorschreibung eines verschuldensunabhängigen Säumniszuschlags bei einer viertägigen Säumnis keine verfassungsrechtlichen Bedenken gesehen hat; vgl. zum Säumniszuschlag gemäß § 164 der Wiener Abgabenordnung, VfSlg. 17.077/2003).

Als Zwischenfazit lässt sich festhalten, dass die bestehende Rechtslage einen ausgewogenen Sanktionsmechanismus darstellt, um die Erfüllung der Dauerdeckung sicherzustellen: Innerhalb desselben Wirtschaftsjahres bleibt die zeitliche Dauer der Deckungslücke für die Bemessung des Gewinnzuschlages unberücksichtigt, um die Komplexität der Regelung deutlich zu reduzieren. Über einen mehrjährigen Zeitverlauf löst die ungerechtfertigte Verletzung der Deckungsverpflichtung aber in jedem Wirtschaftsjahr – unabhängig von den Verhältnissen der Vergangenheit – eine Strafsanktion aus.

4. Zu den Bedenken im Hinblick auf einen automatischen 'doppelten' Gewinnzuschlag

Der Verfassungsgerichtshof erachtet eine[n] automatischen 'doppelten' Gewinnzuschlag als unsachlich (vgl. Rz. 29 des Prüfungsbeschlusses).

Nach Ansicht der Bundesregierung sind die Regelungen zum Gewinnzuschlag einer Auslegung zugänglich, der zufolge die automatische Erhebung eines weiteren Gewinnzuschlages unterbleiben kann. Diese Auslegung ist nach Auffassung der Bundesregierung im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation geboten.

Dass eine 'taggenaue', durchgängige Wertpapierdeckung nicht stets erforderlich ist und es davon Ausnahmen gibt, bringt der Gesetzgeber durch die ausdrückliche – ebenfalls mit § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 im Zusammenhang stehende – Regelung des § 14 Abs. 7 Z 3 zweiter Teilstrich EStG 1988 zur 'Nachbeschaffungsfrist' für

Wertpapiere zum Ausdruck, die einer Bedeckung von Pensionsrückstellungen gedient haben aber unterjährig – ohne dass der Steuerpflichtige darauf Einfluss gehabt hätte – getilgt wurden. In solchen Fällen, soll der Steuerpflichtige die Wirkung der Deckungslücke durch Nachbeschaffung binnen einer angemessenen Frist beseitigen können. Die Wertpapierunterdeckung kann in diesem Fall nicht 'nahtlos' behoben werden, weil der Ersatz durch andere deckungsfähige Wertpapiere eine gewisse Zeit in Anspruch nimmt, innerhalb derer dem Steuerpflichtigen – so die Ratio der Norm – die durch Tilgung ausgelöste Wertpapierunterdeckung nicht angelastet werden soll. Diese Frist wurde vom Gesetzgeber für den Fall der Nachbeschaffung von getilgten Wertpapieren mit zwei Monaten festgelegt. Innerhalb dieses Zeitraumes kommt die – grundsätzlich bei nur vorübergehender Unterdeckung eintretende – Sanktion (Gewinnzuschlag) nicht zur Anwendung. Die Frist von zwei Monaten erachtet der Gesetzgeber für die Ersatzbeschaffung von bedeckungsfähigen Wertpapieren als angemessen; innerhalb dieser Zeitspanne kann der Steuerpflichtige den Umstand der Wertpapierunterdeckung ohne Verhängung eines Gewinnzuschlages beseitigen. Tätigt er innerhalb des angemessenen Zeitraums keine die Wertpapierunterdeckung beseitigende Ersatzbeschaffung, ist ihm die Wertpapierunterdeckung anzulasten und der Gewinnzuschlag kommt zum Tragen.

Dieser für die Ersatzbeschaffung von getilgten Wertpapieren ausdrücklich gesetzlich verankerte Regelungsinhalt ist nach Ansicht der Bundesregierung analog auf eine zum Bilanzstichtag bestehende Wertpapierunterdeckung zu übertragen: Der sog. 'automatische doppelte Gewinnzuschlag' tritt in zeitlicher Hinsicht nur am Bilanzstichtag, somit am Ende des Wirtschaftsjahres auf; insofern unterscheidet er sich von jeder anderen Unterdeckung im Wirtschaftsjahr.

Indes ist kein sachlicher Grund ersichtlich, der es rechtfertigen könnte, eine Unterdeckung zum Bilanzstichtag gegenüber einer solchen zu jedem anderen Zeitpunkt des Wirtschaftsjahres durch eine Verdoppelung der Sanktion zu benachteiligen. Eine Rechtslage, die ein offenkundig unsachliches Ergebnis vermeidet, muss eine Möglichkeit vorsehen, die 'Ausstrahlung' der zum Ende des Wirtschaftsjahres bestehenden Wertpapierunterdeckung auf das Folgejahr und damit der Sanktion des doppelten Gewinnzuschlages zu unterbinden. Das Gesetz sieht dafür keine ausdrückliche Regelung vor und ist daher lückenhaft. Die Lücke lässt sich jedoch im Wege eines Analogieschlusses durch Rückgriff auf die Regelung des § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 zur Tilgung von Wertpapieren schließen. In diesem Sinne stellt die in Rz 3403b der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zum Ausdruck gebrachte Ansicht, wonach die Nachbeschaffungsregelung des zweiten Teilstriches der Z 3 zur Vermeidung der Verdoppelung des Gewinnzuschlages angewendet werden kann, eine – verfassungsrechtlich gebotene – Schließung der Regelungslücke dar.

§ 14 Abs. 7 Z 2 in Verbindung mit Z 1 und Z 3 EStG 1988 ist daher einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich, die einen unsachlichen zwangsweisen doppelten Zuschlag im Falle der Wertpapierunterdeckung zum Bilanzstichtag vermeidet."

4. Die im Anlassfall beschwerdeführende Partei hat als beteiligte Partei eine Äußerung erstattet, in der sie sich den im Prüfungsbeschluss formulierten Bedenken des Verfassungsgerichtshofes anschließt und hervorhebt, dass die in § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 normierte Sanktion für den Fall der Unterdeckung eine Nachversteuerung der Rückstellungsbildung, eine steuerliche Neutralisierung von Betriebsausgaben sowie die Besteuerung eines fiktiven Gewinnes bewirke. Dafür sei keine sachliche Rechtfertigung erkennbar.

8

II. Rechtslage

Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

9

1. § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. I 34/2015 lautet wie folgt:

10

"(7) Für die Pensionsrückstellung besteht folgendes Deckungserfordernis:

1. Am Schluss jedes Wirtschaftsjahres müssen Wertpapiere (Z 4) im Nennbetrag von mindestens 50% des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein. Auf das Deckungserfordernis können Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die in der gesonderten Abteilung des Deckungsstocks für die Lebensversicherung im Sinne des § 300 Abs. 1 Z 1 oder für die kapitalanlageorientierte Lebensversicherung im Sinne des § 300 Abs. 1 Z 5 des VAG 2016 geführt werden, in Höhe des versicherungsmathematischen Deckungskapitals angerechnet werden. Dies gilt auch für vergleichbare Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen gegenüber Versicherern, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind. Ist der Rückkaufswert höher als das versicherungsmathematische Deckungskapital, kann der Rückkaufswert angerechnet werden. Soweit Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen nicht ausschließlich der Besicherung von Pensionsanswartschaften oder Pensionsansprüchen dienen, erfüllen sie nicht das Deckungserfordernis."

2. Die in Prüfung gezogenen Bestimmungen des § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. I 24/2007 lauten wie folgt:

11

"2. Beträgt die Wertpapierdeckung nach Z 1 im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50% der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 30% der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen. Die Fortführung der Rückstellung wird durch die Gewinnerhöhung nicht berührt."

3. Z 2 gilt nicht

- für jenen Teil des Rückstellungsbetrages, der infolge des Absinkens der Pensionsansprüche am Schluss des Wirtschaftsjahres nicht mehr ausgewiesen ist, und
- für die Tilgung von Wertpapieren, wenn die getilgten Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden."

III. Erwägungen

1. Zur Zulässigkeit

Im Verfahren hat sich nichts ergeben, was an der Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Bestimmungen zweifeln ließe. Da auch sonst keine Prozesshindernisse hervorgekommen sind, erweist sich das Gesetzesprüfungsverfahren insgesamt als zulässig.

12

2. In der Sache

Die im Prüfungsbeschluss dargelegten Bedenken des Verfassungsgerichtshofes konnten im Gesetzesprüfungsverfahren zerstreut werden:

13

2.1. Der Verfassungsgerichtshof hegt in seinem Prüfungsbeschluss Bedenken dahingehend, dass der für die Wertpapierunterdeckung in § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 EStG 1988 vorgesehene jährliche Gewinnzuschlag iHv 30 % unsachlich wäre. Zum Ersten könne ein jährlicher Gewinnzuschlag iHv 30 % im Fall einer laufenden, wiederholten oder gar permanenten Unterdeckung dazu führen, dass der Steuerpflichtige anscheinend den Rückstellungsbetrag nachversteuert, ohne dass die späteren Pensionszahlungen als Betriebsausgaben abzugsfähig wären. Auch bestünden zum Zweiten Bedenken dahingehend, dass es bei Ermittlung des Gewinnzuschlages – sehe man von der Ausnahme der Z 3 (Tilgung von Wertpapieren) ab – weder auf die Dauer noch auf die Ursache der Unterdeckung ankomme. Und schließlich dürfte die Unterdeckung zum Bilanzstichtag gleichsam automatisch eine Unterdeckung am Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres bewirken, ohne dass der Steuerpflichtige dem entgegenwirken könnte.

14

2.2. Dem hält die Bundesregierung entgegen, dass die Verpflichtung zur Wertpapierdeckung nach der Systematik des Steuerrechts nicht geboten, sondern eine Lenkungsnorm im Interesse der Pensions(anwartschafts)berechtigten sei. Der Gewinnzuschlag, der als Sanktion für die (ungerechtfertigte) Verletzung der Wertpapierdeckung vorgesehen sei, stelle somit ein außersteuerliches Sanktionsinstrument dar. 15

Die mit der Erhebung eines Gewinnzuschlages verknüpfte Wertpapierunterdeckung habe keinen Einfluss auf die Rückstellung als solche. Ein wiederholter Ansatz des Gewinnzuschlages sei nach Ansicht der Bundesregierung verfassungsrechtlich nicht nur unbedenklich, sondern vor dem Hintergrund des vom Gesetzgeber mit der Wertpapierdeckung verfolgten Zweckes sogar erforderlich, die der Pensionsrückstellung zugrunde liegende Verpflichtung zur Dauerdeckung nachhaltig für die künftigen Gläubiger (Arbeitnehmer) zu besichern und die damit im Zusammenhang stehenden künftigen Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers abzusichern. Dabei dürfte das zeitliche Ausmaß der Unterdeckung auch aus verwaltungsökonomischen Gründen unberücksichtigt bleiben. 16

Zu den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes im Hinblick auf einen automatischen "doppelten" Gewinnzuschlag führt die Bundesregierung zusammengefasst aus, dass die Regelungen zum Gewinnzuschlag einer im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation gebotenen Auslegung zugänglich seien, nach der die automatische Erhebung eines weiteren Gewinnzuschlages für das dem Bilanzstichtag der Unterdeckung folgende Wirtschaftsjahr unter bestimmten Voraussetzungen zu unterbleiben habe. 17

2.3. Die im Prüfungsbeschluss dargelegten Bedenken zu den Regelungen zum Gewinnzuschlag treffen nicht zu: 18

2.3.1. Für rechtsverbindlich zugesicherte Pensionen sind nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen Rückstellungen zu bilden (§ 198 Abs. 8 und § 211 Abs. 2 UGB). Bei Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 besteht daher auch in der Steuerbilanz eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung nach den Vorgaben des § 14 Abs. 6 bis 11 EStG 1988. 19

Im Fall einer Rückstellungsbildung müssen spätestens am Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres Wertpapiere im Nennbetrag von mindestens 50 % des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages vorhanden sein (vgl. § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988). Entspricht die Wertpapierdeckung im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend nicht den gesetzlichen Erfordernissen, ist der Gewinn im betreffenden Wirtschaftsjahr um 30 % des Betrages der Unterdeckung zu erhöhen (§ 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988).

20

2.3.2. Im Erkenntnis VfSlg. 17.962/2006 hat der Verfassungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass die Verknüpfung einer steuerlichen Rückstellungsbildung im Bereich des Sozialkapitals mit einer Wertpapierdeckung dann unbedenklich sei, wenn sie eine Besicherung der durch die Rückstellung erfassten ungewissen Verbindlichkeiten bewirke, somit den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes biete. Mit der Änderung des § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 durch das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I 24/2007, ist die erforderliche Sicherungsfunktion als Voraussetzung für die Qualifikation als Deckungswertpapier ausdrücklich gesetzlich verankert worden.

21

2.3.3. Vor diesem Hintergrund hat der Gewinnzuschlag die Funktion, die der Pensionsrückstellung zugrunde liegende Verpflichtung durch eine kontinuierliche, durchgängige Bedeckung mit geeigneten Wertpapieren abzusichern, um die Erfüllung der künftigen Ansprüche der Arbeitnehmer und die damit im Zusammenhang stehenden künftigen Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers durch Schaffung und Aufrechterhaltung eines Deckungsstockes zu gewährleisten.

22

Solche Regelungen mit einer außerfiskalischen Zielsetzung der Verhaltenslenkung stehen dem Gesetzgeber im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes frei, sofern er sich dabei nicht von vorneherein völlig ungeeigneter Mittel bedient und an sich geeignete Mittel nicht zu sachlich nicht begründbaren Differenzierungen führen (VfSlg. 11.369/1987, 19.933/2014, 20.538/2022).

23

In diesem Zusammenhang kann nicht erkannt werden, dass der in § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 geregelte Gewinnzuschlag ein völlig ungeeignetes Mittel zur Absicherung der künftigen Ansprüche der Arbeitnehmer wäre. Zu beachten ist vielmehr, dass arbeitsrechtlich nach § 11 Betriebspensionsgesetz (BPG), BGBl. 282/1990, idF

24

BGBI. I 54/2012 die für direkte Leistungszusagen nach § 211 Abs. 2 UGB zu bildenden Pensionsrückstellungen in dem sich nach den Vorschriften des § 14 Abs. 7 EStG 1988 unter Berücksichtigung des § 116 Abs. 4 EStG 1988 ergebenden Ausmaß mit Wertpapieren zu decken sind. Diese Wertpapiere bilden im Insolvenzverfahren des Arbeitgebers eine Sondermasse (§ 48 Abs. 1 IO). Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes verschafft das vorrangige Befriedigungsrecht den Pensionsberechtigten einen klagbaren Anspruch auf Einrichtung der gesetzlich vorgeschriebenen Wertpapierdeckung (OGH 26.4.2011, 8 Ob A 14/10g).

2.3.4. In Anbetracht der arbeitsrechtlichen, im BPG wurzelnden Zwecksetzung der Wertpapierdeckung vermag der Verfassungsgerichtshof seine Bedenken betreffend den Gewinnzuschlag nicht weiter aufrecht zu erhalten: Verfolgt der Gesetzgeber den Zweck einer Dauerdeckung zur Absicherung von Ansprüchen der Arbeitnehmer, ist es für die Ausgestaltung der Sanktion bei Unterdeckung unerheblich, ob bei einer dauerhaften Unterdeckung das Ausmaß der Gewinnzuschläge nach einer bestimmten Zeitdauer den Rückstellungsbetrag übersteigen kann. Auch kann es nicht auf die Dauer oder Ursache der Unterdeckung ankommen. Entscheidend ist vielmehr, dass der im jeweiligen Wirtschaftsjahr auf Grund einer bestehenden, vom Arbeitgeber nicht ausgeglichenen Unterdeckung zu erhebende Gewinnzuschlag als Sanktion vorgesehen ist, um den Arbeitgeber dazu zu veranlassen, die nach dem BPG bestehenden Ansprüche des Arbeitnehmers fortlaufend zu besichern. Im Gesetzesprüfungsverfahren ist auch nicht hervorgekommen, dass der Gewinnzuschlag für diesen verfolgten Zweck ein völlig ungeeignetes Mittel wäre oder zu unsachlichen Differenzierungen führen würde.

25

2.3.5. Besteht am Ende des Wirtschaftsjahres eine Unterdeckung, weil der Nennbetrag der in der Bilanz ausgewiesenen Wertpapiere weniger als 50 % der am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Rückstellung beträgt, ist für dieses mit dem Bilanzstichtag endende Wirtschaftsjahr der Gewinn um einen Betrag in Höhe von 30 % der Unterdeckung zu erhöhen. Da nach dem Grundsatz des Bilanzzusammenhangs die Schlussbilanz des Wirtschaftsjahres der Eröffnungsbilanz des folgenden Wirtschaftsjahres entspricht, tritt nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 zugleich auch für das dem Wirtschaftsjahr der Unterdeckung folgende Wirtschaftsjahr eine Unterdeckung ein.

26

Diese Rechtsfolge ist mit dem aus dem Gleichheitsgrundsatz erfließenden Sachlichkeitsgebot nicht vereinbar, da der Gewinnzuschlag eine Sanktion für jenen Fall sein soll, dass der Arbeitgeber im betreffenden Wirtschaftsjahr den Ausgleich einer Unterdeckung unterlässt, und – bezogen auf das folgende Wirtschaftsjahr – die Unterdeckung nicht unmittelbar aus einer Unterlassung des Arbeitgebers, sondern zunächst allein aus der Bilanzidentität resultiert. 27

Wie die Bundesregierung zutreffend ausführt, lässt sich das Gesetz jedoch verfassungskonform auslegen: 28

Für den Fall einer Unterdeckung, die in einem Wirtschaftsjahr – ohne Zutun des Arbeitgebers – eintritt, sieht das Gesetz im Fall der Tilgung von Wertpapieren sachangemessen vor, dass die Unterdeckung erst dann zu einem Gewinnzuschlag führt, wenn der Arbeitgeber die Nachschaffung länger als zwei Monate unterlässt. Für die am Bilanzstichtag bestehende Unterdeckung fehlt es zwar an einer expliziten Regelung, die eine durch Bilanzidentität eingetretene Unterdeckung erst dann sanktioniert, wenn die Unterdeckung nicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ausgeglichen wird. Der Zweck der Regelung des Gewinnzuschlages gebietet allerdings nach dem Gleichheitsgrundsatz ganz allgemein, eine im betreffenden Wirtschaftsjahr ohne Zutun des Arbeitgebers eingetretene Unterdeckung erst dann zu sanktionieren, wenn diese vom Arbeitgeber nicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ausgeglichen wird. Danach rechtfertigt eine aus der Bilanzidentität resultierende Unterdeckung einen Gewinnzuschlag nach § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 erst dann, wenn die erforderliche Nachschaffung nicht innerhalb des in Z 3 leg.cit. für den Fall der Wertpapiertilgung angeführten Zeitraumes erfolgt. 29

Vor diesem Hintergrund vermag der Verfassungsgerichtshof eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nicht zu erkennen. 30

IV. Ergebnis

1. § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. I 24/2007 wird nicht als verfassungswidrig aufgehoben. 31

2. Diese Entscheidung konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

32

Wien, am 12. Juni 2024

Der Präsident:

DDr. GRABENWARTER

Schriftführerin:

Dr. FELNHOFER-LUKSCH



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. April 2023, Zl. RV/4100608/2022, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2012 (mitbeteiligte Partei: M GmbH in F, vertreten durch die Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 9020 Klagenfurt, Bahnhofstraße 45), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird, soweit es die Jahre 2011 und 2012 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG) ist im fortgesetzten Verfahren nach dem - unter Verweis auf VwGH 29.6.2022, Ra 2021/15/0036 getroffenen - hg. Erkenntnis vom 22. September 2022, Ro 2021/15/0035 (im Folgenden Vorerkenntnis), ergangen.
- 2 Das BFG hatte zu beurteilen, ob Vergütungen, die von der mitbeteiligten Partei aufgrund eines Managementvertrages an die M OG bezahlt worden sind, von der M OG als Gewinnermittlungssubjekt erzielt wurden oder ob sie unmittelbar (also unter Außerachtlassung der zwischengeschalteten Personengesellschaft) den an der M OG beteiligten natürlichen Personen, die im Streitzeitraum über die M Holding GmbH Beteiligungen an der mitbeteiligten Partei hielten, zuzurechnen sind.
- 3 Im ersten Rechtsgang vertrat das BFG den Standpunkt, die in Rede stehenden Vergütungen seien aufgrund des vorliegenden Managementvertrages der M OG und nicht deren Gesellschaftern zuzurechnen.





- 4 Der Verwaltungsgerichtshof hob die im ersten Rechtsgang erlassene Entscheidung auf, weil das BFG der offenkundigen Diskrepanz zwischen dem im Managementvertrag vereinbarten Entgelt und den Vergütungen, die von der mitbeteiligten Partei tatsächlich an die M OG bezahlt worden sind, keine Beachtung geschenkt hat und von der Leistungserbringung im Rahmen einer klaren, nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarung über den Leistungsgegenstand ausgegangen ist.
- 5 Leistungsgegenstand der Vereinbarung, die zwischen der M OG und der mitbeteiligten Partei geschlossen wurde, sind - so der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis - die von der M OG zu erbringenden Managementleistungen einerseits und die von der mitbeteiligten Partei dafür zu bezahlenden Vergütungen andererseits.
- 6 Die mitbeteiligte Partei hat in den Streitjahren Vergütungen an die M OG bezahlt, die deutlich über den vertraglich vereinbarten Vergütungen liegen. Entgegen der vom Bundesfinanzgericht im ersten Rechtsgang getroffenen Feststellung basiert somit die Leistungserbringung nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand (vgl. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092). Das kommt dem Fehlen einer Vereinbarung gleich. Die Vergütungen sind daher unmittelbar den die Leistungen an die mitbeteiligte Partei erbringenden Gesellschaftern der M OG zuzurechnen, und zwar als sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988. Soweit die Zahlungen über das angemessene Ausmaß hinausgehen, könnten die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung vorliegen.
- 7 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, änderte das BFG die bekämpften Bescheide ab und setzte den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2012 (teilweise) fest. Für den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 26. September 2011 folgte es dem Vorerkenntnis, rechnete die an die M OG geleisteten Zahlungen den Gesellschaftern der mitbeteiligten Partei zu und setzte gegenüber der mitbeteiligten Partei den auf diese Zahlungen entfallenden Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.



- 8 Im Zeitraum 27. September 2011 bis 31. Dezember 2012 habe - gemäß den Feststellungen des BFG im fortgesetzten Verfahren - nur ein Gesellschafter mehr als 25 % des Stammkapitals der mitbeteiligten Partei gehalten und sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 bezogen. Die weiteren Gesellschafter hätten in diesem Zeitraum hingegen keine wesentliche Beteiligung an der mitbeteiligten Partei gehalten.
- 9 Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zählten Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 leg. cit. beteiligt seien, auch dann zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 leg. cit.) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung fehle. Der Gesellschaftsvertrag der mitbeteiligten Partei enthalte „keine Aussage über eine nicht vorhandene Weisungsbindung“. Eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 liege daher nicht vor. Auch eine faktische Weisungsbindung sei nicht feststellbar. Die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter seien somit nicht Dienstnehmer iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 und die Zahlungen an diese Gesellschafter lösten bei der mitbeteiligten Partei keine Pflicht zur Abfuhr des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag aus (Hinweis auf VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046).
- 10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision des Finanzamts, zu der die mitbeteiligte Partei eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.
- 11 Das Erkenntnis wird - nach der Anfechtungserklärung - insoweit angefochten, als das BFG die Einkünfte, die den nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern (Geschäftsführern) in den Jahren 2011 und 2012 zuzurechnen seien, nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 qualifiziert und dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen habe.



- 12 Zur Zulässigkeit trägt die Revision auf das Wesentliche zusammengefasst vor, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Weisungsbindung von Dienstnehmern ab. Das BFG habe festgestellt, dass der Gesellschaftsvertrag keine Aussagen zur Weisungsgebundenheit der Gesellschafter-Geschäftsführer enthalte und die nicht bestehende faktische Weisungsgebundenheit ausschließlich daraus abgeleitet, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer anlässlich seiner niederschriftlichen Befragung angegeben habe, dass in der Praxis keine Weisungen erteilt worden seien. Der vertragliche Verzicht auf ein Weisungsrecht sei somit keinesfalls gegeben und der Umstand, dass in der Praxis keine Weisungen erteilt würden, schließe eine Weisungsbindung der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer nicht aus.
- 13 Die Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 15 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 16 § 47 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) in der für die Jahre 2011 und 2012 geltenden Fassung lautet auszugsweis:
- „§ 41. (1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; [...]
- (2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.
- (3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.“
- 17 Gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich



Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

18 § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 in der für die Jahre 2011 und 2012 geltenden Fassung lauten:

„(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.
- b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.“

19 Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

20 Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die (nicht bloß sachliche, sondern persönliche) Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, und der daran anknüpfenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines



Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. z.B. VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0074, mwN).

- 21 Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einem vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223, mwN).
- 22 Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hiervon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl. VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095, mwN).
- 23 Das völlige Fehlen einer Weisungsunterworfenheit schließt im Allgemeinen ein Dienstverhältnis aus. Allerdings reicht es bei leitenden Angestellten aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Weisungsunterworfenheit bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175, mwN).
- 24 Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. z.B. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260, mwN).



- 25 Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, mwN).
- 26 Die Gesellschafter der M OG haben in den Jahren 2008 bis 2012 gegenüber der mitbeteiligten Partei Managementleistungen erbracht. Die Leistungserbringung basierte nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand. Das kommt - wie der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis ausgesprochen hat - dem Fehlen einer Vereinbarung gleich, weshalb die Vergütungen unmittelbar den die Leistungen an die mitbeteiligte Partei erbringenden Gesellschaftern zuzurechnen sind. Soweit eine wesentliche Beteiligung der die Leistungen erbringenden Gesellschafter über deren Beteiligung an der M Holding GmbH, die im Streitzeitraum Mehrheitsgesellschafter der mitbeteiligten Partei war, an der mitbeteiligten Partei besteht und die Zahlungen nicht über das angemessene Ausmaß hinausgehen, liegen - wie der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis ebenfalls ausgesprochen hat - sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 vor.
- 27 Mit der nunmehr angefochtenen Entscheidung rechnete das BFG - dem Vorerkenntnis entsprechend - die an die M OG geleisteten Zahlungen deren Gesellschaftern zu und setzte für den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 26. September 2011 gegenüber der mitbeteiligten Partei den auf diese Zahlungen entfallenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.
- 28 Für den Zeitraum 26. September 2011 bis 31. Dezember 2012 wurden hingegen die Zahlungen an nur einen Gesellschafter dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen. Die weiteren Gesellschafter hätten keine sonstigen Vergütungen iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 mehr bezogen, weil sie über die M Holding GmbH an der mitbeteiligten Partei nicht mehr wesentlich beteiligt gewesen seien. Das Vorliegen von dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegenden Bezügen iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a oder b EStG 1988 schloss das BFG mit dem





Fehlen der für ein Dienstverhältnis charakteristischen Weisungsunterworfenheit der nicht wesentlich Beteiligten Gesellschafter aus.

- 29 Mit den Kriterien, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für oder gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 sprechen, hat sich das BFG im nunmehr angefochtenen Erkenntnis nicht auseinandergesetzt. Auch zusammenhängende Sachverhaltsfeststellungen zur Ausprägung und Intensität der einzelnen Kriterien sind dem angefochtenen Erkenntnis nicht zu entnehmen.
- 30 Das BFG leitet das Fehlen einer Weisungsunterworfenheit - unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 2016, 2013/13/0046 - daraus ab, dass der Gesellschaftsvertrag keine Aussagen zur Weisungsbindung der Gesellschafter enthält und Verträge, die den Gesellschaftern eine Weisungsbindung auferlegen, nicht feststellbar sind. Dabei verkennt es, dass das Erkenntnis vom 24. November 2016 für den Revisionsfall nicht einschlägig ist. Dem angeführten Erkenntnis lag ein Fall zugrunde, in dem eine Weisungsbindung hinsichtlich der für die persönliche Abhängigkeit maßgebenden Belange in den zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern und der dort beschwerdeführenden GmbH abgeschlossenen Werkverträgen nicht nur nicht vereinbart, sondern ausdrücklich ausgeschlossen wurde. Auch der Umstand, dass die Gesellschafter der GmbH in Bezug auf ihre Managementtätigkeit nie Weisungen erhalten haben, schließt die grundsätzlich bestehende Möglichkeit, Weisungen zu erteilen, nicht aus und trägt das angefochtene Erkenntnis nicht.
- 31 Im fortgesetzten Verfahren wird das BFG das Vorliegen von Dienstverhältnissen an Hand der von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der mitbeteiligten Partei zu prüfen haben. Sollten diese Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, wird auch auf weitere Kriterien (Vertretungsbefugnis, Unternehmerrisiko) einzugehen sein.





32 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit, soweit es die Jahre 2011 und 2012 betrifft, als inhaltlich rechtswidrig, weshalb es, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

W i e n , am 5. März 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ECA Schreiner und Stiefler, Wiener Straße 86-88/2/13, 3500 Krems an der Donau, über die Beschwerden vom 1. Juni 2017, 6. März 2019 und 14. Oktober 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Mai 2017, 13. Februar 2019 und 15. Juli 2019 betreffend Umsatzsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2011 bis 2017 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2014 und 2016 bis 2017 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 wird teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die vorläufig ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 werden gemäß § 200 BAO endgültig erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) handelt es sich um eine zypriotische Limited Company mit Geschäftsadresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, deren Geschäftsanteile zur Gänze von ***B&Co*** einer Limited Partnership bzw. Personengesellschaft mit gleicher Sitzadresse gehalten werden. Gesellschafter von ***B&Co***, einer Limited Partnership, in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, waren die ***D-Ltd***, ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, als „General Partner“ (unbeschränkt haftender Gesellschafter) und ***F.B.*** als „Limited Partner“ (beschränkt haftender Gesellschafter, bis Oktober 2016).

Der handelsrechtliche Sitz der Bf. befindet sich ***Straße2***, ***PLZ-Ort2*** in Zypern. Den Betriebsgegenstand der Bf. bildet lt. KSV-Auskunft die Immobilienverwaltung.

Bei der Bf. sind keine Dienstnehmer beschäftigt, Geschäftskontakte mit der Bf. werden über die ***TT-Ltd***/Zypern und deren Bedienstete, wahrgenommen, deren Leistungen von der Bf. im Rahmen eines Betreuungsvertrages in Anspruch genommen werden.

1. abgabenbehördliche Prüfung 2011 bis 2015:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011 bis 2015 wurde in Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass es sich bei der Bf. um eine im Inland **unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft** handelt. Dies insbesondere, als die *tagesgeschäftlichen Aktivitäten* der Bf. nahezu ausschließlich in Österreich durchgeführt, die *tatsächliche Oberleitung* der Bf. von Direktor ***F.B.*** wahrgenommen, *Geschäftsräumlichkeiten* in Zypern nicht lokalisiert und die Bf. in Zypern über *keine Räumlichkeiten* verfüge, an dem sich der Ort der Geschäftsleitung befinde, sodass – gleich wie bei Domizilgesellschaften – der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers ausschlaggebend sei.

1.1 zum Ort der Geschäftsleitung der Bf.:

Die Geschäftsadresse der Bf. in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, sei ident mit deren Alleingesellschafterin, ***B&Co***, einer Limited Partnership, bei der die ***D-Ltd*** „General Partner“ und ***F.B.*** (bis Oktober 2016) „Limited Partner“ gewesen seien.

Die Bf. besitze an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, einen Büroraum aufgrund eines umfassenden *Beratungs- und Bevollmächtigungsauftrages* des Providers ***TT-Ltd***, welches der Bf. Büroräumlichkeiten mit einem entsprechenden zu benützenden Arbeitsplatz

zur Verfügung stelle. Beigegeben sei dabei ein versperrbarer Rollkasten, in dem Unterlagen der Bf. gelagert seien.

Laut KSV-Abfrage sei die Bf. unter der zypriotischen Telefonnummer ***TelNr1*** erreichbar, wo es sich um die ***TT-Ltd*** in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, handle, deren Dienste die Bf. im Rahmen eines mit dieser Gesellschaft geschlossenen Betreuungsvertrages in Anspruch nehme. Die Telefonnummer ***TelNr1*** sei daher die Telefonnummer der ***T-Ltd*** /Zypern und weiterer an dieser Adresse gemeldeter Unternehmen. Die E-Mail-Adresse laute auf ***Mail1***.

Der *handelsrechtliche Sitz* der Bf. sei jedoch nach den Feststellungen der BP in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, an der Adresse des Gesellschaftssekretärs ***C.M.***.

Auf den vorliegenden Rechnungen der Bf. sei die Internet-Adresse ***Int.Adresse2*** angeführt, beim Aufruf dieser Website gelangt man zur Seite ***6a***, auf der sich kein Hinweis auf Sitz- und Geschäftsadresse der Bf. in Zypern finde.

Laut KSV-Anfrage bestehe der Unternehmensgegenstand der Bf. in der *Immobilienverwaltung*, es seien keine Bilanz- oder Finanzdaten erhältlich und es sei kein Immobilienbesitz ersichtlich. Laut BvD-Orbis-Datenbank würden die letzten verfügbaren Daten der Bf. aus dem Jahre 2008 stammen.

Laut Bestätigung des zypriotischen Firmenbuches zu Reg.Nr. ***FB-Nr1*** seien ***F.B.*** und ***H.G.*** „Directors“ der Bf.. In diesem Zusammenhang werde von der BP angemerkt, dass ***H.G.*** bei weiteren 33 Firmen zu deren „director“ bestellt sei. ***H.G.*** übe seine Direktorentätigkeit im Rahmen des Betreuungsvertrages der ***T-Ltd*** in Zypern aus.

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2017 seien im operativen Bereich der Bf. DI ***H.G.***, mit Privatadresse ***Adresse3*** ***PLZ-Ort3a***, Zypern, und ***F.B.***, ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***, tätig und gesellschaftsrechtlich zur Geschäftsführung der Bf. bestellt. Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des zypriotischen Gesellschaftsrechts seien beide Direktoren der Bf., ***H.G.*** und ***F.B.***, gleichberechtigt. Weder durch Gesetz, noch durch Satzung oder Beschlüsse sei die Funktion eines Vorstandvorsitzenden gegeben.

Direktor ***F.B.*** übe seine Direktorentätigkeit als Organ der Bf. aus, er besitze weder einen schriftlichen Werkvertrag, noch sei er Dienstnehmer dieses Unternehmens. Etwaige Entlohnungen für seine Direktorentätigkeit werden mit seinem Mitdirektor vereinbart und ihm der entsprechende Betrag angewiesen. DI ***H.G.*** übe sei Direktorentätigkeit im Rahmen des Betreuungsvertrages mit der ***T-Ltd***/Zypern aus. Die zur Geschäftsführung berufenen Organe seien beide einzelzeichnungsberechtigt.

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2017 geschehe das Zustandekommen von *geschäftlichen Entscheidungen* an der Geschäftsadresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***,

wobei gemeinsam getroffene Entscheidungen aus den 5 vorgelegten Protokollen hervorgehen würden. Dabei handle es sich um Protokolle des „Board of Directors“, welche im „Memorandum of association“ im Gesellschaftsvertrag der Bf. vorgesehen seien. Unternehmenslenkende Dispositionen, welche für die Führung des Unternehmens erforderlich seien, würden daher an der Geschäftsadresse der Bf. (in Zypern) durch die beiden Direktoren, ***H.G.*** und ***F.B.***, getroffen.

Tagesgeschäftliche Aktivitäten hingegen würden lt. Eingabe vom 15. März 2017 in das Aufgabengebiet eines der beiden Direktoren fallen. Diese tagesgeschäftlichen Aktivitäten könne einer der beiden Direktoren nur dann umsetzen, wenn die Arbeit für diese Tagesgeschäfte aus der unternehmenslenkenden Disposition abgeleitet werden könne. Es gebe bei der Bf. keine anderen Personen, die formalrechtlich zur Geschäftsführung berufen seien. Die Geschäftsräumlichkeiten der Bf. seien in einem NÖ-RIZ-ähnlichem Gebäude vorhanden, wo die Zurverfügungstellung dieser Räumlichkeiten von der ***T-Ltd*** erfolge, diese Geschäftsräumlichkeiten seien auch von anderen Unternehmen nutzbar.

Den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2017 hält die BP entgegen, dass der angeführte *Betreuungsvertrag* mit der ***T-Ltd***, in welchem die Tätigkeit des Direktors DI ***H.G.*** und die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten geregelt sei, *nicht vorgelegt* worden sei. So darüber hinaus ***F.B.*** keinen schriftlichen Werkvertrag mit der Bf. geschlossen habe, werde auf die zwischen der Bf. und ***F.B.*** geschlossene Vereinbarung vom 01.06.2012 verwiesen, in der es heiße:

*„In der heutigen Sitzung wird festgelegt, dass ***F.B.*** als Vor-Ort-Direktor in Österreich fungieren muss, um das Risiko, wie Aufsichtspflicht, Minimalinvestitionen bei Immobilien, Reduzierung bei Reparaturen und Instandhaltung zu gewährleisten. Es wird pro Tag 1.200,-- Euro vereinbart für die Dauer von 5 Jahren. Das betrifft alle Firmen der Bf..*

*unterzeichnet: ***F.B.*** und DI ***H.G.*** (für die Bf.).“*

Auf dem Rechnungskopf sei die Adresse der Bf. bis 2010 nämlich mit ***Adresse5***, ***PLZ-Ort3b***, angegeben worden.

Bei der Besprechung am 11. Juni 2018 und der Schlussbesprechung am 21. Februar 2019 sei angeführt worden, dass die vorliegende Vereinbarung iZm der Verrechnung der Management Fees stehe. Ungeachtet des Umstandes, dass es keine schriftliche Vereinbarung betreffend die Direktorentätigkeit des ***F.B.*** gebe, seien ab November 2013 EUR 1.200,00 monatlich für seine Direktorentätigkeit verrechnet worden.

Im Zuge weiterer abgabenbehördlicher Prüfungen bei der **B-GmbH*** und der ***BL-GmbH*** sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 04.02.2016 u.a. angegeben worden, dass

*„... nicht alle Direktoren dieses Unternehmens in Zypern tätig seien und dort auch keine unbeschränkte Steuerpflicht besitzen. Die Direktoren außerhalb von Zypern erfüllen ihre notwendige, wirtschaftliche Tätigkeit für diese Gesellschaft. Der Direktor „vor Ort“ ***H.G.*** nimmt Managementaufgaben am Firmensitz wahr, die im Rahmen eines **Koordinationspapiers** zwischen den beiden Direktoren klar geregelt sind. Es gibt zwischen den beiden Direktoren, ***H.G.*** und ***F.B.***, eine klare Kompetenzaufteilung; ***F.B.*** hat seine operativen Aufgaben und Arbeiten durchzuführen und ***H.G.*** seine Managementaufgaben; alle Tätigkeiten werden durch Beschlüsse der Direktoren festgelegt. Zu diesem Zweck werden „meetings by the Board of Directors“ abgehalten, diese können in Zypern aber auch außerhalb Zyperns stattfinden.“*

In diesem Zusammenhang wird seitens der BP insbesondere darauf verwiesen, dass das in der Vorhaltsbeantwortung vom 04.02.2016 angesprochene und zwischen beiden Direktoren vereinbarte *Koordinationspapier* nicht vorgelegt worden sei.

rechtliche Würdigung durch die BP – des Ortes der Geschäftsleitung:

Liege die Geschäftsleitung einer Körperschaft im Inland, unterliege die Gesellschaft der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988. § 27 Abs. 2 BAO definiere den Ort der Geschäftsleitung als den Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befinde. Der Wortlaut des § 27 Abs. 2 BAO spreche vom Mittelpunkt der Oberleitung als Determinante des Ortes der Geschäftsleitung und damit als Qualifikierungskriterium der unbeschränkten Steuerpflicht einer Körperschaft. Für den Begriff des „Mittelpunktes der Oberleitung“ existiere keine Legaldefinition, sondern er finde in Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis seine Ausprägung.

Hinsichtlich der Qualifizierung des *Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung* zeige sich die höchstgerichtliche Entscheidungslinie einheitlich. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung sei dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet werde, wo die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Dispositionen getroffen werden und von wo aus die unternehmenslenkenden Maßnahmen angeordnet werden. Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht. Der Ort der Geschäftsleitung einer GmbH, also der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung befinde, ergebe sich aus der jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

1. Determinierung der maßgeblichen Leitungsentscheidungen:

Maßgeblich seien die tatsächlich vorgenommenen *geschäftsleitenden Tagesgeschäfte*, die mit dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb einhergehen. Im Sinne der höchstgerichtlichen

Entscheidungslinie seien dabei unternehmensspezifische Parameter wie Art, Umfang, Struktur und Eigenart der untersuchten Gesellschaft zu berücksichtigen.

Als *Tagesgeschäfte* würden nach herrschender Auffassung die (von den zur Geschäftsführung befugten Personen) tatsächlich vorgenommenen, organisatorischen und rechtlichen Handlungen und Entscheidungen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes qualifiziert (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, Rz 40 mit Verweis auf BFH 7.12.1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175 u.a.).

Die Relevanz der einzelnen Maßnahmen sei im Einzelfall zu gewichten und abzuwägen, wobei die jeweilige Geschäftstätigkeit bei der Beurteilung der maßgeblichen Geschäftshandlungen zu berücksichtigen seien.

Nach hA seien quantitative Aspekte nur bedingt und nur im Hinblick auf die konkrete Geschäftstätigkeit relevant. Im Einzelfall zB bei Vermögensverwaltungen und anderen passiven Tätigkeiten, würden nur wenige Entscheidungen ausschlaggebend sein (vgl. Lechner, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990, S. 395f).

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2017 sei der Unternehmensgegenstand der Bf. die Wahrnehmung einer *Holdingfunktion* und die Durchführung von *Consultingleistungen* für Bauträger innerhalb der EU. Weitere Geschäftstätigkeiten der Bf. seien *Arbeitsverrichtungen* für Bauträgertätigkeiten, die Durchführung von *Prüfungs-* und *Servicehandlungen* an Gebäuden sowie die Durchführung von *Plausibilitätsanalysen* für Bauträgersgeschäfte. Die Bf. übe fallweise auch eine *Handelstätigkeit* innerhalb des EU-Raumes aus.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2015 im Rahmen einer weiteren BP bei der ****B-GmbH**** werde zudem ausgeführt: eine umfassende *Handelstätigkeit*, *Import* und *Export* von Gütern. Weiters beschäftige sich das Unternehmen mit dem *Management* von Firmen und Gesellschaften, übe eine *Holdingfunktion* aus und stelle anderen Firmen Kapital in Form von *Darlehen* oder „mezzaninen Kapital“ zur Verfügung. Kernaufgabe der aktuellen Aktivitäten der Bf. seien ein *umfassendes Baumanagement*, die Planung und Ausführung der Errichtung von Gebäuden innerhalb der EU. Weiters befasse sich das Unternehmen mit der Ausfinanzierung, dem Vertrieb und der Vermietung von Liegenschaften und erbringe ein umfassendes Facility Management. Die Tätigkeiten werden einerseits durch *****H.G.***** als Direktor sowie von *****F.B.***** als weiteren Direktor abgewickelt, beide seien ständig durch Abhaltung von Meetings und Besprechungen, sowie unter Nutzung aller modernen Kommunikationseinrichtungen am Laufenden.

Im Zuge weiterer Außenprüfungen bei der ****B-GmbH**** und *****BL-GmbH***** für die Jahre 2011 und 2012 seien „Report and Financial Statements“ und für das Jahr 2013 eine Saldenbilanz (Trial Balance) der BP vorgelegt worden, aus denen sich ergebe, dass die Bf. als

Anlagevermögen *nur Beteiligungen* an österreichischen GmbHs habe. Es gebe kein Immobilienvermögen. Auch in den nach der Schlussbesprechung vorgelegten Saldenlisten für die Jahre 2014 und 2015 sei kein Immobilienvermögen ersichtlich.

Im Jahre 2011 seien als einzige Einnahme EUR 24.000,00 für „Beratungsleistung und Organisation beim Verkauf von ‚***Café***‘ (Objekt ***B-Straße*** in ***BM***) verbucht worden, welche die Bf. der **B-GmbH*** in Rechnung stellte. In den Jahren 2010 und 2012 habe es keine Einnahmen gegeben.

Im Jahre 2013 werden in der Saldenliste EUR 180.132,75 als Erlöse erfasst. EUR 145.000,00 kommen von der **B-GmbH*** (***B-GmbH***), der ***BL-GmbH*** (***BL-GmbH***), der ***BS-GmbH*** (***BS-GmbH***) und der ***BSR-GmbH***, verrechnet für „Pauschalierte Management Fees“ für erbrachte Leistungen von Direktor ***F.B.*** für Tätigkeiten betreffend die Immobilien in Österreich („Facility Management“). Bei diesen Unternehmen handle es sich um verbundene Unternehmen. In den Jahren 2014 und 2015 seien ebenfalls nur Rechnungen an die **B-GmbH*** und ***BL-GmbH*** verbucht worden.

Einnahmen der Bf. von verbundenen Unternehmen:

	2011	2012	2013
Bezeichnung:	lt. Bilanz:	lt. Bilanz:	lt. SL:
B-GmbH:	24.000,00		70.000,00
BL-GmbH:			60.000,00
BS-GmbH:			12.000,00
BSR-GmbH:			3.000,00
SUMME:	24.000,00	0,00	145.000,00
Et lt. Bilanzen/SL:	24.000,00	0,00	180.132,75

Einnahmen verb.	2014	2015	2016	2017
Unternehmen:	lt. Bilanz:	lt. Bilanz:	lt. Bilanz:	lt. SL:
B-GmbH:	605.000,00	40.000,00	120.000,00	80.000,00
BL-GmbH:	60.000,00		60.000,00	60.000,00
SUMME:	665.000,00	40.000,00	180.000,00	140.000,00
Et lt. Bilanzen/ lt. Saldenlisten:	665.000,00	40.000,00	nicht bekannt	nicht bekannt

Die Einnahmen seien fast ausschließlich aus Rechnungen an verbundene, in Österreich ansässige Unternehmen erzielt worden. Die Einnahmen für 2016 und 2017 seien aus den bei den österreichischen Unternehmen (***B-GmbH***, ***BL-GmbH***) verbuchten Rechnungen der Bf. ermittelt worden.

Bei der Ausgangsrechnung Nr. 003/2014 der Bf. vom 25. August 2014 an die ****B-GmbH**** iHv EUR 525.000,00, welche in der Saldenliste der Bf. als Einnahme erfasst sei, handle es sich nach Auffassung der BP um eine *Scheinrechnung*, da bisher weder bei der ****B-GmbH**** noch beim Direktor der Bf., *****F.B.*****, eine korrespondierende Erfassung erfolgt sei.

Aus den **vorstehenden Darstellungen** gehe nach den weiteren Ausführungen der BP hervor, dass die **tagesgeschäftlichen Aktivitäten** nahezu **ausschließlich in Österreich** durchgeführt werden.

2. Wer qualifiziere sich als maßgeblicher Entscheidungsträger:

Seien die maßgeblichen Geschäftsleitungstätigkeiten im konkreten Fall ermittelt, sei es nunmehr notwendig festzustellen, bei welchen Personen die den Leitungstätigkeiten zugrundeliegende Willensbildung angesiedelt sei bzw. **welche Person(en) die Anordnungen tatsächlich treffen** (vgl. Bendlinger, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung im DBA-Recht, SWI 4/2004, S. 167f).

Nach hA seien folgende Anknüpfungspunkte zu nennen:

- Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass die zur *Geschäftsleitung* befugten Organe auch die *maßgeblichen Entscheidungsträger* seien.
- Es sei auf diejenige Person abzustellen, die tatsächlich die Geschäftsleitungstätigkeit ausübe. Die formalrechtliche Geschäftsführungsbefugnis sei nicht relevant, sondern die faktische Ausübung der Oberleitungshandlungen (vgl. VwGH 18.7.2001, Zl. 99/13/0022 sowie Ritz, BAO, § 27 Rz. 4).

Laut deutscher Rechtsprechung sei die geschäftliche Oberleitung den Organen einer Körperschaft nur dann zuzuordnen, wenn sie faktisch tatsächlichen Einfluss auf die Geschäftsleitung haben und kein maßgeblicher Einfluss anderer Personen vorliege (vgl. Achatz/ Kirchmayr, KStG, Rz 45 mit Verweis auf RFH 3.7.1936, RStBl 1936, S. 804).

- Bei der Beurteilung der faktischen Oberleitungshandlungen sei auf die zeitliche Komponente abzustellen. Die relevanten Entscheidungen müssen *kontinuierlich* bzw. über einen *angemessenen Zeitraum* hinweg getroffen werden, wobei die Judikatur davon ausgehe, dass eine Funktionsausübung an nur zwei Tagen pro Monat nicht ausreichend sei, einen Ort der Geschäftsleitung zu begründen (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

Im vorliegenden Fall der Bf. seien zwei Direktoren lt. zypriotischem Firmenbuch zur Führung berufen. Bisher habe nur eine Bezahlung des Direktors *****F.B.***** für seine Direktorentätigkeit nachgewiesen werden können.

Es habe daher nach den Feststellungen der BP **davon ausgegangen** werden müssen, dass die Ausübung der **tatsächlichen Oberleitung** der Bf. vom Direktor ***F.B.*** wahrgenommen werde.

3. Von wo aus werden die leitenden Dispositionen getroffen:

Nach Identifizierung der maßgeblichen Entscheidungsträger, die tatsächlich die Funktion der Geschäftsleitung ausüben, sei in einem nächsten Schritt die **Lokalisierung des Ortes** der geschäftlichen Oberleitung vorzunehmen (vgl. Dziurdz/Prillinger, „Briefkastengesellschaften“ und die Grenzen steuerlicher Gestaltung, in Lang/Schuch/Staringer, die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht (2012), S. 112). Nach Judikatur und Schrifttum haben sich folgende Anknüpfungskriterien durchgesetzt:

- Der (statutarische) Sitz einer Gesellschaft sei dann auch als Ort der Geschäftsleitung anzusehen, wenn eine tatsächliche Verbindung mit der faktischen Geschäftsführung bestehe (vgl. Bendlinger, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung im DBA-Recht, SWI 4/2004, S. 167f mit Verweis auf andere).
- Werde in dezentralen Organisationsstrukturen die Geschäftsleitung an mehreren Orten ausgeübt, dann sei die in organisatorischer Hinsicht *bedeutungsvollste Stelle* der Lenkung und Leitung maßgebend (vgl. KSt-RL 2013, Rz. 6).
- Wenn der Ort der Willensbildung anhand von Dokumentationen lokalisiert werden könne, dann sei darauf abzustellen. Das Schrifttum gehe davon aus, dass Aufzeichnungen über Zusammenkünfte von Kollektivorganen eine *Nachweismöglichkeit* darstellen können, insoweit der „Ort der Entscheidungsfindung ersichtlich oder sonstwie ableitbar sei“ (vgl. Lechner, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990), S. 403).
- Sei eine *derartige Lokalisierung nicht möglich*, dann sei auf den Ort abzustellen, wo die maßgebenden Willenserklärungen abgegeben werden, wobei nicht die formalen Kundgebungsakte entscheidend seien, sondern die tatsächlich vorgenommenen geschäftsleitenden Tagesgeschäfte, die mit dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb einhergehen (vgl. Lechner, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), a.a.O., S. 403 mit Verweis auf andere).
- In Fallkonstellationen multipler Geschäftsleiter komme es darauf an, „wo und von wem die wesentlichen Entscheidungen getroffen werden. Welche Entscheidungen nun die wesentlichsten und somit für die Bestimmung der Oberleitung maßgeblich seien, bedürfe einer Gewichtung und Abwägung im Einzelfall“ (vgl. Lechner, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), a.a.O., S. 401).

Nach herrschender Auffassung werde als Ort der Geschäftsleitung das Büro des maßgeblichen Entscheidungsträgers angenommen, wobei auf die kaufmännische Leitung abzustellen sei (vgl. BFH 30.1.2002, BFH/NV 2002, 1128 sowie KStRL 2013, Rz. 6).

Können die **Geschäftsräumlichkeiten nicht lokalisiert** werden, dann könne der **Wohnsitz** des **leitenden Geschäftsführers** ausschlaggebend sein. Gleiches gelte für **Domizilgesellschaften**, die an ihrem ausländischen Sitz eine Tätigkeit ausüben (vgl. UFS 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04). Nicht maßgebend hingegen seien:

- der Ort der Entscheidung über außergewöhnliche wirtschaftliche Maßnahmen
- der Ort der wirtschaftlichen Auswirkung unternehmerischer Entscheidungen
- der Ort der Ausführung der getroffenen Entscheidungen
- der Wohnsitz eines Gründungshelfers und formellen Geschäftsführers ohne faktische Leitungsfunktionen (vgl. UFS 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04).

Im vorliegenden Fall befinde sich der handelsrechtliche **Sitz** der Bf. an der Adresse des „Gesellschaftssekretärs“, *****N-LLC*****. Laut Steuerberater Dr. Schreiner sei jede Gesellschaft verpflichtet, einen Firmensitz (Registered Office) zu haben und diese Adresse dem Handelsregister mitzuteilen. Diese sei nicht unbedingt die Geschäftsadresse. Sinn und Zweck dieser Regelung sei sicherzustellen, dass die Gesellschaft über eine Adresse verfüge, an welche Dokumente und Urkunden zugestellt werden können.

Nach Durchsicht des zypriotischen Gesellschaftsrechts, habe dies von der BP nicht festgestellt werden können.

Nach den Vorhaltsbeantwortungen verfüge die Bf. über ein von der *****T-Ltd***** *angemietetes Büro* mit Einrichtung und Ausstattung für Kommunikation, wie Internetanschluss, Telefon und Telefax. Eine Sekretärin für Schreibaarbeiten, Rechnungsausstellung, Verfolgung der Zahlungseingänge und Buchhaltung.

Sollte dies nach den Ausführungen der BP tatsächlich so sein, erscheine es nicht erklärlich, warum es für die *Zustellung von Dokumenten* der zusätzlichen Adresse des Gesellschaftssekretärs bedürfe. Dies werde nur dann erklärbar, wenn sich an der Adresse *****Straße1***, ***PLZ-Ort1*****, kein Büro der Bf. befinde, an dem Zustellungen der Behörde möglich seien. Auch sei von der Bf. kein entsprechender Mietvertrag vorgelegt worden.

Die BP komme daher zum Ergebnis, dass die Bf. in **Zypern** über **keine Räumlichkeiten verfüge**, an der sich der **Ort der Geschäftsleitung befinden** könnte. Dies werde durch folgende Tatsachen untermauert:

1.2 Aufenthalte auf Zypern – Protokolle:

Im von der BP vorgelegten Fragenkatalog sei die Bf. zur Vorlage einer Aufstellung über die Aufenthaltsdauer der zur Geschäftsführung berufenen Organe in Zypern 2011 bis laufend aufgefordert worden. Entsprechende Nachweise (Hotelbelege, Flugtickets etc.) seien vorzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Mai 2017 sei jedoch **keine Aufstellung** über die Aufenthalte übermittelt worden. Es seien lediglich zwei Boardingpässe vom 30.10.2014 und 21.12.2015 über die Flüge nach und von Larnaca vorgelegt worden. Weiters seien 5 Protokolle von „Meeting by the Board of Directors“ vorgelegt worden, aus denen hervorgehen solle, dass *****F.B.***** zu diesen Terminen in Zypern aufhältig gewesen sei. Diese Protokolle seien mit 08.11.2010 (oder 08.06.2010), 01.06.2012, 09.05.2013, 30.10.2014 und 21.12.2015 datiert. Zu diesen Protokollen werde bemerkt:

Das Protokoll mit Kopf „**8th November 2010**“ und in der zweiten Zeile „Monday 8th June 2010“ weise einen unrichtigen Tag oder ein unrichtiges Datum auf, da der 08.06.2010 ein Dienstag gewesen sei.

Im Protokoll vom 01.06.2012 werde als „Location“ die Adresse *****Straße1***, ***PLZ-Ort1***** angegeben, obgleich im Briefkopf der Vereinbarung vom 01.06.2012 über die Bezahlung des *****F.B.***** die Adresse *****Bf1***, ***Adresse5***, ***PLZ-Ort3b***, Cyprus** aufscheine. Das sei nach den Feststellungen der BP die Geschäftsadresse der Bf. bis 2010 gewesen. Diese von der BP aufgezeigte Diskrepanz sei von der Bf. damit gerechtfertigt worden, dass offenkundig altes Briefpapier verwendet worden sei.

Im **Protokoll vom 09.05.2013** werde angegeben, dass die Protokolle in Zukunft in Deutsch und Englisch zu verfassen seien. Die vorgelegten Protokolle vom 08.11.2010 und 01.06.2010 seien aber bereits in Englisch verfasst.

Im **Protokoll (Deutsch) vom 30.10.2014** werde unter Tagesordnungspunkt 2 Folgendes angegeben: „*Verkauf einer Immobilie: Eine kleine Immobilie in *****Ort3***** wurde verkauft. Der Verkaufserlös beträgt EUR 297.000,00*“.

In diesem Zusammenhang sei von der BP festgestellt worden, dass es sich dabei um den Verkauf einer Liegenschaft der ****B-GmbH***** in *****Ort3***, ***Adresse5*****, an *****H.M.***** handelt, der im Zeitraum *****Datum1***** bis *****Datum2***** zum Geschäftsführer der ****B-GmbH***** bestellt gewesen sei. Der Kaufvertrag sei mit 06.03.2015 datiert. Auf Anfrage des Finanzamtes sei von *****H.M.***** angegeben worden, dass im Jahre 2014 keine Verkaufsverhandlungen stattgefunden haben und der Kaufabschluss im Jahre 2015 relativ kurzfristig abgewickelt worden sei.

Im Zuge der Besprechung vom 11. Juni 2018 sei von StB Dr. Schreiner angegeben worden, dass wahrscheinlich schon früher Verkaufsgespräche stattgefunden haben, dies habe aber nicht belegt werden können.

Bei einer Befragung der ehemaligen Geschäftsführerin der ****B-GmbH****, *****S.K.*****, welche im Zeitraum *****Datum3***** bis *****Datum1***** als Geschäftsführerin dieser Gesellschaft bestellt gewesen sei, sei zu diesem Punkt angegeben worden, dass das Gebäude erst 2015 verkauft worden sei. Sie könne daher nicht sagen, warum das Protokoll so erstellt worden sei, sie habe das Protokoll ja auch nicht unterschrieben.

- Im **Protokoll vom 30.10.2014** seien als Meetingbeginn 14:00 Uhr, Ort Limassol, angegeben: Aus dem vorgelegten Boardingpass vom 30.10.2014 für den Flug von Wien nach Larnaca sei ablesbar: 10:25 Boarding Time, 10:50 Abflug. Die Flugzeit von Wien nach Larnaca betrage laut Internetrecherchen 3h 5 min. Die Ankunft in Larnaca erfolge ca. um 13:55 Uhr, die Fahrzeit von Larnaca nach Limassol, *****Straße1*****, betrage laut Google-Maps 42 Minuten. Dazu müsse noch die Wegstrecke vom Flugzeug zu einem Fahrzeug hinzugerechnet werden. D.h. die Ankunft in Limassol sei um ca. 14:50. Wenn aber der Meeting-Beginn bereits um 14:00 Uhr angesetzt sei, gehe sich das nach den Feststellungen der BP nicht aus.

Im Zuge der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung habe Stb Dr. Schreiner angegeben, dass sich ein Meeting-Beginn um 14:00 Uhr in Limassol sehr wohl ausgehe, da die Flugzeiten und Fahrzeiten kürzer seien.

Aufgrund der von der BP vorgenommenen Internet-Abfragen erscheine ein Sitzungsbeginn um 14:00 Uhr (MESZ 13:00 Uhr) nicht möglich.

- Im **Protokoll (Englisch) vom 21.12.2015** werde unter Punkt 4. Folgendes angegeben: „*The subsidiary ***BS-GmbH***: ... Effective December 31st 2015 ***BS-GmbH*** will be handed over to ***FB-LLC*** in ***A.D.***.*“ Auf Deutsch: „Mit Wirkung vom 31.12.2015 wird die *****BS-GmbH***** an *****FB-LLC***** in *****A.D.***** übergeben“.

Der Abtretungsvertrag sei aber bereits mit *****Datum12***** datiert, die Eintragung im österreichischen Firmenbuch mit *****Datum5***** beantragt und die Eintragung mit *****Datum6***** erfolgt.

Im Zuge der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei von Stb Dr. Schreiner in diesem Zusammenhang angegeben worden, dass „*es eben mit Wirkung vom 31.12.2015 erfolgte oder es sei der Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister in ***A.D.*** gemeint gewesen.*“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 08.08.2015 werde hingegen ausgeführt, dass „*keine Eintragung im Handelsregister in ***A.D.*** erfolgte, da es dazu keine Verpflichtung*

gebe.“ Weiters werde in dieser Vorhaltsbeantwortung bestätigt, dass die ***BS-GmbH*** bereits mit August 2015 an die ***FB-LLC*** (in ***A.D.***) übergeben worden sei. Die Angaben im Protokoll vom 21.12.2015 würden daher nicht der Wirklichkeit entsprechen.

Anhand des vorliegenden Sachverhaltes würden nach den Feststellungen der BP die vorstehend bezeichneten Schriftstücke bzw. Protokolle im Rahmen der freien Beweiswürdigung **keine Glaubwürdigkeit** entfalten und würden daher **nicht als Nachweise** für Aufenthalte in Zypern angesehen werden können.

Auch in der Antwort zum Auskunftersuchen durch die zypriotische Finanzverwaltung vom 15.11.2018 seien die identen zwei Boardingpässe (gleiche händische Vermerke vorhanden) beigelegt worden, welche bereits bei den Außenprüfungen der Tochterfirmen vorgelegt worden seien. Es seien auch keine weiteren Beweise für Aufenthalte in Zypern enthalten.

Bei der Beurteilung der faktischen Oberleitungshandlungen sei nach den weiteren Ausführungen der BP auf die **zeitliche Komponente** abzustellen. Die relevanten Entscheidungen müssen kontinuierlich bzw. über einen angemessenen Zeitraum hinweg getroffen werden, wobei die Judikatur davon ausgehe, dass eine Funktionsausübung an nur **zwei Tagen/Monat** nicht ausreichend sei, einen Ort der Geschäftsleitung zu begründen (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen werde seitens der BP davon ausgegangen, dass die oben beschriebene zeitliche Komponente in keinem Zeitpunkt der Prüfung erreicht worden sei, dies insbesondere als keine Vorlage von Nachweisen erfolgt sei.

1.3 Ausgangsrechnungen der Bf.:

Sämtliche Ausgangsrechnungen der Bf., welche im Zuge der Außenprüfungen bei der **B-GmbH***, der ***BL-GmbH*** und der ***BS-GmbH*** vorgelegt worden seien, seien auf Konten der Bf. in Österreich überwiesen worden. Beim Konto der Raiffeisenbank Region ***T.*** (**BLZ1***, ***KtoNr1***; Zeitraum 18.09.2008 bis 08.05.2012) seien ***F.B.*** und seine ehemalige Ehefrau, ***B.B.***, zeichnungsberechtigt. Beim Konto der ***Bank2*** (**BIC1***, ***IBAN1***) sei ***F.B.*** alleiniger Zeichnungsberechtigter.

Die Ausgangsrechnung Nr. 001-211 vom 21. Juni 2011 – „Beratungsleistungen und Organisation Verkauf ***Café***“ sei in ***Ort4*** ausgestellt worden.

Mit der Antwort zum Auskunftersuchen (**B-GmbH***) durch die zypriotische Steuerverwaltung vom 15.11.2018 seien folgende Unterlagen übermittelt worden:

AR der Bf. Nr. 002/2013 vom 02.12.2013 und Nr. 003/2013 vom 02.12.2013:

Auf diesen Rechnungen sei der Buchungsvermerk „7200/201021 20% R.C.“ angebracht bzw. „bez. am ...“. Diese Vermerke seien auch auf den Eingangsrechnungen, welche in den

Unterlagen der **B-GmbH*** enthalten seien, angebracht. D.h. bei den Unterlagen, welche von den zypriotischen Behörden übermittelt worden seien, handle es sich um Kopien aus den Unterlagen der **B-GmbH***. Nach den weiteren Ausführungen der BP sei daraus zu schließen, dass diese Rechnungen in Österreich im Büro der **B-GmbH*** bzw. ***BL-GmbH*** erstellt worden seien, und nicht im Büro der Bf. in Zypern.

Weiters würden sich bei den übermittelten Unterlagen auch Kopien von Kontoauszügen der **B-GmbH*** befinden. Es erscheine der BP daher nicht erklärbar, warum Unterlagen der **B-GmbH*** durch die Bf. vorgelegt worden seien.

*AR der Bf. Nr. 004/2013 vom 02.12.2013, gelegt an die ***BL-GmbH***:*

Auf dieser Rechnung sei der Buchungsvermerk „7200/230493 20% R.C.“ angebracht bzw. „1. TZ. 5.12.13, 15.000,-- Hypo“.

Diese Vermerke seien auch auf der Eingangsrechnung, welche in den Unterlagen der ***BL-GmbH*** enthalten seien, angebracht. D.h. bei der Unterlage, welche von der zypriotischen Behörde übermittelt wurde, handle es sich um eine Kopie aus den Unterlagen der ***BL-GmbH***. Es sei daher nach den weiteren Ausführungen der BP daraus zu schließen, dass diese Rechnungen in Österreich im Büro der **B-GmbH*** bzw. ***BL-GmbH*** erstellt worden seien und nicht im Büro der Bf. in Zypern.

Weiters sei ein Kassa-Eingangsbeleg über die Bezahlung des Restbetrages iHv EUR 45.000,00 am 16.09.2014 übermittelt worden, welcher auch in den Unterlagen der ***BL-GmbH*** mit RE-Nr. 44 enthalten sei. Es erscheine der BP nicht erklärbar, warum Unterlagen der ***BL-GmbH*** durch die Bf. vorgelegt worden seien.

Bei einer niederschriftlichen Befragung des ehemaligen Geschäftsführer der **B-GmbH*** (**B-GmbH***), ***M.M.***, im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der ***B-GmbH***-GmbH mit Niederschrift vom 8. Jänner 2019, welcher im Zeitraum ***Datum7*** bis ***Datum8***, als Geschäftsführer dieser Gesellschaft bestellt gewesen sei, habe dieser zu den Rechnungen der Bf. an die **B-GmbH*** angegeben:

*„Bei den Bilanzvorbesprechungen wurde vereinbart, welche Rechnungen durch die Bf. gestellt werden sollen. Die Rechnungen der Bf. wurden dann von ***F.B.*** vorgelegt, wurden **aber sicher nicht per Post oder Mail aus Zypern** übermittelt. [...]*

*In Zusammenhang mit Zypern und ***A.D.*** war ich weisungsgebunden und ***F.B.*** hatte immer das letzte Wort“.*

1.4 Darlehensverträge:

Im Zuge weiterer abgabenbehördlicher Prüfungen bei der **B-GmbH*** und bei ***F.B.*** seien folgende mit der Bf. geschlossene Darlehensverträge vorgelegt worden:

Datum:	Darlehensvertrag:	Betrag:
12.12.2013	Darlehen der **B-GmbH*** an Bf.:	429.000,00
17.12.2013	Darlehen der Bf. an ***F.B.***:	302.000,00
14.01.2014	Darlehen der **B-GmbH*** an Bf.:	50.000,00
10.04.2014	Darlehen der **B-GmbH*** an Bf.:	93.000,00
01.08.2014	Darlehen der Bf. an ***F.B.***:	30.000,00
SUMME:		904.000,00

Den Annexen der in englischer Sprache verfassten Darlehensverträge, wo seitens der **B-GmbH*** mit 12.12.2013, 17.12.2013, 14.01.2014 und 10.04.2014 jeweils Darlehen an die Bf. gewährt worden seien, sei jeweils zu entnehmen:

„The lender declares under oath by his/her director to be a non-resident“.

Den Annexen der in deutscher Sprache verfassten gleichen Darlehensverträge sei jeweils zu entnehmen:

„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt Deviseninländer zu sein.“

Nach den Erhebungen der BP handle es sich laut Auskunft der österreichischen Nationalbank bei **Deviseninländern** um:

*„Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (auch ausländische Gastarbeiter und Studenten). Ferner Personen, die sich bereits über drei Monate mit Verbleibsabsicht (wirtschaftlicher Mittelpunkt) in Österreich aufhalten. Juristische Personen, die den **Sitz oder Ort der Leitung im Inland haben.**“*

Im Zuge der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei von Stb Dr. Schreiner und RA Mag. Wagner zu diesen Darlehensverträgen angegeben worden, dass „diese Formulierung aus Musterverträgen übernommen“ worden sei.

zu den Darlehen der Bf. an ***F.B.***:

Mit der Antwort zum Auskunftersuchen betreffend ***F.B.*** durch die zypriotische Finanzverwaltung seien die **Annexe** zu den vorstehenden Darlehensverträgen vom 17.12.2013 und 01.08.2014 im Gesamtbetrag von EUR 332.000,00 übermittelt worden. In diesen werde angeführt:

*„Weiters wird klargestellt, dass die Vertragspartei (Bf.) an Eidesstatt erkläre, **Devisenausländerin** zu sein, Deviseninländerin sei Herr ***F.B.***.“*

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei dieser Sachverhalt aus der Sicht der Bf. als Darlehensgeberin zu betrachten. Nach den Angaben in diesen Annexen wäre die Bf. dann **in Zypern Devisenausländerin**. Auch bei Würdigung der Annexe würden Ungereimtheiten iZm der Bezeichnung Deviseninländer und Devisenausländer bestehen bleiben.

zu den Annexen:

In der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei die Fremdüblichkeit der Darlehensverträge ausführlich besprochen worden. Es seien auch durch die steuerliche Vertretung bzw. durch ***F.B.*** keine Angaben zu eventuell vorhandenen Ergänzungen oder Anhängen zu bestehenden Verträgen gemacht worden.

In den Antworten zu den Auskunftersuchen durch die zypriotische Finanzverwaltung seien die Annexe zu diesen Darlehensverträgen übermittelt worden, in denen genau jene Punkte behandelt werden, welche von der Finanzverwaltung iZm der Fremdunüblichkeit kritisiert worden seien.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes erscheine es der Finanzverwaltung als erwiesen, dass die Annexe erst im Zuge der BP erstellt worden seien. Diese Schriftstücke würden daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung keine Glaubwürdigkeit entfalten können.

zu den Kontoauszügen:

Mit der Antwort zum Auskunftersuchen betreffend **B-GmbH*** durch die zypriotische Finanzverwaltung vom 15. November 2018 sei ein Kontoauszug des Kontos der Bf. bei der ***Bank2*** übermittelt worden. Auf diesem Kontoauszug vom 01.08.2014 mit der Nr. 13 sei angegeben:

„Bf. – ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***“

D.h. auch auf den Kontoauszügen trete die Bf. nach den Feststellungen der BP mit dem Ort der Geschäftsleitung in ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***, auf.

Zum Darlehensvertrag vom 12.12.2013 über EUR 429.000,00 betreffend das Darlehen der **B-GmbH*** an die Bf. seien Kontoauszüge übermittelt worden. Dabei handle es sich um Kontoauszüge der **B-GmbH***, aus denen die Überweisungen an die Bf. ersichtlich seien. Ebenso beim Darlehen vom 14.01.2014 über EUR 50.000,00. Es erscheine der Behörde nicht erklärbar, warum Unterlagen der **B-GmbH*** durch die Bf. vorgelegt werden.

1.5 Saldenlisten für die Jahre 2014 und 2015:

Die nach der Schlussbesprechung vorgelegten Saldenlisten seien in deutscher Sprache verfasst und lassen nach den Feststellungen der BP nicht den Eindruck erwecken, dass diese Saldenlisten für eine zypriotische Firma erstellt worden seien.

1.6 Beschilderung der Bf.:

Beim Eingangsbereich des Gebäudes „***Adresse4***“, ***PLZ-Ort4***, befinde sich ein Schild mit der Aufschrift „***Bf1*** – Cyprus – Holding“. Dies weise nach den Feststellungen der BP darauf hin, dass sich hier der Ort der Geschäftsleitung der Bf. befindet.

1.7 Antwort auf das Auskunftersuchen:

Der zypriotischen Finanzverwaltung seien u.a. folgende Fragen zur Bf. gestellt worden:

- „Does ***Bf1***. carry out any economic activities in Cyprus?
Anm der BP: Führt die Bf. eine wirtschaftliche Tätigkeit in Zypern aus?

Von der zypriotischen Finanzverwaltung sei keine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. in Zypern rückgemeldet worden.

1.8 Einkommensteuererklärungen des [...]:

In den Einkommensteuererklärungen des Direktors ***F.B.*** seien selbständige Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit erklärt worden. Als **Betriebsadresse** für diese Tätigkeit sei bis dato die **Wohnadresse in Österreich** angegeben worden. D.h. ***F.B.*** leite nach den Feststellungen der BP die Geschäfte der Bf. nach seinen eigenen Angaben von seinem Wohnsitz aus.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass bei einer Geschäftsführungstätigkeit, die mittels einer in Zypern zur Verfügung stehenden festen örtlichen Einrichtung worden wäre, diese Geschäftsführungseinkünfte gemäß Art. 14 DBA-Zypern iVm Art. 23 in Österreich steuerlich nur im Wege des sog. Progressionsvorbehaltes Berücksichtigung hätten finden dürfen.

Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte selbst wäre aber diesfalls Österreich entzogen. Es könne aber nicht unterstellt werden, dass der Geschäftsführer seine Geschäftsführereinkünfte entgegen dem wahren Sachverhalt und freiwillig in Österreich der Besteuerung unterziehe, ohne dass eine derartige Verpflichtung bestanden hätte.

Im Zuge der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei von StB Dr. Schreiner angegeben worden, dass im DBA zwischen nichtselbständigen und selbständigen Geschäftsführern (auf Basis eines Werkvertrages) unterschieden werde. Die Einkünfte als selbständiger Geschäftsführer seien im Wohnsitzstaat zu versteuern. Nur die Einkünfte als nichtselbständiger Geschäftsführer wären in Zypern zu versteuern und mittels Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Diesen Ausführungen des steuerlichen Vertreters könne nach Auffassung der BP nicht gefolgt werden und es werde auf die o.a. Ausführungen der Behörde als auch auf Art. 14 DBA-Zypern verwiesen. Aufgrund der Angaben vom 11. Juni 2018 nehme die steuerliche Vertretung wohl an, dass keine feste Einrichtung zur Verfügung gestanden sei. Der Begriff der festen Einrichtung habe jedoch dem Grunde nach dieselbe Bedeutung und Reichweite wie der Begriff der Betriebsstätte.

Zusammenfassend sei aus den vorstehend bezeichneten Fakten ersichtlich, dass die **vorgelegten Unterlagen** im Hinblick auf ihre eindeutig erwiesenen unrichtigen bzw. sich selbst widersprechenden Inhalte **keine Aussage- und Beweiskraft** haben können. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Bf. um eine sog. **Domizilgesellschaft** handle, deren Ort der Geschäftsleitung sich nicht am Sitz der Gesellschaft befinde.

Nach o.a. Judikatur sei zu untersuchen, wer der leitende Geschäftsführer der Bf. sei, um den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung lokalisieren zu können.

Dass am Wohnsitz des Direktors *****H.G.***** auf Zypern geschäftsleitende Entscheidungen für die Bf. getroffen worden wären, sei aus dem bis dato bekannten Sachverhalt nicht zu entnehmen.

Aus allen diesen Fakten lasse sich mangels anderer aktenkundiger oder von der Bf. bekanntgegebener Orte der Geschäftsleitung unter Beachtung der Judikatur zum Ort der Geschäftsleitung bei Domizilgesellschaften nur der Schluss ziehen, dass der **Ort der Geschäftsleitung** der Bf. am Wohnsitz *****F.B.***** in *****PLZ-Ort4*****, *****Adresse4a*****, vorher *****Adresse4*****, gelegen sei.

Aufgrund des Umstandes, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Bf. im Prüfungszeitraum 2011 bis 2017 in *****Ort4***** befunden habe, bestehe für die Bf. somit in Österreich die unbeschränkte Steuerpflicht und seien die Einkünfte der Jahre 2011 bis 2017 der Körperschaftssteuer zu unterwerfen.

Da im vorliegenden Fall keine zur Durchführung der Prüfung erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt worden seien, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Es fehle somit auch der Nachweis für die Verausgabung bzw. die betriebliche Veranlassung von eventuell vorhandenen Ausgaben.

Im Zuge weiterer Außenprüfungen bei der ****B-GmbH***** und *****BL-GmbH***** seien

- Report und Financial Statements (Bericht und Jahresabschluss) der Bf. für 31.12.2011 und 31.12.2012 sowie eine
- Trial Balance (Saldenliste) für 2013

vorgelegt worden. Anhand dieser Unterlagen sei die Schätzung für die Jahre 2011 bis 2013 erfolgt. Die Schätzung für die Jahre 2014 und 2015 sei anhand der nach der Schlussbesprechung vorgelegten Saldenlisten erfolgt.

1.9 betragliche Feststellungen lt. BP:

1.9.1 Aufwendungen der Jahre 2011 bis 2013:

Können die Aufwendungen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden, seien diese verschuldensunabhängig unter Berücksichtigung bedeutsamer Umstände gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Für Aufwendungen der Jahre 2011 bis 2013, hinsichtlich seitens der Bf. *keine Belege vorgelegt* worden seien, sei im Schätzungswege gemäß § 184 BAO im Ausmaß von 50% eine Aufwandskürzung wie folgt vorzunehmen:

Bezeichnung:	2011	2012	2013
Verwaltungsaufwand:	20.138,00	14.310,00	22.755,57
50% Aufw.-Kürzung durch BP:	10.069,00	7.150,00	11.378,00

Diesen Aufwendungen der Jahre 2011 bis 2013, für die keine Belege vorgelegt worden seien, liegen die nachstehenden Beträge zu Grunde:

Administration expenses:	Verwaltungsaufwand:	2011	2012	2013
directors remuneration	Vergütung Direktor	1.227,00	2.261,00	2.400,00
Auditors remuneration	Abschlussprüfer	1.576,00	1.600,00	2.827,00
Accounting fees	Buchhaltungsgebühr	563,00	515,00	-
other professional fees	andere Honorare	10.225,00	5.908,00	-
Travelling	Reisen	-	-	498,69
Tax consulting fees	Steuerberatungskosten	5.559,00	3.328,00	2.096,10
Legal & consulting costs	Rechts- und Beratsg.Ko.	-	-	4.660,64
Advertising expenses	Werbekosten	988,00	348,00	2.286,64
other fees & costs	andere Gebühren	-	-	7.986,50
	SUMME:	20.138,00	13.960,00	22.755,57

Weiters werde die im Jahre 2012 abgeschriebene Investition (Investment written off) mangels Vorlage von Belegen durch die BP nicht anerkannt:

Bezeichnung:	2012
abgeschriebene Investition:	31.500,00
Gewinnerhöhung:	31.500,00

1.9.2 Aufwendungen der Jahre 2014 und 2015:

Im Zuge der Schlussbesprechung sei die Nachreichung der Saldenlisten für die Jahre 2014 und 2015 vom steuerlichen Vertreter angekündigt und mit 4. März 2019 der Behörde übermittelt worden.

Im Vorhalt vom 21. März 2019 sei die Bf. ersucht worden, die unter der Konto-Nr. 4113 (proceeds (EU)) verbuchten Einnahmen aufzugliedern und zu erläutern, um welche Erlöse es sich dabei handle. Sollten keine Unterlagen nachgereicht werden, werde der in der Saldenliste angeführte Umsatz um die Beträge lt. Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gekürzt.

Weiter sei die Bf. mit Vorhalt vom 21. März 2019 gebeten worden, die unter den Kto.Nr. 7585 (GM remuneration), 7586 (Management fee) und 7750 (Legal and consulting costs) verbuchten Aufwendungen aufzugliedern und mittels Belegen nachzuweisen. Sollten die Unterlagen nicht nachgereicht werden, erfolge eine Schätzung dieser Aufwendungen iHv 50%. Ein eventueller Vorsteuerabzug könne nicht anerkannt werden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 7. Mai 2019 seien die Eingangsrechnungen Nr. 1/2014 vom 30.06.2014 der *****FB-LLC*****, *****A.D.*****, **iHv EUR 90.000,00** sowie die Eingangsrechnung Nr. 3/2014 dieser Gesellschaft vom 07.09.2014 iHv **EUR 142.000,00** vorgelegt worden, hinsichtlich derer seitens der BP nachstehende Feststellungen getroffen worden seien:

ad ER 1/2014 vom 30.06.2014 iHv EUR 90.000,00 der ***FB-LLC:***

Es seien zwar ein „Resolution Protocol“ vom 24. Jänner 2014 als Grundlage dieser Rechnung, aber keine weiteren Unterlagen vorgelegt worden. Ebenso fehle es an dem Ergebnisbericht für die „*Unternehmenskonzeption – Strategie, Ablöse Markenrechte*“. Weiters fehle es an den dargelegten tatsächlichen Umsetzungsschritten. In dem Schriftstück sei auch kein Leistungsentgelt angegeben.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung komme die BP daher zu dem Schluss, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen keine fremdübliche Leistungsabrechnung habe belegt werden können. Diese Aufwendungen würden daher keine Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 darstellen.

ad ER 3/2014 vom 07.09.2014 iHv EUR 142.000,00 der ***FB-LLC:***

Es sei ein „Supplement to invoice Nr. 3/2014“ vom 07.09.2014 als Grundlage dieser Rechnung, aber keine weiteren Unterlagen nachgereicht worden. Darüber hinaus werde seitens der BP festgestellt, dass dieses Schriftstück nicht unterfertigt sei und auf keinen Leistungsempfänger hinweise. In dem Schriftstück sei auch kein Leistungsentgelt angegeben. Laut Vorhaltsbeantwortung sei diese Rechnung auch nicht beglichen und im Jahr 2018 als uneinbringlich ausgebucht worden.

Ebenso fehle es an dem Ergebnisbericht für die „Management-Fee Research, Development and Advertising 2014“, weiters fehle es an den dargelegten tatsächlichen Umsetzungsschritten.

Zugleich sei unaufgefordert die Eingangsrechnung **Nr. 2/2014** vom 13.07.2014 der ***FB-LLC***, ***A.D.***, mit identer Leistungsbeschreibung und gleichem Betrag für das Jahr 2013 vorgelegt worden. Laut Vorhaltsbeantwortung durch den Steuerberater habe die Bf. keine entsprechende Leistung erhalten, die diesen Fakturenbetrag rechtfertigen würde. Diese Rechnung finde auch keinen Niederschlag in der Saldenliste 2013. Dies könne nach den Feststellungen der BP als Indiz dafür gewertet werden, dass auch im Jahre 2014 im Rahmen der Gesamtbetrachtung keine entsprechende Leistung erbracht worden sei.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung komme die BP zum Schluss, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen keine fremdübliche Leistungsabrechnung habe belegt werden können. Die soeben angeführten Aufwendungen würden daher keine Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 darstellen.

1.9.3 Berechnung des Gewinnes durch die BP – 2011 bis 2017:

Der Gewinn der Bf. werde daher aufgrund der vorstehend bezeichneten Feststellungen für die Jahre 2011 bis 2015 durch die BP wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014	2015
Reingewinn lt. HB/SL:	3.181,00	- 45.972,00	156.730,45	388.045,89	- 2.355,91
50% nicht nachgewiesene Aufwendungen:	10.069,00	7.150,00	11.378,00		
Forderungsabschreibung:		31.500,00			
ER ***B-LLC***:				202.000,00	
AR ***B-GmbH*** Scheinrechnung:				- 525.000,00	
AR ***BL-GmbH***:					60.000,00
Einn. verbundene Unt.:	- 24.000,00	-	- 125.300,00	- 124.500,00	- 84.500,00
Umsatzsteuer:			- 9.138,79		
Gewinn lt. BP:	- 10.750,00	- 7.317,00	33.669,66	- 59.454,11	- 26.855,91

Bezeichnung:	2016	2017
Einnahmen:	180.000,00	140.000,00
Einn. verbundene Unt.:	- 164.500,00	- 124.500,00
Einnahmen lt. BP:	15.500,00	15.500,00
davon 80% Gewinn lt. BP:	12.400,00	12.400,00

2. schriftliche Zeugenbefragungen vom 14. August 2018 im BP-Verfahren:

Die mit 14. August 2018 datierte an ***H.G.*** gerichtete schriftliche Zeugenbefragung wurde an die Adresse in ***PLZ-Ort3a***, ***Adresse3*** mit internationalem Rückschein zugestellt, wobei diese den Vermerk unclaime“ bzw. „**nicht abgeholt**“ enthält.

Die weitere mit 14. August 2018 an ***B.G.***, gerichtete schriftliche Zeugenbefragung wurde an die Adresse ***PL-Ort4c***, ***Adresse6***, ***K.***, zugestellt und **unbeantwortet** dem Finanzamt **retourniert**.

Die mit 14. August 2018 schriftlich befragte ***A.A.*** hält fest, dass sie nicht die zuständige Sachbearbeiterin gewesen sei, dafür sei ***C.ML.*** zuständig gewesen.

Der mit schriftlicher Zeugenbefragung vom 14. August 2018 als Zeuge befragte ***S.D.*** hält mit der in englischer Sprache verfassten Eingabe vom 14. November 2018 fest, dass er als beeideter Wirtschaftsprüfer die Bücher der Bf. nur bis 31.12.2012 geprüft und daher keine Informationen zu den nachfolgenden Jahren habe. In den Prüfungsberichten der Jahre 2011 und 2012, die vor fünf Jahren erstellt worden seien, seien keine Protokolle über geschäftliche Besprechungen nachverfolgt worden. Jedoch seien alle Prüfungsgespräche mit dem lokalen Direktor der Bf., ***H.G.***, geführt worden.

Der schriftlich als Zeuge befragte ***C.M.*** hält mit in englischer Sprache verfasster Eingabe vom 20. September 2018 fest, dass die österreichischen Rechtsvorschriften in Zypern keine Anwendung finden. Unter Verweis auf die DGSVO habe dieser die Einwilligung des Kunden eingeholt. Für den Zeitraum 2011 bis 2017 seien die folgenden Protokolle in das Register eingetragen worden:

1. am 30.01.2012: Protokoll der ordentlichen Hauptversammlung der Aktionäre zur Billigung der geprüften Jahresabschlüsse 2008 und 2009.
2. am 03.10.2013: Protokoll der Hauptversammlung der Aktionäre zur Billigung der geprüften Jahresabschlüsse 2010, 2011 und 2012.

Während des angegebenen Zeitraumes seien keine weiteren Protokolle in das Register eingetragen worden. Es sei möglich, dass bestimmte Sitzungen von den Direktoren in Abwesenheit abgehalten und aufgezeichnet und dass sie es unterlassen hatten, sie dem Sekretär zur Einreichung vorzulegen.

Mit schriftlicher in englischer Sprache verfasster Zeugenbefragung vom 13. September 2018 ersuchte der Betriebsprüfer ***C.ML.***, z.H. ***T-Ltd*** in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, um Bekanntgabe, ob die Ausgangsrechnungen der Bf. persönlich von ihr als Mitarbeiterin der ***T-Ltd*** verfasst und von wem ihr die Grundlagen für die Rechnungserstellung übermittelt

worden seien. Hinsichtlich dieses schriftlichen Zeugenbefragung ist **keine Antwort aktenkundig**.

3. Veranlagungen gemäß den Feststellungen der BP:

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und erließ mit 15. Juli 2019, 15. Oktober 2019, 10. Mai 2017 und 13. Februar 2019 entsprechende Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2011 bis 2017 und Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015, wobei die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 vom 10. Mai 2017 und 13. Februar 2019 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergingen. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben wurden dabei wie folgt ermittelt und festgesetzt:

Umsatzsteuer 2013:

Bezeichnung:	2013
Gesamtbetrag d. Entgelte:	45.693,96
davon steuerfrei:	-
Gesamtbetrag stpfl. Entgelte:	45.693,96
Vorsteuern:	0,00
Zahllast:	9.138,79

Körperschaftsteuer 2011 bis 2017:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014	2015
Einkünfte aus GW-Betrieb:	- 10.750,00	- 7.317,00	33.669,66	- 59.454,11	- 26.855,91
Verlustabzug:			- 18.067,00		
Einkommen:	0,00	0,00	15.602,66	0,00	0,00
Mindestkörperschaftsteuer:	1.750,00	1.750,00		1.437,50	1.750,00
Körperschaftsteuer:	1.750,00	1.750,00	3.900,67	1.438,00	1.750,00

Bezeichnung:	2016	2017
Einkünfte aus GW-Betrieb:	-	-
Verlustabzug:	-	-
Einkommen:	0,00	0,00
Mindestkörperschaftsteuer:	1.750,00	1.750,00
Körperschaftsteuer:	1.750,00	1.750,00

Mit Bescheiden über die Festsetzung der Anspruchszinsen vom 15. Juli 2019 wurden basierend auf den Abgabennachforderungen die Anspruchszinsen 2011 bis 2015 mit EUR 133,05 (2011), EUR 119,14 (2012), EUR 70,83 (2013), EUR 78,99 (2014) und EUR 67,70 (2015) festgesetzt.

4. Beschwerde vom 14. Oktober 2019 – U 2013, K und AZ 2011-2015:

Mit Beschwerde vom 14. Oktober 2019 erhob die Bf. innerhalb verlängerter Frist fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015, dabei wurde eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Die angefochtenen Bescheide seien wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und/oder wegen Verletzung der „tatsächlichen betrieblichen Umstände“ aufzuheben und aus dem Rechtsbestand zu nehmen. Für den Fall einer nichtstattgebenden Erledigung wurden die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde vom 14. Oktober 2019 gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 wurde ausschließlich mit der Rechtswidrigkeit der diesen zugrundeliegenden Abgabenbescheiden betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 begründet.

Begründend wurde ausgeführt, die **Kernfrage** dieser BP sei, ob das Unternehmen der Bf. einen *Unternehmens- bzw. Firmensitz in Zypern* unterhalte, den man als Ort bezeichnen könne, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befinde.

Die Bf. habe ausreichend mit Dokumenten sowie Unterlagen des zyprischen Auditors dargelegt und klargestellt, dass sich der *Ort der Geschäftsleitung* für alle kommerziellen Aufgaben des Unternehmens **in Zypern** befindet und dort auch die entscheidende Willensbildung des Unternehmens in Zypern vorgenommen werde. An diesem Ort werden für die Führung des Unternehmens alle notwendigen und wichtigen Dispositionen getroffen und von dort aus die unternehmenslenkenden Maßnahmen beschlossen und angeordnet. In Ergänzung der bisherigen Darstellungen werde aus dem Werk **Bendlinger, „Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts“**, Verlag LexisNexis 2016, zitiert.

4.1 Die „feste Geschäftseinrichtung“:

Der Generaltatbestand des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA definiere nach den Ausführungen in der Beschwerde vom 15. Oktober 2019 den **Begriff der Betriebsstätte** als „... *eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werde.*“.

Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff setze daher voraus, dass **vier Merkmale** erfüllt seien: **Geschäftseinrichtung, Dauerhaftigkeit, Verfügungsgewalt** und **unternehmerische Tätigkeit**. Art. 5 Abs. 1 OECD –MA unterscheide sich insofern von § 29 BAO, als nach dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA die Tätigkeit des Unternehmens **durch** die

festen Geschäftseinrichtung (oder Anlage) ausgeübt werden müsse, während gemäß § 29 BAO der Bestand einer Betriebsstätte angenommen werde, wenn die feste Geschäftseinrichtung (oder Anlage) der Tätigkeit des Unternehmens **diene**. Insofern sei der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff in § 29 BAO weiter gefasst als jener in Art. 5 OECD-MA (funktionales Element).

Im Betriebsstättenbegriff würden sich die Präsenzansforderungen in zeitlicher, rechtlicher und örtlich-sachlicher Hinsicht manifestieren. Die „feste Geschäftseinrichtung“ fordere den Bestand eines **örtlichen Elements** sowie die dauerhafte Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen (**zeitliches Element**), das Ausüben der „Geschäftstätigkeit eines Unternehmens“ sei mir der – **über die Vermögensverwaltung hinausgehenden** – Notwendigkeit des Führens eines **Betriebes** gleichzusetzen. Eine unternehmerische Tätigkeit solle erst dann im anderen DBA-Vertragsstaat besteuert werden dürfen, wenn sie dort eine **intensive geschäftliche Bindung an den Quellenstaat** bewirke (vgl. Görl, Aktuelle Aspekte, Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, S. 83).

Der BFH habe zum deutschen innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff in § 12 AO zB festgehalten, dass eine Garage als Lager keine Betriebsstätte begründe, wenn aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse zu erwarten sei, dass die Einlagerung von Teilen aus Platzgründen nur in sehr begrenztem Umfang möglich sei (vgl. BFH 15.10.2004, III B 152/03)..

4.2 Das Mitbenutzen von Einrichtungen:

Ein Beratungsunternehmen, dem in einem Großraumbüro langfristig *ein ausgestatteter Arbeitsplatz* zur Verfügung gestellt werde, könne jedoch **sehr wohl eine Betriebsstätte begründen**. Allein das Zurverfügungstellen eines Schreibtisches oder übliche Büroausstattung bzw. die bloße Anwesenheit in Büroräumen eines anderen Unternehmens vermittle jedoch keine Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtungen (vgl. EAS 1941 vom 15.10.2001, EAS 1613 vom 13.3.2000).

Eine solche Geschäftseinrichtung wäre erst gegeben, wenn dem Unternehmen bei Bedarf auch ein Raum zur Verfügung gestellt werde, in dem eine Schreibtischeinrichtung vorhanden sei, sowie Einrichtungsgegenstände zur Aufbewahrung benötigter Geschäftsunterlagen.

Im gegenständlichen Fall sei das bei der Bf. in Limassol auf der Adresse *****Straße1***, ***PLZ-Ort1*****, Zypern gegeben. Ebenso würden der Bf. Hilfsmittel wie Telefon, Telefaxgerät sowie Material für Korrespondenz des Unternehmens zur Verfügung stehen (vgl. BFG 15.7.2015, GZ. RV/7103360/2014).

4.3 Die zeitliche Verfestigung:

Auch für die Betriebsstättenbegründung iSd § 29 Abs. 1 BAO bedürfe es nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung einer mindestens sechs Monate hindurch bestehenden festen örtlichen Einrichtung (s. Rz 7928, ESt-RL 2000; VwGH 21.5.1997, Zl. 96/14/0084). Werde die 6-Monats-Frist erfüllt, so sei bereits **rückwirkend**, bis zum Beginn der Aktivitäten im Quellenstaat eine Betriebsstätte anzunehmen, gleiches gelte im DBA-Recht.

Stelle man aber Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in den Kontext zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA und sehe man in der darin vorgesehenen 12-Monats-Frist keine Begünstigung, sondern das Bemühen der DBA-Verhandler, eine Aussage zum **notigen Zeitausmaß vorübergehender Tätigkeiten** zu finden, wäre es folgerichtig, die 12-Monats-Frist auch für andere, nicht als Bauausführungen und Montagen zu qualifizierende Einrichtungen gelten zu lassen (vgl. Loukota, Revision des DBA mit der Schweiz, SWI 2000, S. 6).

Die vorstehende Literaturstelle untermauere das Argument, dass die Bf. eine Betriebsstätte mit fester Geschäftseinrichtung in Zypern unterhalte. Dies insbesondere, als die **6-Monats-Frist** bei dieser **festen Geschäftseinrichtung weit überschritten** werde.

4.4 Unternehmenstätigkeit in der festen Geschäftseinrichtung:

Um zur Betriebsstätte zu werden, müsse in der Geschäftseinrichtung „.....*die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werden.*“ Voraussetzung für die Betriebsstättenbegründung sei also, dass durch die Geschäftseinrichtung „**aktive Einkünfte**“ aus einer originär gewerblichen Tätigkeit erzielt werden (vgl. Hoheisel, Gewerblich geprägte Personengesellschaften, IWB 2008, S. 2014). „Produktive“, also zum Gewinn des Unternehmens beitragende Tätigkeit, werde nicht vorausgesetzt. Daher würden auch Geschäftseinrichtungen, bei denen nur Aufgaben anfallen – vorbehaltlich des Ausnahmekatalogs in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA – eine Betriebsstätte begründen.

Die Einrichtung müsse aber den Charakter einer „Geschäftseinrichtung“ haben. Es sei auch nicht erforderlich, dass darin die **wesentliche** Geschäftstätigkeit des Unternehmers ausgeführt wird, solange die Tätigkeit „*durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeführt werde.*“ Dieses funktionale Element verlange, dass in der Betriebsstätte Tätigkeiten ausgeführt werden, die unmittelbar dem Zweck des Unternehmens zu dienen bestimmt seien. Dabei sei es zB nicht erforderlich, dass dort *Geschäftsabschlüsse* oder *Inkassi* vorgenommen werden (vgl. VwGH 1.10.1991, Zl. 90/14/0257; 18.3.2004, Zl. 2000/15/0118). Hingegen seien soziale Einrichtungen wie Erholungsheime und Wohnheime für die Belegschaft keine Betriebsstätten iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

Die *Anforderungen* an den Umfang betrieblicher Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte führen, seien umso geringer, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb der

festen, örtlichen Anlage vollziehe. In diesen Fällen sei es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige dort seine Tätigkeit regelmäßig ausübe, es reiche, dass die Tätigkeit von diesem Ort aus ausgeübt werde. Das sei zB bei einem selbständigen Fernfahrer oder einem selbständigen Handelsvertreter oder einer kaufmännisch beratenden Tätigkeit der Fall (vgl. BFG 15.7.2015, GZ. RV/7103360/2014).

Diese Literaturstelle untermauere das Argument der Bf., dass die *****NI-Ltd***** eine Betriebsstätte mit fester Geschäftseinrichtung in Zypern unterhalte.

4.5 Wiederkehrende Tätigkeiten als Betriebsstätte:

Vom Bestand einer „festen Geschäftseinrichtung“ als Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA könne nur dann ausgegangen werden, wenn eine dauernde Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche bestehe (geographisches Element) und die Geschäftseinrichtung eine gewisse Beständigkeit habe, d.h. wenn sie nicht nur von vorübergehendem Charakter sei, wenn also neben dem örtlichen Element auch das zeitliche Element gegeben sei (vgl. Rz 6 erster Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA).

Art. 5 Abs. 1 OECD-MA enthalte allerdings, anders als der Tatbestand für Bauausführungen und Montagen in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA **keine Konkretisierung des zeitlichen Elements**, sondern verweise auf die bereits oben genannte 6-Monats-Regel (vgl. Rz 6 vierter Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA). Von dieser „Daumenregel“ gebe es jedoch zwei Ausnahmen:

- a) **Wiederkehrende Aktivitäten**, die sich über mehrere Jahre erstrecken können („activities of a recurrent nature“ (vgl. Rz 6 fünfter Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA) und
- b) Geschäftstätigkeit, die **ausschließlich im Quellenstaat ausgeübt** werden („business that was carried on exclusively“) (vgl. Rz 6 sechster Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)

Die OECD gehe davon aus, dass bei **wiederkehrenden Tätigkeiten** die Zeitspanne, über die die Einrichtung genutzt werde, in Verbindung mit der Zahl der Nutzung (die sich über mehrere Jahre erstrecken könne) in Betracht gezogen werden müsse (vgl. Rz 6 fünfter Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA).

Bei der Bf. seien hinsichtlich der Tatsache einer „**festen Geschäftseinrichtung**“, die Tatbestandsmerkmale (s. unter Punkt 3.1.1 und 3.1.2) mit **einer eindeutigen Klarheit gegeben**.

Genauso verhalte es sich mit der Literaturstelle (s. Punkt 3.1.4), nämlich der Unternehmens-tätigkeit in dieser Geschäftseinrichtung sowie die immer wiederkehrende Tätigkeit dieser Betriebsstätte (s. Punkt 3.1.5).

Es werde daher seitens der Bf. gemäß der im Ritz, BAO-Kommentar, S. 464, Rz 6 angeführten Aufzählung von Beweismitteln gemäß § 168 bis 182 BAO die Aussage von Auskunftspersonen

bzw. Zeugen sowie nochmals das EU-Amtshilfeverfahren gemäß der einschlägigen Bestimmungen in Gang zu setzen.

Hinsichtlich der als Auskunftspersonen bzw. zu benennenden Zeugen sei das Begehren der Bf. folgende Personen bzw. Vertreter von Institutionen als Auskunftspersonen versus Zeugen zu befragen: ***H.G.*** (als director der ***NI-Ltd***), ***B.G.*** (als director der ***T-Ltd***), ***A.A.*** (als Mitarbeiterin der ***T-Ltd***), ***S.D.*** (als accountant), ***C.M.*** (als Rechtsanwalt) und ***T.M.*** (als secretary), jeweils mit Bekanntgabe der maßgeblichen Zustelladresse.

Dieses Bundesgesetz, BGBl I 2015/116, vom 14. August 2015 weise auf die Umsetzung der EU-Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der bisherigen Richtlinie 77/799/EWG (EU-Amtshilfegesetz, EU-AHG).

5. Ergänzungsschriftsatz vom 29. November 2019:

Mit Ergänzungsschriftsatz vom 29. November 2019 auf den Mängelbehebungsauftrag vom 12. November 2019 ergänzte die Bf. die Beschwerde wie folgt:

S.D., Direktor der ***S.D.*** Ltd, Geschäftssitz in ***Adresse9***, ***PLZ-Ort9***, habe dem steuerlichen Vertreter nochmals sehr ausführlich versichert, dass er in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf. bei der laufenden audit-Erstellung ernstzunehmende, fachliche Besprechungen abgehalten und noch ausstehende Unterlagen angefordert habe.

S.D. habe bei diesem ausführlichen Gespräch klargestellt, dass für die zypriotische Finanzverwaltung eine Gesellschaft in Zypern *erst dann existiere*, wenn diese *Ertragssteuern abführe* und entsprechende *jährliche audits* der Finanzverwaltung *zur Verfügung gestellt* werden. Wenn die zypriotische Finanzverwaltung darüber Klarheit habe, gebe sie der Gesellschaft die entsprechende Abgabekontonummer und stelle diesem Unternehmen eine VAT-Nummer zur Verfügung.

Darüber hinaus habe Frau ***A.A.*** als Mitarbeiterin der ***T-Ltd*** entsprechende Bearbeitungen durchgeführt und ihm diese Unterlagen auch per E-Mail weitergeleitet.

Das Resümee der BP, dass sie keine Geschäftsleitung in Zypern habe lokalisieren können, sei somit nicht nachvollziehbar. Beim KSV handle es sich um einen privatrechtlichen Verein, der diese Information über die Existenz der Bf. in der Republik Zypern abgegeben und als privatrechtlicher Verein bei seiner Auskunft nicht die Informationsqualität aufweise, die die zypriotische Finanzverwaltung bzw. der zypriotische Autor habe.

Beide, die Finanzverwaltung und der Auditor haben unmissverständlich klargestellt, dass an der angeführten Adresse alle operativen Tätigkeiten der Bf. wahrgenommen werden, und zwar

an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***. Durch den Beweis der bereits vorgelegten Certificates der Gesellschaft gebe es den handelsrechtlichen Sitz in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***. An dieser handelsrechtlichen Sitzadresse befinde sich das Büro des „secretary“.

Es sei eine unrichtige Behauptung der BP, dass diese Vorschrift nicht im zypriotischen Gesellschaftsrecht verankert sei. Die BP habe hier eine unrichtige Recherchearbeit verrichtet, da der handelsrechtliche Sitz semantisch auch als Unternehmenssitz des „secretary“ sei, der im zypriotischen Gesellschaftsrecht seinen Niederschlag finde.

So seitens der BP auf die UFS-Entscheidung vom 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04, verwiesen und ausgeführt werde, dass die Geschäftsräumlichkeiten der Bf. nicht lokalisiert und damit der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers ausschlaggebend sein könne, werde dieser Entscheidung vollinhaltlich zugestimmt. Die vorgelegten Beweise der Bf. würden jedoch klarstellen, dass im vorliegenden Fall die Geschäftsräumlichkeiten der Bf. lokalisiert habe werden können.

Durch die Existenz dieser Geschäftsräumlichkeiten sei die „**Notbestimmung**“, dass der Unternehmenssitz einfach der Wohnsitz des Geschäftsführers wäre, **unrichtig** und **unhaltbar**.

Auf Seite 9 des BP-Berichtes seien die Reise- und Besprechungstätigkeiten des Direktors ***F.B.*** in Zypern sowie die Protokollierung von Geschäftsvorgängen sehr genau angeführt.

Bei der sehr ausführlich behandelten Frage der **Entscheidungsfindung über Geschäftsaktivitäten** sei zu berichten, dass die Bf. über zwei Direktoren verfüge. Entscheidungsfindungen würden einerseits bei „**meetings**“ am operativen Sitz der Bf. erledigt, in vielen anderen Causen würden Telefonkonferenzen abgehalten und aus praktischen Gründen gebe es Entscheidungsfindungen außerhalb Zypern, an einem Ort der Europäischen Union.

In Zeiten von modernen Kommunikationseinrichtungen sei es jedoch nicht von Belang, ob am Ort der Geschäftsleitung eines Unternehmens oder an anderen Orten diese Entscheidungen fallen würden.

Der BP-Bericht kritisiere, dass Ausgangsrechnungen der Bf. und Darlehensverträge nur mit verbundenen Unternehmen der Bf. existieren. Jedem Unternehmen sei es freigestellt, mit wem es geschäftlich kooperiere. Bei wechselseitigen Geschäftsaktivitäten würden logischerweise Fakturen erstellt werden.

Bei Bezeichnungen auf den Saldenlisten 2014 und 2015 der Bf. kritisiere die BP, dass sie in deutscher Sprache angeführt seien.

Dieser Umstand sei leicht erklärbar, das verwendete EDV-Programm könne Textierungen in der laufenden Buchhaltung in verschiedenen Sprachen vornehmen. Die deutsche Sprache sei

deswegen gewählt worden, da beide Direktoren *Deutsch* sprechen und somit die Software dieses Buchhaltungsprogramms in deutscher Sprache eingestellt sei.

Erwähnenswert sei jedoch, dass es beim Buchhaltungsprogramm eine englische Version gebe, die die Mitarbeiterinnen der ***T-Ltd*** verwenden, da diese kein Deutsch sprechen. Das gelte auch für den Auditor ***S.D.***.

Die **Beschilderung** im „***Adresse4***“ mit der Aufschrift „***Bf1*** Cyprus – Holding“ sei lediglich deswegen passiert, um die Vollständigkeit der „Unternehmensgruppe des ***F.B.***“ nach außen sichtbar zu machen.

Die Einreichung der ESt-Erklärungen des ***F.B.*** sei der Tatsache geschuldet, dass ***F.B.*** selbständige Einkünfte erziele, diese in Österreich steuerpflichtig seien und ***F.B.*** somit sein Welteinkommen in Österreich zu versteuern habe. Dies treffe auch für seine selbständigen Einkünfte als Direktor der Bf. zu.

6. BVE vom 12.02.2020 – U 2013 und K 2011-2017:

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 12. Februar 2020 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

6.1 Ort der Geschäftsleitung der Bf.:

Bei der Bf. handle es sich um eine zypriotische Ltd, die ihre *Geschäftsadresse* in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, habe. Diese Adresse sei ident mit der Adresse der ***B&Co***, dem 100%igen-Gesellschafter der Bf.. Der *handelsrechtliche Sitz* der Bf. sei lt. Firmenbuch in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***.

Bei der Telefonnummer der Bf. ***TelNr1*** handle es sich lt. KSV-Abfrage (auch) um die Telefonnummer der ***T-Ltd*** und weiterer an dieser Adresse gemeldeter Unternehmen. Die Mail-Adresse (der Bf.) laute ***Mail1***.

Auf den Rechnungen der Bf. finde sich die Internetadresse ***Int.Adresse2***, bei deren Anklicken man auf die Seite ***6a*** gelange, wo sich kein Hinweis auf Zypern befindet.

Laut KSV-Anfrage bestehe der Unternehmensgegenstand in der *Immobilienverwaltung*, es seien nach den Ausführungen des Finanzamtes keine Bilanz- und Finanzdaten erhältlich und kein Immobilienbesitz ersichtlich. Laut BvD-Orbis-Datenbank seien die letzten verfügbaren Daten aus dem Jahre 2008.

Laut Bestätigung des zypriotischen Firmenbuches zu Reg.Number ***FB-Nr1*** seien ***F.B.*** und ***H.G.*** „Directors“ der Bf.. Internetrecherchen haben ergeben, dass ***H.G.*** bei 33 Firmen „director“ sei, lt. Abfragedatum 19.03.2019 bei 20 Firmen.

Betreffend den Umstand, dass ***H.G.*** seine Direktorentätigkeit bei der Bf. aufgrund eines mit der ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages ausübe, werde darauf verwiesen, dass der angesprochene und mit ***T-Ltd*** geschlossene Betreuungsvertrag bis dato nicht vorgelegt worden sei.

In Punkt 16 des Fragenkatalogs seien die entsprechenden Mietverträge angefordert und im Schreiben (Verf29) zu Prüfungsbeginn die Mietverträge angefordert worden.

So in der Vorhaltsbeantwortung angegeben werde, dass ***F.B.*** als Geschäftsführer der Bf. keinen schriftlichen Werkvertrag mit der Bf. abgeschlossen habe, werde seitens der BP auf die Vereinbarung vom 1. Juni 2012 verwiesen. In der Vereinbarung vom 1. Juni 2012 sei vereinbart worden, dass ***F.B.*** als Vor-Ort-Direktor in Österreich fungieren müsse, um das Risiko, wie Aufsichtspflicht, Minimalinvestitionen bei Immobilien, Reduzierung bei Reparaturen und Instandhaltung zu gewährleisten. Dabei werden für die Dauer von 5 Jahren EUR 1.200,00 pro Tag vereinbart. Das betreffe alle Firmen der Bf.. Auf dem Rechnungskopf sei aber nur die bis 2010 gültige Adresse der Bf. in ***Adresse5***, ***PLZ-Ort3b***, angegeben, obgleich die Vereinbarung mit 1. Juni 2012 abgeschlossen worden sei.

Im Zuge der Besprechung am 11. Juni 2018 und der Schlussbesprechung am 21. Februar 2019 sei angeführt worden, dass es betreffend die Direktorentätigkeit des ***F.B.*** keine schriftliche Vereinbarung gebe und die Vereinbarung vom 1. Juni 2012 iZm der Verrechnung von Management Fees stehe. Ab Monat November 2013 werden monatlich EUR 1.200,00 für die Direktorentätigkeit verrechnet.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 04. Februar 2016 im Zuge der Außenprüfungen bei der ***B-GmbH*** und der ***BL-GmbH*** werde u.a. angegeben:

„Die öfters schwer begreifbare Situation für viele unkundige Personen sei der Umstand, dass nicht alle Direktoren dieses Unternehmens in Zypern tätig und sie dort auch keine unbeschränkte Steuerpflicht besitzen.

*Die Direktoren außerhalb Zyperns erfüllen ihre notwendige, wirtschaftliche Tätigkeit für diese Gesellschaft. Der Direktor „vor Ort“, DI ***H.G.***, nehme Managementaufgaben am Firmensitz wahr, die im Rahmen eines Koordinationspapiers zwischen den beiden Direktoren geregelt seien. Es gebe zwischen den beiden Direktoren eine klare Kompetenzaufteilung: ***F.B.*** habe seine operativen Aufgaben und Arbeiten durchzuführen und ***H.G.*** seine Managementaufgaben.*

Alle Tätigkeiten der Direktoren würden durch Beschlüsse der Direktoren festgelegt. Zu diesem Zweck werden „meetings by the Board of Directors“ abgehalten, diese können in Zypern, aber auch außerhalb Zyperns stattfinden.“

Die Abweisung der Beschwerde wurde im Wesentlichen mit der im BP-Bericht getroffenen Würdigung begründet, dass die **tagesgeschäftlichen Aktivitäten nahezu ausschließlich in Österreich** durchgeführt werden, zumal das Koordinationspapier bis dato nicht vorgelegt worden sei.

Nach den Ausführungen des Finanzamtes seien von der Bf. für die Prüfungsjahre **keine Unterlagen** vorgelegt, weswegen die Angaben der Bf. über die Geschäftstätigkeit nicht überprüft werden können.

Aus den vorliegenden Unterlagen gehe nach den Ausführungen des Finanzamtes hervor, dass die Angaben über die Tätigkeiten der Bf. **nicht den tatsächlichen Gegebenheiten** entsprechen und die Einnahmen fast ausschließlich aus Rechnungen an verbundene, in Österreich ansässige Unternehmen erzielt worden seien.

Aus den vorstehenden Darstellungen gehe nach Auffassung des Finanzamtes hervor, dass die **tagesgeschäftlichen Aktivitäten nahezu ausschließlich in Österreich durchgeführt** werden.

7.1.1 Wer qualifiziert sich als maßgeblicher Entscheidungsträger:

Im vorliegenden Fall seien laut zypriotischen Firmenbuch zwei Direktoren zur Führung der Bf. berufen, wobei bisher nur eine Bezahlung des Direktors ***F.B.*** für seine Direktorentätigkeit nachgewiesen worden sei.

Nach den Ausführungen des Finanzamtes müsse daher davon ausgegangen werden, dass die **Ausübung der tatsächlichen Oberleitung** der Bf. vom Direktor ***F.B.*** wahrgenommen werde.

7.1.2 Von wo aus werden die leitenden Dispositionen getroffen:

Können demnach nach den Ausführungen des Finanzamtes **die Geschäftsräumlichkeiten nicht lokalisiert** werden, dann **könne der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers ausschlaggebend** sein. Gleiches gelte für **Domizilgesellschaften**, die **an ihrem ausländischen Sitz keine Tätigkeit** ausüben (vgl. UFS 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04). Nicht maßgebend zur Bestimmung des Ortes seien hingegen:

- der Ort der Entscheidung über außergewöhnliche wirtschaftliche Maßnahmen
- der Ort der wirtschaftlichen Auswirkung unternehmerischer Entscheidungen
- der Ort der Ausführung der getroffenen Entscheidungen

- der Wohnsitz eines Gründungshelfers und formellen Geschäftsführers ohne faktische Leitungsfunktionen (vgl. UFS 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04).

Im vorliegenden Fall befinde sich der handelsrechtliche Sitz der Bf. an der Adresse des „Gesellschaftssekretärs“ der Bf., ***N-LLC***. Diese sei nicht unbedingt die Geschäftsadresse. Sinn und Zweck dieser Regelung sei sicherzustellen, dass die Gesellschaft über eine Adresse verfüge, an welche Dokumente zugestellt werden können.

So die Bf. über ein von ***T-Ltd*** angemietetes Büro mitsamt Sekretärin verfüge, erscheine es nicht erklärlich, warum es für die Zustellung von Dokumenten der zusätzlichen (Sitz)Adresse des Gesellschaftssekretärs bedürfe. Dies werde nur dann nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes erklärbar, wenn sich an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, kein Büro der Bf. befinde, an dem Zustellungen von Dokumenten der Behörde möglich seien. Auch sei von der Bf. kein entsprechender Mietvertrag vorgelegt worden.

Es sei daher davon auszugehen, dass **die Bf. in Zypern über keine Räumlichkeiten verfüge**, an der sich **der Ort der Geschäftsleitung befinden** könnte. Diese Feststellung werde nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes durch **folgende Tatsachen untermauert**:

6.2 Aufenthalte auf Zypern – Protokolle:

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Mai 2017 sei – entgegen der Aufforderung um Vorlage von entsprechenden Nachweisen (Hotelbelege, Flugtickets, etc.) – **keine Aufstellung über die Aufenthalte** übermittelt worden. Es seien lediglich *zwei Boardingpässe* vom 30.10.2014 und vom 21.12.2015 über Flüge nach und von Larnaca vorgelegt worden. Weiters seien – wie bereits im BP-Bericht ausgeführt – fünf Protokolle von „Meeting by the Board of Directors“ datiert mit 08.11.2010 (oder 08.06.2010), 01.06.2012, 09.05.2013, 30.10.2014 und 21.12.2015 vorgelegt worden.

Wie bereits im BP-Bericht ausführlich dargelegt würden anhand des vorliegenden Sachverhaltes diese Schriftstücke bzw. Protokolle im Rahmen der freien Beweiswürdigung keine Glaubwürdigkeit entfalten. Daher können **diese Protokolle nicht als Nachweise für Aufenthalte** in Zypern angesehen werden.

Auch in der Antwort zum Auskunftersuchen durch die zypriotische Finanzverwaltung vom 15.11.2018 sei die zwei **identen Boardingpässe** (gleiche händische Vermerke vorhanden) beigelegt worden, welche bereits bei den weiteren Außenprüfungen der Tochterfirmen ****B-GmbH***** und *****BL-GmbH***** vorgelegt worden seien. Es seien auch keine weiteren Beweise für Aufenthalte in Zypern vorhanden.

Bei der Beurteilung der faktischen Oberleitungshandlungen sei auf die zeitliche Komponente abzustellen, wobei eine Funktionsausübung an nur zwei Tagen pro Monat nicht ausreichend sei, einen Ort der Geschäftsleitung zu begründen (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen werde davon ausgegangen, dass die oben beschriebene zeitliche Komponente in keinem Zeitraum der Prüfung erreicht worden sei (keine Vorlage von Nachweisen).

6.3 Ausgangsrechnungen der Bf.:

Die Feststellungen zu den Ausgangsrechnungen im BP-Bericht werden in der Begründung der Beschwerdeentscheidung fast wortgleich wiedergegeben.

Bei einer Befragung des ehemaligen Geschäftsführer der ****B-GmbH****, *****M.M.*****, habe dieser zu den Rechnungen der Bf. an die ****B-GmbH**** angegeben: *„es sei vereinbart worden, welche Rechnungen durch die Bf. gestellt werden sollen. Diese Rechnungen seien dann von *****F.B.***** vorgelegt worden, seien aber sicher nicht per Post oder Mail aus Zypern übermittelt worden.“*

6.4 Darlehensverträge:

Bei sämtlichen im *****Adresse4***** unterschriebenen Darlehensverträgen, wo seitens der ****B-GmbH**** und der seitens *****BL-GmbH***** Darlehen an die Bf. im Gesamtbetrag von EUR 602.000,00 gewährt bzw. die Bf. ein Darlehen im Betrag von EUR 302.000 an *****F.B.***** gewährte, sei jeweils in allen Verträgen angegeben worden:

„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt Deviseninländer zu sein.“

Seitens des Finanzamtes wird in diesem Zusammenhang insbesondere darauf verwiesen, dass es sich bei Deviseninländern lt. Auskunft der Österreichischen Nationalbank um juristische Personen handelt, die **den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung im Inland** haben.

Betreffend das Darlehen der Bf. an *****F.B.***** vom 17.12.2013 iHv EUR 302.000,00 seien durch die zypriotische Finanzverwaltung die Annexe zu den Darlehensverträgen übermittelt, in denen ausgeführt werde:

*„Weiters wird klargestellt, dass die Vertragspartei *****Bf1*****. **an Eidesstatt erklärt, Devisenausländerin zu sein, Deviseninländer ist *****F.B.*****.**“*

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei dieser Sachverhalt aus der Sicht der Bf. als Darlehensgeberin zu betrachten. Nach den Angaben in den Annexen wäre dann **die Bf. dann in Zypern Devisenausländerin**. Auch bei Würdigung der Annexe würden Ungereimtheiten iZm der Bezeichnung „Deviseninländer“ und „Devisenausländer“ bestehen bleiben.

In der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei die Fremdüblichkeit der Darlehensverträge ausführlich besprochen worden. Es seien durch die steuerliche Vertretung bzw. durch *****F.B.***** keine Angaben zu eventuell vorhandenen Ergänzungen oder Anhängen/Annexe zu bestehenden Verträgen gemacht worden.

Es erscheine daher der Finanzverwaltung als erwiesen, dass die Annexe zu den vorstehenden Darlehensverträgen erst im Zuge der BP erstellt worden seien. Diese Schriftstücke würden daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung keine Glaubwürdigkeit entfalten können.

Durch die zypriotische Finanzverwaltung sei weiters mit Antwort vom 15.11.2018 ein Kontoauszug vom 01.08.2014 des Kontos der Bf. bei der *****Bank2***** übermittelt worden. Auf dem Kontoauszug vom 01.08.2014 mit Nr. 13 sei angegeben:

„*****Bf1***, ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4*****“.

Somit sei es für das Finanzamt erwiesen, dass die Bf. mit dem Ort der Geschäftsleitung in *****PLZ-Ort4***, ***Adresse4*****, auftrete.

Zu den Darlehensverträgen vom 12.12.2013 und 14.01.2014 betreffend die Darlehen der ****B-GmbH***** an die Bf. über den Darlehensbetrag von EUR 429.000,00 bzw. EUR 50.000,00 seien Kontoauszüge übermittelt worden. Dabei handle es sich um Kontoauszüge der ****B-GmbH*****, aus denen die Überweisungen an die Bf. ersichtlich seien. In diesem Zusammenhang erscheine es der Behörde nicht erklärbar, aus welchem Grund Unterlagen der ****B-GmbH***** durch die Bf. vorgelegt worden seien.

Die in den Jahren 2014 und 2015 nach der Schlussbesprechung vorgelegten Saldenlisten **in deutscher Sprache** lassen nicht den Eindruck erwecken, dass diese **Saldenlisten** von bzw. für eine **zypriotische Firma** erstellt worden seien. Dies insbesondere, als auf der Titelzeile die Bezeichnungen „Kto-Nr.“, „Bezeichnung“, „Soll“, „Haben“, „Summe Aktiva“, „Passiva“, „Aufwendungen“, „Erträge“, „Jahresgewinn“ und „Jahresverlust“ angeführt seien.

Auch die **Beschilderung** im Eingangsbereich des *****Adresse4***, ***PLZ-Ort4*****, mit der Aufschrift „*****Bf1***. Cyprus – Holding**“ weise ebenfalls darauf hin, dass sich hier der **Ort der Geschäftsleitung** der Bf. befindet.

Seitens der zypriotischen Finanzverwaltung sei in der Antwort vom 15. November 2018 die Frage, ob die Bf. in Zypern eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, nicht beantwortet worden. Somit sei von der zypriotischen Finanzverwaltung keine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. rückgemeldet worden.

6.5 Einkommensteuererklärungen des [...]:

In den Einkommensteuererklärungen des ***F.B.*** seien selbständige Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit erklärt und als Betriebsadresse für diese Tätigkeit bis dato die Wohnadresse in Österreich angegeben worden. Somit leite nach den Ausführungen des Finanzamtes ***F.B.*** nach seinen eigenen Angaben die Bf. von Österreich aus.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass bei einer Geschäftsführungstätigkeit, die mittels einer in Zypern zur Verfügung stehenden festen örtlichen Einrichtung erzielt worden wäre, diese Geschäftsführungseinkünfte gemäß Art. 14 DBA-Zypern iVm Art. 23 DBA-Zypern in Österreich steuerlich nur im Wege des sog. Progressionsvorbehaltes hätten berücksichtigt werden dürfen. Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte wäre Österreich entzogen. Es könne nicht unterstellt werden, dass der Geschäftsführer seine Geschäftsführereinkünfte entgegen dem wahren Sachverhalt und somit freiwillig in Österreich der Besteuerung unterziehe, ohne dass eine derartige Verpflichtung bestanden hätte.

Nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes könne nicht unterstellt werden, dass ***F.B.*** seine Geschäftsführungseinkünfte entgegen dem wahren Sachverhalt und somit freiwillig in Österreich der Besteuerung unterziehe, ohne dass eine derartige Verpflichtung bestanden hätte.

Des Weiteren könne den Ausführungen der steuerlichen Vertretung nicht gefolgt werden, dass nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Geschäftsführer in Zypern zu versteuern und mittels Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen seien. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die steuerliche Vertretung **davon ausgegangen** sei, dass ***F.B.*** in Zypern für seine Geschäftsführungstätigkeit **keine feste Einrichtung** zur Verfügung gestanden sei. Der Begriff der festen Einrichtung habe dem Grunde nach dieselbe Bedeutung und Reichweite wie der Begriff der Betriebsstätte.

6.6 allgemeine Schlussfolgerungen:

Aus all diesen Fakten sei nach den Ausführungen des Finanzamtes ersichtlich, dass die **vorgelegten Unterlagen** im Hinblick auf ihre eindeutig erwiesenen unrichtigen bzw. sich selbst widersprechenden Inhalte **keine Aussage- und Beweiskraft** haben können. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Bf. um eine sog. Domicilgesellschaft handle, deren Ort der Geschäftsleitung sich nicht am Sitz der Gesellschaft befindet.

Insbesondere sei dem bis dato bekannten Sachverhalt nicht zu entnehmen, dass am Wohnsitz des Direktors ***H.G.*** auf Zypern geschäftsleitende Entscheidungen getroffen worden wären.

Aus all diesen Fakten lasse sich mangels anderer aktenkundiger oder von der Bf. bekanntgegebener Orte der Geschäftsführung unter Beachtung der Judikatur zum Ort der Geschäftsleitung bei Domizilgesellschaften nur der Schluss ziehen, dass der **Ort der Geschäftsleitung der Bf.** am **Wohnsitz** des geschäftsleitenden Direktors ***F.B.*** in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, (nunmehr: ***Adresse4a***) **gelegen** sei.

Aufgrund des Umstandes, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Bf. im Prüfungszeitraum 2011 bis 2017 in ***Ort4*** befunden habe, bestehe für die Bf. somit in Österreich **unbeschränkte Steuerpflicht**.

Die Einkünfte der Bf. der Jahre 2011 bis 2017 werden somit der Körperschaftsteuer unterworfen und gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Dies insbesondere deshalb, da keine zur Durchführung der Prüfung erforderliche Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt worden seien. Es fehle somit auch der Nachweis für die Verausgabung bzw. betriebliche Veranlassung von eventuell vorhandenen Ausgaben.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen seien die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

7. Beschwerdeverentscheidung vom 14. Februar 2020 – AZ 2011 bis 2015:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 vom 15. Juli 2019 wurde mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Ein Anspruchszinsenbescheid könne nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweise sich der Stammabgabenbescheid (=Körperschaftsteuerbescheid) als rechtswidrig und werde er abgeändert oder aufgehoben, so werde diesem Umstand mit einem an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen, neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolge nicht (vgl. UFS vom 27.5.2008, GZ. RV/0112-F/08).

8. Vorlageanträge vom 9. März 2020:

Mit Vorlageanträgen vom 9. März 2020 beantragte die Bf. jeweils die Vorlage der Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2013 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011 bis 2015 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Die Argumente der belangten Behörde in angeführten Bescheidbegründungen seien von der Bf. bereits in der laufenden BP falsifiziert worden, würden den tatsächlichen betrieblichen Umständen entgegenstehen und seien somit als rechtswidrig zu verwerfen.

Im vorliegenden Fall würden die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 einer doppelten Besteuerung des Besteuerungssubstrates in Österreich und Zypern entsprechen und sei somit aus der Logik vom aufrechten DBA rechtswidrig.

Insbesondere entspreche die willkürliche Verlegung des Unternehmenssitzes von der tatsächlichen Oberleitung des Unternehmens in *****Straße1*****, *****PLZ-Ort1*****, an den nicht existierenden Unternehmenssitz in *****PLZ-Ort4*****, *****Adresse4*****, in keiner Weise den gängigen Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen und somit auch nicht dem DBA Österreich-Zypern aus 1990 (BGBl 1990/709, idgF BGBl III 2013/52).

9. Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017:

Bei Einreichung der Körperschaftsteuer-Erklärungen 2016 und 2017 wurden die körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte jeweils mit EUR 0,00 erklärt.

Bei der Erlassung der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide 2016 und 2017 vom 10. Mai 2017 und 13. Februar 2019 ermittelte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit EUR 0,00 und setzte die Körperschaftsteuer jeweils in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 bei **unbeschränkt steuerpflichtigen** Kapitalgesellschaften (bzw. diesen vergleichbaren ausländischen Körperschaften) für jedes volle Kalenderjahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer iHv 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten sei. Bei ausländischen Gesellschaften sei mindestens auf die gesetzliche Mindesthöhe des Stammkapitals für Gesellschaften mit beschränkter Haftung abzustellen.

Abweichend davon betrage gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 die Mindeststeuer bei nach dem 30. Juni 2013 gegründeten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 € und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 €.

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, seien die Veranlagungen gemäß § 200 BAO vorläufig durchgeführt worden.

9.1 Beschwerden vom 1. Juni 2017 und 6. März 2019:

Mit Beschwerden vom 1. Juni 2019 und 6. März 2019 werden die Körperschaftsteuerbescheide 2016 und 2017 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und/oder wegen Verletzung der tatsächlichen betrieblichen Umstände angefochten und deren Aufhebung beantragt.

In der Beschwerde vom 1. Juni 2017 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 macht die Bf. geltend, dass die Bf. entgegen ihren Intentionen vom Finanzamt Wien 1/23 eine Steuernummer zugeteilt erhalten habe. Dies sei vom Finanzamt umgesetzt worden, obgleich an der Adresse in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, **kein Firmensitz und keine wirtschaftliche und operative Tätigkeit der Bf.** vorhanden gewesen sei.

Die Bf. unterhalte ihre Geschäftsadresse mit aller operativer Tätigkeit in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, Zypern, und habe einen handelsrechtlichen Sitz in ***Adresse2***, ***PLZ-Ort2***, Zypern.

Die Direktoren des zyprischen Unternehmens, nämlich DI ***H.G.*** und ***F.B.*** würden diesen Sachverhalt in vollem Umfang bestätigen. Sollten Zweifel vonseiten des Finanzamtes Wien 1/23 bestehen, sei es der Finanzbehörde freigestellt, an das Verbindungsbüro, eingerichtet durch das EU-Amtshilfegesetz, EU-AHG, an die Finanzverwaltung in Zypern heranzutreten, um sich von der Richtigkeit dieser, von der Bf. behaupteten Darlegung, zu überzeugen.

Das Bundesgesetz, BGBl I 2015/116, vom 14. August 2015 weise auf die Umsetzung der EU-Richtlinie 2011/16/EU, über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der bisherigen Richtlinie, 77/799/EWG (EU-Amtshilfegesetz – EU-AHG) hin.

Nach den weiteren Ausführungen in der Beschwerde vom 6. März 2019 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 verweise die Bf. zur Untermauerung ihres Standpunktes auf den gesamten Prüfungsakt zur gegenständlichen Außenprüfung und dem durchgeführten Vorhalteverfahren.

Insbesondere könne von dem durch die österreichische Finanzverwaltung durchgeführten Informationsaustausch zwischen der österreichischen und zyprischen Finanzverwaltung abgeleitet werden, dass zweifelsfrei in der Republik Zypern eine unbeschränkte Steuerpflicht des gegenständlichen Unternehmens bestehe. Eine nochmalige Besteuerung in Österreich stünde im krassen Widerspruch zu den Bestimmungen des DBA-Zypern, BGBl 1990/709 idF BGBl III 2013/52.

Diese Tatsache alleine sei eine ausreichende Begründung dafür, dass der gegenständliche Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 13.02.2019 rechtswidrig und aus dem Rechtsbestand zu nehmen sei.

Das Finanzamt Wien 1/23 habe zwar richtigerweise das Einkommen mit EUR 0,00 festgesetzt, jedoch habe es eine Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer von EUR 1.750,00 vorgenommen, die jedoch nur für ein in Österreich domiziliertes und körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen vorzuschreiben sei.

In diesem Zusammenhang werden die Körperschaftsteuerbescheide 2016 und 2017 der ***W-Ltd**, St.Nr. ***StNr2***, beigelegt, da aus diesen jeweils hervorgehe, dass das Finanzamt Wien 1/23 jeweils keine Mindestkörperschaftsteuer vorgeschrieben bzw. festgesetzt habe. Eine idente Vorgangsweise werde bei der Bf. seitens der steuerlichen Vertretung erwartet.

9.2 Beschwerdeentscheidungen vom 15. Juli 2019 – K 2016 und 2017:

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 15. Juni 2019 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 abgeändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden nunmehr jeweils mit 80% von EUR 15.500,00 und somit mit EUR 12.400,00 (2016 und 2017) ermittelt, davon ein Verlustabzug iHv EUR 9.300,00 in Abzug gebracht und das steuerpflichtige Einkommen jeweils mit EUR 3.100,00 ermittelt.

Die Körperschaftsteuer für die Jahre 2016 und 2017 wurde jeweils mit EUR 775,00 und die Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer mit EUR 975,00 ermittelt, sodass die Körperschaftsteuer der Jahre 2016 und 2017 jeweils iHv EUR 1.750,00 festgesetzt wurde.

In der Bescheidbegründung wurde auf die Begründung im BP-Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen. Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung befinde sich der Ort der Geschäftsleitung der Bf. in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4a***.

Des Weiteren sei gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (bzw. diesen vergleichbaren ausländischen Körperschaften) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten.

Abweichend davon betrage gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 die Mindeststeuer bei nach dem 30. Juni 2013 gegründeten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 € und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 €.

9.3 Vorlageanträge vom 14. August 2019 – K 2016 und 2017:

Mit Vorlageanträgen vom 14. August 2019 beantragte die Bf. jeweils die Vorlage der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 bzw. Körperschaftsteuerbescheid 2017 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Die Bf. halte die seinerzeitige Argumentation der seinerzeitigen Beschwerde vom 1. Juni 2017 bzw. 6. März 2019 mit der umfassenden Begründung in diesem Verfahren fest.

Die Bf. behalte sich eine ergänzende Begründung vor und werde diese gegebenenfalls bis 30. September 2019 übermitteln.

10. Eingabe vom 7. November 2021 im Wege von FinanzOnline:

Seit 2011 vermeine das Finanzamt die Existenz eines Firmensitzes in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, was unrichtig sei. Auf diesem Standort würden keine geschäftlichen Aktivitäten des Unternehmens erzielt, die Geschäftsadresse für alle unternehmerischen Aktivitäten sei in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***. Dort befinde sich die *Unternehmensleitung* des Unternehmens, welches im Handelsregister Nikosia eingetragen und bei der zypriotischen Finanzverwaltung steuerlich gemeldet und dort auch veranlagt werde.

Es werde daher beantragt, die Steuernummer in Österreich zu streichen und das Unternehmen aus dem Bestand zu nehmen.

11. Eingabe vom 6. April 2023:

Nach dem Ergänzungsschriftsatz vom 6. April 2023 werden die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013 sowie Körperschaftsteuer 2011 bis 2017 „**in ihrem gesamten Umfang**“ angefochten. Der *Firmensitz*, die *tatsächliche Geschäftsadresse* und *Ort der Geschäftsleitung*, von dem aus auch alle kommerziellen Aufgaben und die Führung des Unternehmens einschließlich der entscheidenden Willensbildung von Zypern aus bewerkstelligt werden, würden sich in ***Bf1-Adr*** befinden.

Aufgrund dieses Umstandes bestehe **keine Zuständigkeit** für die österreichische Finanzbehörde, für dieses Unternehmen Abgabenbescheide zu erlassen, sodass Spruch und die Erlassung der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2011 bis 2017 rechtswidrig seien. Es werde daher gemäß § 250 Abs. 1 lit. c BAO die ersatzlose Herausnahme dieser Bescheide aus dem Rechtsbestand beantragt, da die Abgabenbehörde für die Erlassung dieser Bescheide nicht befugt gewesen sei. In Kurzfassung werde die materielle Begründung wie folgt konkretisiert:

1. Es existiere durch Beweise eine aufrechte *Abgabenkontonummer*, eine *Handelsregister-eintragung*, eine *Tätigkeit* des „auditors“ ***S.D.***, *Bestätigungen* des Vermieters der Geschäftsräumlichkeiten und des „providers“ ein Unternehmens- bzw. Firmensitz in der Republik Zypern. Dieser Ort befinde sich als Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Unternehmens.

2. Dieses Unternehmen verfüge über eine feste Geschäftseinrichtung, die sich dauerhaft in der Verfügungsgewalt des gegenständlichen Unternehmens und seiner Organe befinde. Somit könne funktional damit eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt werden.
3. Es existiere in einem Großraumbüro für das Unternehmen ausgestatteter Arbeitsplatz, der kostenpflichtig der Bf. zur Verfügung stehe. Weiters würden die notwendigen Hilfsmittel wie Telefon, Telefaxgerät sowie Material für die Korrespondenz des Unternehmens zur Verfügung stehen und durch deren zur Verfügungstellung Sekretariatskapazitäten ermöglichen.

Der guten Ordnung halber werde festgestellt, dass am Standort der Steuerberatungskanzlei in Krems/NÖ ein „riz up Beratungsbüro“ mit der Adresse ***PLZ-Ort10***, ***Straße10***, existiere, welches für Start-Up-Unternehmer, aber auch bereits voll aktiven Unternehmen Büroflächen in jeglicher Größenordnung zur Verfügung stelle. Nach den Recherchen des steuerlichen Vertreters würden sich an diesem Standort ähnliche gelagerte Firmen wie die Bf. befinden.

Nach der dem steuerlichen Vertreter erteilten Auskunft würden manche Unternehmen eine Eintragung in das Firmenbuch haben und über eine Abgabenkontonummer beim Finanzamt Österreich verfügen. Die Existenz dieser Firmen und die dort bestehende Geschäftsleitung sei vom Finanzamt Österreich, zuvor ***FA-X-Viertel***, ***Standort.I.***, nie in Zweifel gezogen worden.

4. Am Unternehmensstandort der Bf. in Zypern existiere eine zeitliche Verfestigung, wobei die Sechs-Monats-Frist für diese feste Geschäftseinrichtung schon längst überschritten worden sei.
5. Die Bf. habe während des gesamten Prüfungszeitraumes in Zypern wiederkehrende wirtschaftliche Tätigkeiten und somit eine begründete Voraussetzung für eine Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-Musterabkommen.

12. weitere Erhebungen vom 13. April 2023 des FA in [...]:

Im Zuge nachträglicher Erhebungen durch das Finanzamt Österreich, Dienststelle ***BM*** Melk, in den Räumlichkeiten in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, wurde festgestellt, dass die dort befindlichen Büroräumlichkeiten seit ca. 2011 von ***F.B.*** betrieblich u.a. für die **B-GmbH***, ***BS-GmbH***, ***BSR-GmbH***, ***BG-GmbH***, ***BR-GmbH*** und ***BP-GmbH*** (vormals: ***BL-GmbH***) genutzt werden.

Zur Frage an ***F.B.*** als Geschäftsführer/Direktor der Bf., ob die Bf. mit Sitz in Zypern über ein eigenes Büro in Österreich verfüge, hält dieser fest, dass es ein **eigenes Büro der Bf.** in Österreich nicht gebe und es dieses **nie gegeben** habe. Das Büro der Bf. befinde sich in Zypern. Für die Tätigkeiten, die ***F.B.*** in Österreich als Geschäftsführer/Direktor der Bf. erledigt habe, sei kein Büro benötigt worden.

Der Niederschrift vom 13. April 2023 anlässlich der Erhebungen des Finanzamtes in ***Adresse4***, wurden Fotos einiger Innenräumlichkeiten, des dort befindlichen Büroraumes, der Außenansicht des ***Adresse4*** sowie der Firmenschilder der ***BL-GmbH***, **B-GmbH***, beigelegt.

13. Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juni 2023:

13.1 Ort und Sitz der Geschäftsleitung der Bf.:

Mit Eingabe vom 29. Juni 2023 wurde zur Frage, aufgrund welcher weiteren Nutzungsvereinbarung die Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, *auch die Geschäftsadresse* der zur Gänze am Stammkapital der Bf. beteiligten ***B&Co*** sei, der zwischen der Bf. und der ***TT-Ltd*** geschlossene *undatierte Betreuungsvertrag* bzw. das „office agreement“ mitsamt Vollmacht vom 17. August 2018 vorgelegt, mit der Rechtsanwalt ***H.G.*** mit der anwaltlichen Vertretung der Bf. betraut worden sei.

Aus Punkt 2. dieses „office agreements“ ergebe sich, dass dieser Betreuungsvertrag (erst) **mit 1. Februar 2018** beginne und bis zu einer entsprechenden Kündigung durch eine der Vertragsparteien bestehen werde. Mit diesem undatierten „Office Agreement“ seien u.a. folgende Leistungen vereinbart worden:

- Geschäftsadresse
- vollwertiges Büro
- sichere Aufbewahrung der Post
- Mail-Weiterleitung
- eigene Telefonnummer
- Anrufbeantworter und Anrufweiterleitung
- Konferenzraum

Bei der gegenständlichen Telefonnummer und E-Mail-Adresse sei der „provider“ angegeben, da über diesem wiederum befasste Mitarbeiter der ***T-Ltd***, die für die Bf. arbeiten, erreichbar seien.

Bei Internetrecherchen über das Anmieten von „**share offices**“ oder „**Coworking Spaces**“ im Wiener Raum und NÖ sei der steuerliche Vertreter auf Anmietungsmöglichkeiten für Unternehmen und Firmen gestoßen, die an dieser Adresse ihren Unternehmenssitz haben, ebenso wie den Ort der Geschäftsleitung. Diese Möglichkeiten seien vergleichbar mit den anzumietenden Büroflächen bei der ***T-Ltd***.

Es gebe bei diesen Büroflächen auch die Möglichkeit, dass die Büronummer vom Betreiber dieser Office-Gesellschaft angeboten werde. Das sei im gegenständlichen Fall ebenso gewesen. Eine E-Mail-Adresse, die der Provider zur Verfügung gestellt habe, sei von beiden Direktoren

der Bf. akzeptiert worden, da es in der „***GruppeB***“ auch ausreichende E-Mail-Adressen gegeben habe, bei der Direktor ***F.B.*** erreichbar gewesen sei. Für die Bf. seien ausreichend Geschäftsräumlichkeiten und Besprechungsräumlichkeiten vorhanden.

Inwieweit **andere Firmen** oder Unternehmen ordentliche Geschäftsräumlichkeiten besitzen, entziehe sich der Kenntnis der Unternehmensleitung der Bf..

Viele dieser Firmen würden Liegenschaften besitzen in der Republik Zypern an anderen Adressen, bei denen auch Geschäftsadressen dieser Unternehmen bzw. geschäftliche Oberleitungsadressen existieren.

Zur Frage, ob die Bf. an deren Sitzadresse in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, über eine Betriebsstätte iSe festen Geschäftseinrichtung verfügt und welche Tätigkeiten von dieser Adresse durch RA ***C.M.*** entfaltet werden, wird ausgeführt: Aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften in Zypern habe die Bf. an der Adresse in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, einen handelsrechtlichen Sitz, der die idente Adresse mit der laufenden Rechtsberatung des zuständigen RA ***C.M.*** sei. RA ***Dr.M.*** habe auch den notwendigen „Company Secretary“ organisiert, der zwingend bei Limiteds rechtlich vorgeschrieben sei.

Der **Company Secretary** habe darauf zu achten, dass alle Formalitäten bei *Gesellschafter-* und *Direktoriumsversammlungen* eingehalten werden. Er führe mit dem zuständigen Gesellschafts- und Handelsregister den offiziellen Schriftverkehr. Dies sei auch der Grund, dass als Sitz der im Handelsregister eingetragene Firmensitz der Bf. in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, aufscheine.

Der Company Secretary sei **nicht zu verwechseln** mit MitarbeiterInnen, die für die Bf. Sekretariatsleistungen erledigen. Diese *Sekretariatsleistungen* würden am Geschäftssitz in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, vorgenommen.

In diesem Zusammenhang werde auf ähnliche gesetzliche Regelungen durch das Firmenbuchgesetz in der Republik Österreich in § 3 Abs. 1 Z 4 und 6 FBG verwiesen.

Des Weiteren sei darauf zu verweisen, dass der ehemalige Geschäftsführer der ****B-GmbH*****, *****M.M.*****, eine **falsche Aussage** getätigt habe, wenn er ausgeführt habe, dass die Rechnungen der Bf. von *****F.B.***** vorgelegten Rechnungen „*sicherlich nicht per Post aus Zypern übermittelt worden seien*“. Diese Behauptung entspreche nicht der Wahrheit, da es sich tatsächlich so verhalte:

Fakturierungen der Bf. seien von *****F.B.***** als Direktor der Bf. vorgelegt worden. Er habe dann entsprechende Anweisungen gegeben, dass diese in Zypern an der Geschäftsadresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, ausgestellt und per Post nach Österreich versandt worden seien. Zur weiteren Frage, welche Rechnungen der Bf. in den Jahren 2013 bis 2017 von Zypern

bei der ***T-Ltd*** von der dort beschäftigten Schreibkraft „***C.ML.***“ gefertigt worden seien, sei zu antworten:

Die Schreibkraft ***C.ML.***, deren Einvernahme auch als Zeugin beantragt worden sei, sei für den Schriftverkehr der Bf. in den fraglichen Jahren abgestellt worden und habe dies im vollen Umfang bewerkstelligt. Eine genaue Anzahl der geleisteten Fakturen sei aufgrund des Umfangs und der bestehenden Regelung im Sekretariat nicht eruierbar.

Zur Vorhaltsfrage, dass in den **Annexen** der Darlehensverträge jeweils erklärt werde,

„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt Deviseninländer zu sein.“

was voraussetze, dass die Bf. zumindest über eine **Betriebsstätte** bzw. **betriebliche Einrichtung** im Inland verfüge und Einnahmen allenfalls der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen wären, hält die Bf. fest:

Diese Darlehensvereinbarungen seien durch *Aktennotizen* vom 26. August 2021 zu den einzelnen Darlehensvereinbarungen ergänzt worden, in denen eine Erklärung abgegeben werde, dass der Status, wer Deviseninländer und wer Devisenausländer sei, klargestellt werde.

Bei einer routinemäßigen Überprüfung und einem Check der Unterlagen der Bf. im Archiv der Kanzlei des steuerlichen Vertreters am **26. August 2021** sei dem steuerlichen Vertreter dieser **irreführende Passus** aufgefallen. Die Formulierung *„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt Deviseninländer zu sein“* sei irrtümlicherweise **unlogisch dargestellt** worden, da die Darlehensgeberin und die Darlehensnehmerin, beheimatet in unterschiedlichen Ländern, den richtigen Status als *Deviseninländerin* bzw. *Devisenausländerin* haben würden.

Zur Frage, über welche Einrichtungen die Bf. in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4a***, verfüge und welche Tätigkeiten in diesen Räumlichkeiten erbracht werden, werde mit Eingabe vom 29. Juni 2023 auf die durchgeführte Nachschau des Finanzamtes Österreich zur Abgabekontonummer 15-100/7119 vom 13. April 2023 verwiesen. Aus der entsprechenden Niederschrift vom 13. April 2023 gehe hervor, dass die Bf. in Österreich **kein eigenes Büro** gehabt habe. Es sei im Umkehrschluss daher denklogisch, dass sich die Geschäftsleitung der Bf. in den Büroräumlichkeiten in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, Republik Zypern, befunden habe.

Es sei auch herauslesbar, dass für Tätigkeiten des ***F.B.*** als Direktor der Bf. in ***Adresse4a***, ***PLZ-Ort4***, ein Büro der Bf. nicht verwendet worden sei bzw. nicht verwendet werde.

13.2 Aufenthalte des Geschäftsführers [...] in Zypern:

Die Fragen der Aufenthalte und der Aufenthaltsdauer der jeweiligen Aufenthalte von ***F.B.*** in Zypern seien bereits während der laufenden Betriebsprüfung und des Ermittlungsverfahrens beantwortet worden.

Die Vorlage der Protokolle und der Boarding-Pässe sei bereits aktenkundig, weitere Protokolle und Boarding-Pässe seien nicht mehr vorhanden. Es bestehe jedoch Klarheit, dass aus den 5 Protokollen des „**Meeting by the Board of Directors**“ 2010 bis 2015 hervorgehe, dass sich ***F.B.*** in Zypern aufgehalten habe.

Für den Zeitraum 2015 bis 2017 seien noch Unterlagen für eine Flugreise nach Larnaca von Direktor ***F.B.*** gefunden worden. Nach der Aktennotiz vom 23. Juni 2023 würden folgende Aufenthalte des ***F.B.*** belegmäßig aufliegen:

- Dezember 2015
- September 2017
- August 2018
- Jänner 2019

Die Aufenthalte des ***F.B.*** in Zypern seien jeweils für einige Tage anberaumt und haben Geschäftsbesprechungen, auch mit Mitdirektor ***H.G.***, gedient. Auch seien Arbeiten im Büro der Bf. in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, Koordinationsarbeiten mit dem Sekretariat, Telefonate und sonstige Managementarbeiten erfolgt.

Im Jahre **2016** habe es **keinen Aufenthalt** in Zypern gegeben. In diesem Jahr seien sämtliche notwendige Arbeiten für das Management des Unternehmens über E-Mail-Verkehr und Videokonferenzen bewerkstelligt worden.

Zur weiteren Frage, dass im Protokoll vom 30.10.2014 betreffend „Meeting by the Board of Directors“ als Meetingbeginn 14:00 Uhr angegeben, obgleich die Flugdauer nach Internetrecherchen 3h 5 min. und ein Meetingbeginn von 14:00 Uhr nicht als realistisch erachtet werden könne, hält der steuerliche Vertreter fest, dass es sich bei der Protokollierung um eine **unrichtige Zeitangabe** gehandelt habe: Das Meeting habe am 30. Oktober 2014 nicht um 14:00 Uhr, sondern um 16:00 Uhr sofort nach dem Eintreffen von ***F.B.*** begonnen, der um 13:55 Uhr in Larnaca gelandet sei. Es habe sich sofort in das Büro der Bf. in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, begeben. Aus dem Protokoll sei zu ersehen, dass diese Besprechung 2 Stunden gedauert habe und das Meeting um 18:00 Uhr zu Ende gewesen sei.

13.3 Aufteilung der Managementkompetenzen zw. ***F.B.*** und ***H.G.***:

Der Bf. wurde ein sog. „Standard-Betreuungsvertrag“ aus 2014 vorgehalten, aus dem sich ergebe, dass die Gründung einer zypriotischen Limited so beworben werde, dass u.a.

Mindestkosten von EUR 8.700,00 anfallen, damit die neu zu gründende Limited „**nicht den Status einer Briefkastenfirma**“ habe.

Der Bf. wurde vorgehalten, in welcher Weise eine *geschäftliche Oberleitung* der Bf. in Zypern gegeben wäre, wenn es sich bei den von der ***T-Ltd*** offerierten Leistungen im Rahmen eines Betreuungsvertrages um die Zurverfügungstellung einer „**minimalen Infrastruktur**“ in dem Sinne handle, um **lediglich das Vorliegen einer Briefkastenfirma** bzw. einer Offshore-gesellschaft zu vermeiden. Zu diesen Vorhaltungen hält die Bf. fest:

Die vorstehende Frage seien Feststellungen der Funktionsweise eines *Standard-Betreuungsvertrages*.

Es sei richtig, dass es sich bei den offerierten Leistungen der ***T-Ltd*** als „Provider“ um eine **minimale Infrastruktur** gehandelt habe. Es sei jedoch eine **nicht hinnehmbare Unterstellung**, dass damit lediglich das **Vorliegen einer Briefkastenfirma** vermieden worden sei, oder die Existenz einer „**off-shore-Gesellschaft**“ ohne betriebliche Infrastruktur.

Aus allen Geschäftsvorgängen könne klargestellt werden, dass das Unternehmen der Bf. im vollen Umfang **operativ tätig gewesen** sei.

Zur Frage, welche Entscheidungen im Tagesgeschäft jeweils von ***F.B.*** getroffen worden seien, wird ausgeführt, dass sich ***F.B.*** immer mit ***H.G.*** **koordiniert** habe, welche Entscheidungen im Tagesgeschäft zu treffen seien. Aus praktischen und aus Opportunitätsgründen seien Einzelentscheidungen umgesetzt worden.

Strategische und finanziell wichtige Entscheidungen habe ***F.B.*** **alleine getroffen**, jedoch immer mit einer Kurzinformation an seinen Mitdirektor ***H.G.***. Die Kommunikation sei durch Telefonate, Zoom-Konferenzen und umfassenden E-Mail-Verkehr und per SMS getätigt worden. Eine Protokollierung dieser Entscheidungen im Tagesgeschäft sei aus praktischen Gründen und auch zur Vermeidung einer Bürokratie in dieser Geschäftstätigkeit unterlassen worden.

Zur weiteren Frage, welche tagesgeschäftlichen Aktivitäten in den Jahren 2011 bis 2017 durch ***H.G.*** getroffen worden seien, hält der steuerliche Vertreter mit Eingabe vom 29. Juni 2023 fest:

Grundsätzlich könne gesagt werden, dass die **tagesgeschäftlichen Aktivitäten** von ***H.G.*** **sehr eingeschränkt** gewesen seien. Er hatte die Funktion, etwaige Poststücke, die in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, eintrafen, durchzusehen, um zu entscheiden, ob diese ***F.B.*** übermittelt werden.

Das Sekretariat der ***T-Ltd*** habe für ***F.B.*** auch die **Wichtigkeit der Dokumente** analysiert und auch entsprechende Einzelfallentscheidungen getroffen, ob diese in

Straße1, ***PLZ-Ort3***, bearbeitet werden, oder ob diese an ***F.B.*** per E-Mail weitergeleitet werden.

Soweit seitens des BFG um Vorlage eines **Koordinationspapiers** ersucht wurde, das die Verteilung der Managementkompetenzen zwischen ***F.B.*** und ***H.G.*** regle, wird ausgeführt, dass es ein derartiges Koordinationspapier **nicht gegeben** habe. Die Aufteilung der Managementkompetenzen sei demnach nur mündlich vereinbart worden.

Zur weiteren Frage, in welchem zeitlichen Rahmen Direktor ***H.G.*** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum im Durchschnitt in der laufenden Geschäftsführung der Bf. tätig und ob ihm diese Tätigkeit auch abgegolten worden sei, hält der steuerliche Vertreter fest:

Es sei ***H.G.*** unbenommen, **wieviele Firmen** er im beschwerdegegenständlichen Zeitraum als Direktor betreut habe.

Wenn die einzelnen Betreuungsverträge die Arbeit eines **Direktors vor Ort mit 10 Stunden pro Jahr** festlegen, seien dies bei den angegebenen 33 Firmen hochgerechnet 330 Arbeitsstunden pro Jahr. Eine Überbelastung von ***H.G.*** als Direktor könne dabei nicht festgestellt werden, da diese Arbeit in rund 3-4 Monaten ohne Probleme absolvierbar wäre.

H.G. habe bei vielen Unternehmen nach Auftrag weitere Arbeitszeit als Direktor verwendet und diese gesondert fakturiert. Welche Firmen dies gewesen seien und welche Leistungen hier erbracht worden seien, sei **nicht Aufgabe** der Überprüfung der Beschwerde der Bf.. Dies sei auch nicht die Grundlage von Fragestellungen bei der abgehaltenen Außenprüfung gewesen. Diese Frage sei daher außerhalb des Rahmens der Beantwortung eines Sachverhaltes, welcher die Bf. betreffe.

Zur Frage, welche Beträge seien in den Jahren 2011 bis 2017 für die Zurverfügungstellung von Geschäftsräumlichkeiten und personeller Infrastruktur jeweils an die ***T-Ltd*** entrichtet worden, werden die **Jahresrechnungen** der ***T-Ltd*** vorgelegt. Welche Zahlungen hier tatsächlich getätigt worden seien, sei aus der laufenden Finanzbuchhaltung bzw. aus dem audit & financial statement ersichtlich.

Die BP in Österreich habe jedoch nicht die Berechtigung, Überprüfungshandlungen einer zypriotischen Firma, die dort im Handelsregister eingetragen und steuerlich erfasst sei, zu übernehmen bzw. durchzuführen. Diese Vorgangsweise entspreche keiner Bestimmung von Arbeiten einer Außenprüfung gemäß BAO-Bestimmungen.

Zur Frage, welche Funktion habe ***H.G.*** bei der ***T-Ltd*** mit ebengleicher Geschäftsadresse, wird ausgeführt, es sei richtig, dass ***H.G.*** auch eine Direktorenfunktion bei der ***T-Ltd*** habe. Mit ***B.G.*** habe ***H.G.*** bei der ***T-Ltd*** einen Mitdirektor. Eine Überprüfung der ***T-Ltd*** im Rahmen einer

Betriebsprüfung könne jederzeit von der zypriotischen Finanzverwaltung vorgenommen werden. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum habe ***H.G.*** genügend Zeitkapazität, um seine Funktion als Direktor der Bf. in Koordination mit ***F.B.*** wahrzunehmen.

F.B. halte auch kein Aktienkapital der ***D-Ltd***.

13.4 erwirtschaftete Einnahmen 2011 bis 2017:

Zur Frage, aus welchen Gründen seien 2013 Umsätze erwirtschaftet worden, die letztlich aus in Österreich abgeschlossenen Geschäften und aus dem überwiegenden Tätigwerden des ***F.B.*** in Österreich resultieren, wird ausgeführt: Auf den Seiten 19 und 20 ersehe man den ausgewiesenen Reingewinn lt. BP iHv EUR 33.669,66 und einen steuerbaren Umsatz iHv EUR 45.693,96 (netto). Diese Umsätze seien durch die Holdinggesellschaft „Bf.“ getätigt und die ausgewiesene Mehrwertsteuer deshalb in Rechnung gestellt worden, da in fälschlicher Annahme der Finanzverwaltung die *geschäftliche Oberleitung* von Zypern nach Wien verlegt worden sei.

Zur Frage, in welcher Weise die faktische geschäftliche Oberleitung der Bf. in Österreich von Bedeutung für die Umsatzsteuerpflicht der für das Jahr 2013 versteuerten Umsätze iHv EUR 45.693,96 sei, wo letztlich eine Zahllast iHv EUR 9.138,79 resultierte, wird ausgeführt: Die faktische geschäftliche Oberleitung der Bf., die in dieser Frage angedeutet werde, existiere nicht.

Zur Frage, aus welchen Geschäften und in welcher Höhe in den Jahren 2011 bis 2017 Erträge erwirtschaftet wurden, die aus in Zypern abgeschlossenen Geschäften und aus dem überwiegenden Tätigwerden des ***H.G.*** resultieren, da seitens der zypriotischen Finanzverwaltung die ihr gestellte Frage, **ob** die Bf. eine **wirtschaftliche Tätigkeit in Zypern** ausübte, mit Antwort vom **15. November 2018 nicht beantwortet** wurde, wird seitens der Bf. ausgeführt:

Es wäre von Seiten des Finanzamtes Österreich, Dienststelle ***BM*** Melk Scheibbs, unbenommen gewesen, sich bei einer Nichtbeantwortung durch die zypriotische Finanzverwaltung neuerlich an diese zu wenden, um eine vollständige Beantwortung der Fragen zu erhalten.

Der steuerliche Vertreter habe in dieser Sache keine rechtliche Handhabe, um die Beantwortung von Fragestellungen einzumahlen oder zu erzwingen. Diese nötige Intervention müsste von Seiten der österreichischen Finanzbehörde im Rahmen des EU- Informationsaustausches bei der Finanzbehörde der Republik Zypern erfolgen.

Zur Frage, warum es 2011 bis 2014 **keine zypriotischen Steuerbescheide** gebe, da nach der Auskunft des Auditors ***S.D.*** für die zypriotische Steuerverwaltung eine Gesellschaft erst

dann existiere, wenn sie Ertragsteuern abführe und der Steuerverwaltung jährliche Audits zur Verfügung gestellt werden, wird ausgeführt:

Es würde 2011 bis 2014 entsprechende „**tax assessments**“ geben, aus denen hervorgehe, dass die Bf. als gegenständliche Limited steuerpflichtig sei. Einen vollkommenen Einblick in die Steuerpflicht der Bf. in Zypern ersehe man aus den beiliegenden „tax assessments“, beginnend mit dem „revenue year 2009“, endend mit „revenue year 2021“.

Zur Frage einer vorliegenden Doppelbesteuerung des Besteuerungssubstrates in Österreich und Zypern für die Jahre 2011 bis 2017 wird darauf verwiesen, dass die „**tax assessments**“ 2011 bis 2014 als Steuerbescheide der zypriotischen Steuerverwaltung gelten.

13.5 beantragte schriftliche Zeugenbefragungen:

Zum Faktum, dass die mit internat. Rückschein zugestellte schriftliche und an ***H.G.*** gerichtete schriftliche Zeugenbefragung an dessen Anschrift in ***Adresse3*** ***PLZ-Ort3a***, zugestellt und **nicht behoben** retourniert wurde, wird ausgeführt:

Die korrekte Zustelladresse für den beantragten Zeugen ***H.G.*** wäre das Büro der ***T-Ltd*** in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, gewesen. Sollte dort ein Zustellversuch unternommen werden, habe ***H.G.*** dem steuerlichen Vertreter versichert, dass diese Zustellung funktionieren werde.

Auch bei ***B.G.*** werde eine Zustellung der schriftlichen Zeugenbefragung an die Geschäftsadresse der ***T-Ltd*** erfolgreich sein, so die schriftliche Zeugenbefragung vom 14. August 2018 nach erfolglosem Zustellversuch wiederum retourniert worden sei.

Es sei korrekt, dass die zuständige Sachbearbeiterin der Bf. ***C.ML.*** und nicht ***A.A.*** sei. ***C.ML.*** sei ebenfalls auskunftsbereit, wobei eine Zustellung ebenfalls bei der ***T-Ltd*** in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, erfolgen müsste.

Soweit der von der Bf. beantragte Zeuge ***S.D.*** mit Eingabe vom 14. November 2018 festhält, dass er als beeideter Wirtschaftsprüfer die Bücher der Bf. nur bis 31.12.2012 geprüft und **keine Informationen** zu den nachfolgenden Jahren habe, wird dem entgegengehalten:

Der von der Bf. beantragte Zeuge ***S.D.*** habe bis 31.12.2012 audits verfasst und danach in den Jahren 2013 bis 2017 laufend „Financial Statements“ verfasst und diese bei der Finanzbehörde und beim Handelsregister eingereicht. Der steuerliche Vertreter habe mit ***S.D.*** ein Telefonat geführt, daher würde der steuerliche Vertreter die Richtigkeit dieser Aussage bestätigen.

Die von **RA** ***C.M.*** erteilten Auskünfte, dass die österreichischen Rechtsvorschriften in Zypern keine Anwendung finden und daher die Einwilligung der Bf. als Kundin eingeholt

worden sei, seien grundsätzlich richtig. In diesem Zusammenhang werde bemerkt, dass ab 2012 keine „audits“ mehr verfasst, sondern aufgrund der Einfachheit halber seien aufgrund des eingeschränkten Rechnungswesens „Financial Statements“ verfasst worden. Laut zypriotischem Gesellschaftsrecht sei es bei dieser Bilanzierungsform nicht notwendig, in einer Hauptversammlung diese „Financial Statements“ einem Beschluss zu unterziehen.

Auch hinsichtlich der beantragten Zeugenbefragung von ***C.ML.***, einer Mitarbeiterin der ***T-Ltd***, wo keine schriftliche Antwort aktenkundig sei, sollte die beantragte Zeugenbefragung an die Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, erfolgen.

14. Stellungnahme des Finanzamtes vom 9. August 2024:

14.1 Stellungnahme des FA zum BFG-Vorhalt vom 20. März 2023:

Im vorliegenden Fall könne zu Punkt 2 Frage 6, Punkt 4 Fragen 1 und 8, betreffend Rechnungen nach Wunsch, Management in Zypern und betreffend die ***D-Ltd*** wie folgt Stellung genommen werden:

Im vorliegenden Fall sei bemerkenswert, dass die ***D-Ltd*** bei 342 Firmen „Partner“ sei und ***B.G.*** Direktor der ***D-Ltd*** sei. ***B.G.*** sei auch Direktor der Bf. und zur Zeit Direktor bei vielen Firmen in Zypern.

Die Mails vom 13.07.2016, 08.07.2016, 20.03.2018 und 26.02.2018 (s. Beilage) an ***F.B.*** beschreiben, wie Umsätze/Leistungen „geschaffen“ werden, um

- einen Sitz in Zypern zu lukrieren,
- Kosten abzudecken und
- der Weg des Geldes wieder teilweise zurück nach Österreich erfolge.

Hier werden auch die Jahreskosten für die Bf. iHv EUR 8.100,00 angeführt (s. Mail vom 08.07.2016).

Es sei aber auch ersichtlich, dass für die ***B&Co*** nicht einmal Bürokosten abgerechnet worden seien, somit habe die ***B&Co*** nicht einmal eine feste Büroeinrichtung in Zypern gehabt.

Weiters sei auch zu erkennen, dass die Geschäftsabschlüsse/Besprechungen lt. Mail von ***B.G.*** vom 08.07.2016 im ***Adresse4*** stattgefunden haben. Es würden auch Kosten des ***B.G.*** für Flüge verrechnet. Dies erscheine ungewöhnlich, wenn alle handelnden Firmen in Zypern „gemeldet“ seien. Ebenso erscheine die Zusammenfassung von ***B.G.*** im Mail vom 08.07.2016 als Missbrauch iSd § 22 BAO.

Des Weiteren sei noch anzuführen, dass von der Pro AB Tradeconsult Ltd, wo ***B.G.*** aber auch ***H.G.*** jeweils als deren Direktoren bestellt seien, Rechnungen an österreichische Unternehmen wie ***BL-GmbH***, ***B-GmbH*** etc., wo es sich möglicherweise um Scheinrechnungen handle. Dadurch würden die Kosten für Firmen-Konstrukte in Zypern abgedeckt und würden Teilbeträge wiederum un versteuert zum Gesellschafter in Österreich zurückgelangen.

Nach der weiteren Mail vom 08.07.2016, 11:53, des Direktors ***H.G.*** an ***F.B.***, würden die Jahreskosten der Bf. bis September 2016 EUR 8.100,00 betragen. Dies entspreche jenem Betrag, damit ***TT-Ltd*** Ltd die Bf. nicht den Status einer „Briefkastenfirma“ habe.

14.2 Stellungnahme des FA zur Eingabe der Bf. vom 29. Juni 2023:

So auf Seite 5 seitens der Bf. ausgeführt werde, dass bei einer routinemäßigen Überprüfung (der Darlehensverträge) ein Fehler aufgefallen sei, werde seitens der BP darauf verwiesen, dass dies 7 Jahre nach der Erstellung der Darlehensverträge erfolgt sei und die BP dies aufgedeckt habe.

So nach den Ausführungen auf Seite 6 *„...für Tätigkeiten des ***F.B.*** als Direktor der Bf. ein Büro dieser Gesellschaft in ***Adresse4a*** nicht verwendet worden sei bzw. nicht verwendet werde“*, beschreibe ***B.G.*** in seiner Mail vom 08.07.2016 an die Bf. genau das Gegenteil: aus dieser Mail ergebe sich, dass dies *„... mit ***F.B.*** im ***Adresse4*** vereinbart ...“* worden wäre. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung könne der Mail vom 08. Juli 2016 nur eine höhere Beweiskraft zugesprochen werden, als jener Eingabe vom 29.6.2023, wo der Bf. sämtliche Auswirkungen eines Orts der Geschäftsleitung in Österreich bekannt gewesen seien.

Im Mail vom 08.07.2016 seien auch die Jahreskosten iHv EUR 8.100,00 angeführt: Im Schreiben der ***TT-Ltd*** (Beweisstück vom 8.2.2019) seien in dieser Summe lediglich **10 Arbeitsstunden/Jahr** eines Direktors inkludiert. Da im vorliegenden Fall ***B.G.*** lt. o.a. Mail im ***Adresse4*** anwesend und seine Anreise aus Zypern erfolgt sei, wären mit dieser Besprechung wahrscheinlich 10 Arbeitsstunden/Jahr aufgebraucht gewesen. Daher könne daraus geschlossen werden, dass keine relevanten Entscheidungen in Zypern getroffen worden seien, da ansonsten weitere Stunden verrechnet worden seien.

Dem Vorbringen der Bf. auf Seite 7, *„es sei eine nicht hinnehmbare Unterstellung, dass damit lediglich das Vorliegen einer „Briefkastenfirma“ vermieden worden sei oder die Existenz einer „off-shore-Gesellschaft“ ohne betriebliche Infrastruktur“* sei nach den Ausführungen des Finanzamtes entgegen zu halten: diese Aussagen würden nicht von der Behörde, sondern von der ***TT-Ltd*** selbst kommen (s. Beweisstück 08.02.2019): Seitens der ***TT-Ltd*** werde selbst ausgeführt:

„Die oben genannten Beträge sind Mindestkosten, damit das notwendige „Management and Control in Zypern“ gewährleistet und die Limited nicht den Status einer „Briefkastenfirma“ hat.“

Ebenso werde auf Seite 7 seitens der Bf. ausgeführt, dass

*„Strategische und finanziell wichtige Entscheidungen hat ***F.B.*** **alleine** getroffen“.*

Genau diese Punkte seien nach Ansicht der Behörde relevant für die Entscheidung, wo der Ort der Geschäftsleitung liege. Da ***F.B.*** diese Entscheidungen nach Auffassung der Behörde und nach den vorliegenden Unterlagen in Österreich getroffen habe, könne festgestellt werden, dass der Ort der Geschäftsleitung in Österreich liege.

Auf Seite 7 werde seitens der Bf. zudem festgehalten, dass ***B.G.*** die Post geöffnet und eventuell ***F.B.*** übermittelt habe. Diese Tätigkeiten bzw. Entscheidungen würden nach Ansicht der Behörde keine Grundlage bilden, um einen Ort der Geschäftsleitung (in Zypern) zu begründen.

So seitens der Bf. auf Seite 9 von fremdüblichen Leistungen geschrieben werde, sei in diesem Zusammenhang auf die korrespondierenden Verfahren GZ. ***GZ1*** und GZ. ***GZ2*** sowie auf die Niederschrift zur Erörterung vom 30.06.2022 zu verweisen: die Bf. habe die Beschwerden zurückgezogen, da die Behörde beim Erörterungstermin einen Antrag gestellt habe, diese Rechnungen als **Scheinrechnungen** zu behandeln und diese Rechnungen der natürlichen Person, ***F.B.***, zuzurechnen. In diesen Verfahren seien die Leistungen als fremdunüblich erachtet und nicht anerkannt worden.

Zusammenfassend sei somit festzuhalten, dass der *Ort der Geschäftsleitung* der Bf. sehr wohl in Österreich gewesen sei und noch immer sei. Somit haben entscheidende Eingaben der Bf. widerlegt werden können.

15. Ergebnisse der schriftlichen Zeugenbefragungen:

Nach den schriftlichen Zeugenaussagen ***H.G.*** von ***B.G.*** und vom 9. und 16. September 2024 habe der Geschäftsführer ***F.B.*** die Expertise gehabt, diese **strategischen Entscheidungen** zu treffen. ***H.G.*** sei dabei nach der Aussage von ***B.G.*** durch Dokumentationsübertragungen eingebunden worden. ***B.G.*** habe rund durchschnittlich **10 Wochenstunden** für die Bf. gearbeitet und sei mit der Überprüfung und Bearbeitung von Audit-Arbeiten sowie der Überwachung der Buchhaltung befasst gewesen. Ebenso habe ***B.G.*** Audit-Arbeiten bearbeitet. Der Inhalt des zwischen der Bf. und ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages gehe aus dem der Zeugenbefragung von ***B.G.*** angefügten Dokument hervor.

Zur weiteren Frage, dass die von ***T-Ltd*** der Bf. in Rechnung gestellten Entgelte den Betrag von **EUR 8.100,00** nicht überschritten haben, werde von ***B.G.*** festgehalten, dass die Bf. keinen weiteren Beratungsaufwand benötigt habe und es daher keine zusätzlichen Leistungen gegeben habe.

Auch ***H.G.*** habe nur **10 Stunden pro Kalenderjahr** für die Bf. gearbeitet, da er als Direktor nur bei wesentlichen Entscheidungen und Arbeiten habe verfügbar sein müssen. Alle laufenden Arbeiten habe das Sekretariat der ***T-Ltd*** erledigt. In diesem Zusammenhang werde auf die Frage 6 der Aufforderung zur schriftlichen Zeugenaussage vom 4. Juli 2024 verwiesen. Aufgrund seiner umfassenden Anwesenheit im Büro der ***T-Ltd*** sei es ohne zeitliche Probleme der Fall gewesen, dass ***H.G.*** mit einem Zeitvolumen von 10 Stunden jährlich und etwas darüber hinausgehend für **weitere 33 Firmen tätig** gewesen sei, die vergleichbare Arbeitsanforderungen wie die Bf. gehabt hatten.

Als Direktor der Bf. sei ***H.G.*** für keine speziellen Geschäftsbereiche zuständig gewesen, diese (speziellen Geschäftsbereiche) seien in Kompetenz seines Mitdirektors ***F.B.*** gefallen, der auch über eine ausreichende fachliche Expertise verfügt habe. Der guten Ordnung halber habe ***F.B.*** regelmäßig ***H.G.*** über strategische Geschäftsentscheidungen informiert, die ***F.B.*** getroffen habe. Dies sei meistens mit einem Telefonanruf erfolgt.

Geschäftsentscheidungen, die den Geschäftsbereich von ***F.B.*** mit seiner notwendigen Expertise betroffen haben, habe ***F.B.*** selbst gefällt. Ansonsten werde auf Frage 3 bzw. darauf verwiesen, dass ***F.B.*** der guten Ordnung halber ***H.G.*** mit einem Telefonanruf über strategische Geschäftsentscheidungen informiert habe.

Zur weiteren Frage, welche Geschäftsentscheidungen der Bf. ***H.G.*** ohne vorherige Rücksprache mit ***F.B.*** habe treffen können, wird von ***H.G.*** festgehalten: diese Geschäftsentscheidungen habe die Beauftragungen der *Mehrwertsteuer-Anmeldungen*, Veranlassung von Zahlungen der *Gewinnsteuer*, Zahlung der *Handelsregistergebühr* und alle *Hilfestellungen für den Auditor* bei der Erstellung der Jahresabschlüsse betroffen, weiters die Regelung vieler organisatorischer und technischer Bereiche, die der Kunde an ***H.G.*** fallweise herangetragen habe, die vom Firmensitz in Zypern aus geregelt haben werden müssen.

Zur Frage, dass die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten mitsamt Sekretärin im Jahre 2014 mit einem Gesamtbetrag von EUR 8.100,00 beworben und darüber hinaus die Arbeit eines Direktors im Ausmaß von 10 Wochenstunden pro Jahr beworben worden sei, wobei letzteres die Arbeit eines Direktors im Ausmaß von 1 Tag pro Jahr betreffe, wird von ***H.G.*** festgehalten: Da die Bf. als Kundin keinen weiteren Betreuungsaufwand benötigt und die in Rechnung gestellten Entgelte den Betrag von EUR 8.100,00 nicht überschritten haben, habe es für die Bf. keine zusätzlichen Leistungen gegeben.

Die schriftlich als Zeugin befragte ***T.M.*** hält mit Eingabe vom 18. September 2024 fest, dass Sie keine Arbeiten für die Bf. erledigt habe. Sie habe jedoch für den fraglichen Zeitraum in ihrer Eigenschaft als eine der Direktoren von ***CCS-Ltd*** für die Bf. gearbeitet. Die ***CCS-Ltd*** sei eine Tochtergesellschaft von ***N-LLC***. Demnach werde festgehalten, dass ***F.B.*** ihr **Büro niemals besucht** habe. Nach ihrem Wissen habe die Bf. mit ***TT-Ltd*** einen Vertrag über die Bereitstellung von **Virtual-Office-Dienstleistungen** in Limassol abgeschlossen habe. ***T.M.*** habe keine Informationen oder Kenntnisse über den Inhalt ihres Vertrages darüber, wie oft ***F.B.*** die genannten Virtual-Office-Dienstleistungen in Anspruch genommen habe oder wie häufig er Zypern besucht habe.

Die an ***C.ML.*** als Mitarbeiterin der ***TT-Ltd*** gerichtete schriftliche Zeugenbefragung vom 4. Juli 2024 wurde mit 9. Juli 2024 nachweislich mit Hinterlegung der ***TT-Ltd*** zugestellt und nicht behoben. Mit weiterer Erinnerungsmail vom 16. September 2024 wurde diese schriftliche Zeugenbefragung abermals der ***T-Ltd*** übermittelt.

Von ***C.ML.*** wird als Mitarbeiterin der ***TT-Ltd*** zur Frage, ob **Ausgangsrechnungen** der Bf. in den Büroräumlichkeiten der ***TT-Ltd*** in Zypern ausgestellt wurden, festgehalten:

Zur Beantwortung dieser Frage müsse man grundsätzlich zwischen zwei Rechnungsausstellern unterscheiden: die Bf. habe in den Jahren 2011, 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017 Rechnungen in deutscher Sprache ausgestellt, wobei das Briefpapier verwendet worden sei, das der Geschäftsführer ***F.B.*** in Österreich auf Lager gehabt habe. Die Rechnungsempfänger seien **B-GmbH**, **BL-GmbH**, **BS-GmbH** und **BSR-GmbH**. Diese Rechnungen seien den Finanzbehörden bereits im Rahmen der laufenden BP von der Bf. vorgelegt worden. Der Vollständigkeit halber werden diese Rechnungen dem BFG auf Grundlage der gestellten Fragen zur Verfügung gestellt. Beim Ausstellen der Rechnungen sei auf eine vereinbarte „Managementgebühr“ verwiesen worden, die von der Bf. an ihre eigenen Tochtergesellschaften gezahlt worden sei. Im Jahre 2014 habe die Bf. der **B-GmbH** eine Rechnung für die Erstellung und Umsetzung eines *Immobilienentwicklungskonzepts* für den Zeitraum 2014-2016 ausgestellt, welches Grundstücke mit einer Gesamtfläche von 35.000 m² umfasst habe.

In Einzelfällen habe die ***TT-Ltd*** ebenfalls von 2011 bis 2017 Rechnungen ausgestellt, dies jedoch in geringem Umfang. Das Archivierungssystem der ***TT-Ltd***, das auch für die laufende Buchhaltung von der Bf. verwendet worden sei, entspreche den gesetzlichen Aufbewahrungspflichten für Belege in Zypern, wonach Belege maximal 6 Jahre aufbewahrt werden müssen. Diese Aufbewahrung könne entweder in Papierform durch Ablage in Ordnern oder elektronisch erfolgen. Aufgrund der begrenzten Archivierungskapazitäten der „Verwaltungskunden“ von ***TT-Ltd*** sei es nicht möglich, Belege über den gesetzlichen Aufbewahrungszeitraum zu archivieren, da dies die Kapazität des IT-Systems überlasten würde

und gegen interne Vorschriften verstoße. Daher habe man seitens der *****TT-Ltd***** keine Möglichkeit, dem BFG Dokumente aus diesen Rechnungen bereitzustellen.

Zur weiteren Frage, **ob** es **Meetings** der Direktoren *****H.G.***** und *****F.B.***** in den Büroräumlichkeiten der *****TT-Ltd***** in den Jahren 2011 bis 2017 gegeben habe, wo *****F.B.***** anwesend gewesen sei, werde festgehalten:

Im Allgemeinen sei die interne Kommunikation zwischen dem Geschäftsführer *****F.B.***** und den Geschäftsführern *****H.G.***** sowie später *****B.G.***** über **moderne Kommunikationsmittel** wie „Zoom-Konferenzen“, längere geschäftliche Telefonate, E-Mails, SMS und andere Kommunikationsmittel. Darüber hinaus haben von 2011 bis 2014 bei **Treffen der Geschäftsführer in Wien** oft persönliche Gespräche und Geschäftstermine vor Ort stattgefunden, da *****F.B.***** sowie die beiden Geschäftsführer in Zypern (*****H.G.***** und *****B.G.*****) **regelmäßig geschäftliche Termine in Wien** gehabt haben, bei denen auch Treffen mit *****F.B.***** vereinbart worden seien.

Von **Ende 2015 bis** zum Ausbruch der Corona-Pandemie im Jahre **2020** haben ebenfalls Geschäftstreffen in Zypern stattgefunden. *****C.ML.***** verweise auf die Informationen, die sie bereits den Finanzbehörden zur Verfügung gestellt haben. Es liege auch eine Kopie des Memorandums vom 23. Juni 2023 vor, das bereits am 29. Juni 2023 im Beschwerdeverfahren mit den Rechnungen eingereicht worden sei.

Nach der beigefügten Aktennotiz vom 23. Juni 2023 des steuerlichen Vertreters betreffend geschäftlich bedingte Flugreisen Wien-Larnaca-Wien von *****F.B.***** im Zeitraum 2015 bis 2019 würden die Tätigkeiten des *****F.B.***** belegmäßig wie folgt aufscheinen:

- Dezember 2015
- September 2017
- August 2018
- Jänner 2019

Die Aufenthalte seien jeweils für einige Tage anberaumt gewesen und haben Geschäftsbesprechungen auch mit Mitdirektor *****H.G.***** gedient, sowie den Arbeiten im Büro der Bf. in *****Straße1*****, *****PLZ-Ort1*****. Ebenso habe es Koordinationsarbeiten mit dem Sekretariat, Telefonate, E-Mails und sonstige Managementarbeiten gegeben.

Im Jahre **2016** habe es **keinen Aufenthalt** in Zypern gegeben. In diesem Jahr seien sämtliche notwendige Arbeiten für das Management des Unternehmens über *E-Mail-Verkehr* und *Videokonferenzen* bewerkstelligt worden.

Hinsichtlich der Frage, **wie häufig** *****F.B.***** in den Jahren 2011 bis 2017 bei Meetings in den Büroräumlichkeiten der *****TT-Ltd***** werde auf die ausführliche Antwort in Bezug auf Gespräche in allen Geschäftsbereichen der Bf., die auf elektronischem Weg geführt worden

seien, verwiesen. Der Grund hierfür sei gewesen, unnötige **Flugkosten, Unterkunftskosten** und Zeitaufwand zu minimieren.

16. Richtigstellung vom 22. Jänner 2025

Mit Richtigstellung vom 22. Jänner 2025 hält der steuerliche Vertreter abermals fest, dass in *****PLZ-Ort4***, ***Adresse4*****, lediglich behaupteter und damit nicht existierender Firmensitz der Bf. bestehe.

Darüber hinaus werde nunmehr – entgegen den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juni 2023 richtiggestellt, dass die BP-Feststellung in Tz. 6 des BP-Berichts betreffend außerbilanzmäßige Kürzung von Einnahmen aus verbundenen Unternehmen nicht bekämpft werde.

17. Mitteilung des Finanzamtes vom 13. März 2025:

Nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes vom 13. März 2025 sei bei den österreichischen verbundenen GmbHs unter *****GZ1*** (**B-GmbH***)** und *****GZ2*** (**BL-GmbH***)** von der Behörde festgestellt worden, dass iZm Leistungen der Bf. Missbrauch iSd § 22 BAO, Leistungsversagungen iSd § 21 BAO bzw. keine betriebliche Veranlassung und Scheinrechnungen iSd § 23 BAO vorliegen würden. Die Beschwerden gegen diese Bescheide seien allesamt zurückgezogen worden.

Im BP-Bericht der Bf. sei von der Behörde ausgeführt worden, dass mit dem Wissensstand 2019 keine Beschäftigten haben eruiert werden können. Es seien keine Bücher oder Aufzeichnungen, kein Betreuungsvertrag, kein Mietvertrag und kein zwischen den Direktoren verfasstes Koordinationspapier vorgelegt worden. Die Einnahmen würden fast ausschließlich aus verbundenen Unternehmen resultieren und als Scheinrechnungen gelten. Die restlichen aufscheinenden Umsätze/Einnahmen haben nicht aufgeklärt werden können. Auch die zypriotische Finanzverwaltung könne nicht mitteilen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. ausgeübt werde. Aufgrund der Nichtvorlage von Unterlagen habe im Zuge der BP die Geschäftstätigkeit darüber hinaus nicht überprüft bzw. festgestellt werden können. Daher sei eine Schätzung durch die BP erfolgt. Aufgrund des im BP-Berichts angeführten Sachverhalts habe die BP bereits im BP-Bericht ausgeführt, dass es sich bei der Bf. um eine **Domizilgesellschaft handle**.

Aus den dem BFG nachgereichten Mails von *****F.B.***, ***H.G.***** vom 13. Juli 2016, 8. Juli 2016, 20. Juni 2018, 19. März 2018 und 26. Februar 2018 sei erkennbar, dass iZm der Bf. und *****B&Co***** Rechnungen geschaffen worden seien, um eine Tätigkeit der Firmen „am Papier“ abzubilden, Aufwände in Österreich zu erfinden, um zu steuergünstigen Auszahlungen

zu gelangen. Hier werde aufgezeigt, dass auch Scheinrechnungen iZm Fremdfirmen „erfunden“ worden seien.

Ob der im BP-Bericht bezeichneten Bf. als Domizilgesellschaft Einkünfte oder Geschäftsanteile zugerechnet und diese daher **überhaupt als Zurechnungssubjekt** zum Tragen komme, habe im Zuge der BP aufgrund der Mitwirkungsverweigerung **nicht vollständig geklärt** werden können. Zumindest seien jene Umsätze/Einnahmen, die in Österreich lokalisiert werden konnten, **als Scheinrechnungen** beurteilt worden.

Aus den der Behörde vorliegenden Unterlagen und Sachverhalt lasse sich erkennen, dass die Bf. nur für die Gewinnabschöpfung bzw. Steuerminimierung von *****F.B.***** vorgeschoben worden sei, dies zu dem Zweck, um Aufwände in Österreich zu erfassen und Anteilsverkäufe in den Jahren 2010, 2013 und 2016 steuerlich zu verschieben. Die Bf. habe nicht dem Zweck gedient, die in Rechnung gestellten Aufgaben zu erfüllen, am Wirtschaftsleben teilzunehmen oder Funktionen zu übernehmen. Es habe nicht festgestellt werden können, dass die Bf. über Leistungen disponieren, Marktchancen nützen oder Leistungen habe variieren können, da im Zuge der BP **nur Scheinrechnungen vorgefunden** worden seien.

Die Einschaltung der Bf. als Briefkasten- bzw. Domizilgesellschaft sei nach Auffassung der Behörde aus rein steuerlichen Gründen erfolgt und habe u.a. dazu gedient, Aufwände in Österreich zu lukrieren und Gewinne ins Ausland zu verlagern, um dadurch eine steuerbegünstigte Auszahlung an den Gesellschafter zu erlangen.

In Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer könne ausgeführt werden: Wenn das BFG zum Schluss gelange, dass eine funktionslose Briefkastenfirma vorliege, sei dennoch Mindestkörperschaftsteuer vorzuschreiben. Dies insbesondere, da es sich um eine ausländische Körperschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland handle, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sei. Daher unterliege diese gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 der Mindestkörperschaftsteuer (vgl. UFS vom 18.3.2013, RV/3084-W/12, BFG-Journal 2014, S. 93).

In Zusammenhang mit der **Umsatzsteuer 2013** könne ausgeführt werden: Von der Bf. seien keine Unterlagen über Geschäftstätigkeiten vorgelegt und die von der Bf. an verbundene Unternehmen gelegten Rechnungen bei diesen als Scheinrechnungen beurteilt worden. Im Jahre 2013 sei zB ein gewisser Aufwand iHv EUR 16.700,00 im Schätzungswege in Österreich anerkannt worden.

Die in der Bilanz/Saldenliste der Bf. angeführten Umsätze iHv EUR 180.132,75 (brutto) haben nicht nachvollzogen werden können. Die Umsatzschätzung der BP habe aber diesen ausgewiesenen Umsatz als Schätzungsgrundlage herangezogen und die bisher in Österreich nicht anerkannten Rechnungen abgezogen. Von diesem Bruttobetrag sei die Umsatzsteuer herausgerechnet und der Nettobetrag der Umsatzsteuer unterworfen worden. Die der BP

vorliegenden Rechnungen der Bf. iZm verbundenen Unternehmen würden keinen gesonderten Ausweis an Umsatzsteuer zeigen. Aus welchen Umsätzen der Restbetrag iHv EUR 45.693,96 resultiere, habe von der BP nicht aufgeklärt werden können. Insbesondere habe nicht geklärt werden können, ob hier Rechnungen ausgestellt und ob die Umsatzsteuer gesondert worden sei.

Mit Eingabe vom 14. März 2025 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob es sich bei der Bf. mit Sitz in Zypern um eine gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 im Inland unbeschränkt steuerpflichtige zypriotische Domizilgesellschaft handelt, deren Ort der geschäftlichen Oberleitung sich nicht in Zypern, sondern in Österreich am Wohnsitz des Geschäftsführers ***F.B.*** in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4a*** bzw. ***Adresse4*** befindet.

Nach den Feststellungen der BP sei davon auszugehen, dass die Bf. in Zypern über keine Räumlichkeiten verfüge, die einen Ort der Geschäftsleitung in Zypern begründen, sodass es sich bei der Bf. um eine zypriotische Domizilgesellschaft handle, deren Ort der Geschäftsleitung sich in ***Ort4*** in Österreich befinde.

Bei der Bf. handelt es sich um eine im Jahre 2008 gegründete zypriotische Limited Company mit handelsrechtlichen Sitz in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, wo sich das Büro des zypriotischen Secretary von ***C.M.***, Senior Partner der ***N-LLC***, befindet. Den Betriebsgegenstand der Bf. bildet lt. KSV-Auskunft die Immobilienverwaltung, wobei sich in deren Anlagevermögen nach den Feststellungen der BP lediglich Beteiligungen befinden.

Im Anlagevermögen sind keine Immobilien enthalten, darüber hinaus nimmt die Bf. auch eine Holdingfunktion wahr.

Bei der Bf. sind keine Dienstnehmer beschäftigt. Aufgrund des mit der ***TT-Ltd***/Zypern geschlossenen Betreuungsvertrages stellt diese der Bf. an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, *Büroräumlichkeiten* mitsamt *Dienstnehmern*, miteinschließlich der Tätigkeit des „directors“ ***H.G.*** zur Verfügung. Geschäftskontakte der Bf. werden somit über die Bediensteten der ***TT-Ltd*** in Zypern wahrgenommen, deren Leistungen von der Bf. im Rahmen eines Betreuungsvertrages in Anspruch genommen werden.

Bei den Büro- und Geschäftsräumlichkeiten in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, handelt es sich um „Shared offices“ bzw. „Coworking Spaces“, deren Büro- und Geschäftsräumlichkeiten von

mehreren Firmen gleich einem RIZ genutzt werden. Dort wird der Bf. ein zu benützender Arbeitsplatz mit einem versperrbaren Rollkasten zur Verfügung gestellt. Konkret ist eine Sekretärin der ***T-Ltd*** mit Schreibarbeiten, Rechnungsausstellung, Verfolgung der Zahlungseingänge und der Buchhaltung der Bf. befasst.

Bei der Telefonnummer der Bf. handelt es sich um die Telefonnummer der ***TT-Ltd***, die Mail-Adresse der Bf. lautet auf ***Mail1***.

Nach den von der BP durchgeführten Internetrecherchen ist ***H.G.***, wohnhaft in ***Adresse3*** ***PLZ-Ort3a***, bei weiteren 33 Firmen zu deren „director“ bestellt (Abfragedatum: 19.03.2019 bei 20 Firmen).

Die Geschäftsanteile an der Bf. werden zur Gänze von ***B&Co***, einer Limited Partnership bzw. Personengesellschaft mit ebengleicher Sitzadresse in ***Bf1-Adr*** gehalten, wo die ***D-Ltd***, ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, „General Partner“ (unbeschränkt haftender Gesellschafter) und bis Oktober 2016 ***F.B.*** „Limited Partner“ (beschränkt haftender Gesellschafter) waren. Zu Direktoren der ***D-Ltd*** mit Sitz in Zypern sind ***H.G.*** und ***B.G.*** bestellt, den Betriebsgegenstand der ***B&Co*** bildet die Unternehmensberatung.

Der zwischen der Bf. und der ***TT-Ltd***/Zypern geschlossene **Betreuungsvertrag**, der die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten und Bediensteten an der Adresse in ***Bf1-Adr*** sowie die Tätigkeit des ***H.G.*** für die Bf. regelt, wurde bis dato **nicht vorgelegt**.

Zu „directors“ der Bf. sind ***F.B.***, wohnhaft in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, und ***H.G.***, in ***Adresse3*** ***PLZ-Ort3a***, bestellt, wobei ***H.G.*** seine Direktorentätigkeit bei der Bf. aufgrund eines zwischen der Bf. und der ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages ausübt. ***F.B.*** und ***H.G.*** sind gesellschaftsrechtlich zur Geschäftsführung der Bf. berufene Organe und beide einzelzeichnungsberechtigt. ***F.B.*** übt seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Bf. aufgrund eines mit der Bf. mündlich geschlossenen Vertrages und damit auf Basis eines Werkvertrages aus, wobei für seine Geschäftsführungstätigkeit ab November 2013 monatlich EUR 1.300,00 verrechnet wurden. Etwaige Entlohnungen des ***F.B.*** für seine Geschäftsführungstätigkeit bei der Bf. werden mit seinem Mitdirektor ***H.G.*** vereinbart.

Mit der zwischen der Bf. und ***F.B.*** geschlossenen Vereinbarung vom 1. Juni 2012 wurde festgelegt, dass ***F.B.*** als „Vor-Ort-Direktor“ in Österreich fungieren muss, um das Risiko, wie Aufsichtspflicht, Minimalinvestitionen bei Immobilien, Reduzierungen bei Reparaturen und Instandhaltung zu gewährleisten. In der vorstehenden Vereinbarung vom 1. Juni 2012 wird die Unternehmensadresse der Bf. mit ***Adresse5***, ***PLZ-Ort3b***, bezeichnet, obgleich diese Adresse nur bis 2010 die gültige Adresse der Bf. war.

Beide Direktoren der Bf., ***F.B.*** und ***H.G.***, sind nach der Satzung als Direktoren bzw. Geschäftsführer der Bf. gleichberechtigt, somit kommt keinem der Geschäftsführer eine Funktion als sog. „Vorstandsvorsitzender“ zu.

Die Bf. besitzt an der Geschäftsadresse in ***Bf1-Adr*** einen Büroraum im Rahmen eines umfassenden Beratungs- und Bevollmächtigungsvertrages mit der ***TT-Ltd***, welcher der Bf. Büroräumlichkeiten mit einem entsprechenden zu *benützenden Arbeitsplatz* zur Verfügung stellt. Dabei ist ein *versperrbarer Rollkasten* beigegeben, in dem Unterlagen der Bf. gelagert sind.

Für die Erbringung diverser diverser Bürodienstleistungen wurden der Bf. in den Jahren 2013 bis 2018 aufgrund des mit ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages u.a. die folgenden Beträge in Rechnung gestellt:

RE-Datum:	Bezeichnung:	netto:
23.10.2013	Zeitraum 01.09.2013-30.11.2013	1.775,00
10.01.2014	Zeitraum 01.12.2013-28.02.2014	1.775,00
04.03.2014	Zeitraum 01.03.2014-31.05.2014	1.775,00
02.06.2014	Zeitraum 01.06.2014-31.08.2014	1.775,00
01.09.2014	Zeitraum 01.09.2014-30.11.2014	1.775,00
15.01.2015	Zeitraum 01.12.2014-28.02.2015	2.025,00
05.03.2015	Zeitraum 01.03.2015-31.05.2015	2.025,00
15.06.2015	Zeitraum 01.06.2015-31.08.2015	2.025,00
30.12.2016	Zeitraum 01.09.2015-31.08.2016	5.265,00
04.07.2017	Zeitraum 01.09.2016-31.08.2017	8.100,00
17.01.2018	Zeitraum 01.09.2017-31.08.2018	8.100,00
SUMME:		36.415,00

Die in den Jahren 2013 bis 2018 fakturierten Aufwendungen wurden dabei im Wesentlichen wie folgt umschrieben, wobei die Eingangsrechnungen vom 04.07.2017 und 17.01.2018 beispielhaft angeführt werden:

ER vom 04.07.2017 und 17.01.2018 – jeweils € 8.100,00 (netto):

01.09.2016-31.08.2017 und 01.09.2017-31.08.2018:

€ 5.400,00: Jahresgebühren für den Zeitraum vom 01.09.17 bis 31.08.18 einschließlich der folgenden Leistungen: alles Relevante für das Unternehmen, Bereitstellung von einem **örtlichen Direktor mitsamt Sekretär**, eingetragen und im Büro, Adresse, Sekretariatstätigkeit (max. 50 Std.), Vorbereitung und Einreichung der vierteljährlichen Mehrwertsteuererklärungen und der monatlichen MIAS-Formulare an die Mehrwertsteuerbehörden in Zypern.

€ 2.700,00: Bereitstellung für die Führung eines effektiven Managements in Zypern. Beinhaltet: Bereitstellung des kompletten Büros, Infrastruktur, zB Postanschrift, Telefon- und Faxleitungen, Sekretariatstätigkeit, die Führung des Unternehmens, die Vertretung im Umgang

mit den Behörden, Koordination der Buchhaltung und die Verfahren zum Jahresende; Führung von Bankkonten (d.s. € 225 x 12). GESAMT: **€ 8.100,00/Jahr**

In Zeitraum 2013 bis 8/2015 beinhaltete die mit *****T-Ltd***** getroffene Vereinbarung die Bereitstellung eines örtlichen Direktors mitsamt Sekretär im Ausmaß von max. **12,5 Stunden** pro Quartal, ab 9/2015 wurde die Bereitstellung Sekretariatsleistungen im Ausmaß von maximal **50 Stunden** pro Quartal vereinbart.

Aufgrund der für den Zeitraum 2011 bis 2017 vorgelegten zypriotischen „tax assessments“ hat die Bf. die folgenden zypriotischen Steuern entrichtet:

Steuerjahr:	Brutto-einkommen:	Verlust-abzug:	Geld-strafe:	zypriot. Steuer:
Jahr 2011:	3.181,00			100,00
Jahr 2012:	- 14.122,00			0,00
Jahr 2013:	3.603,00			100,00
Jahr 2014:	- 75.435,00		100,00	100,00
Jahr 2015:	146.632,00	- 109.227,00	100,00	100,00
Jahr 2016:	55.427,00		100,00	100,00
Jahr 2017:	16.390,00		100,00	100,00
Jahr 2018:	- 71.928,00			0,00

Bei ****B-GmbH*****, *****BL-GmbH*****, *****BS-GmbH***** und *****BSR-GmbH***** handelt es sich jeweils um **verbundene Gesellschaften**, an die seitens der Bf. Leistungen verrechnet wurden, die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011 bis 2015 bei der Bf. mangels Fremdüblichkeit nicht als Einnahmen anerkannt wurden. Nach den Feststellungen der BP hat die Bf. in den Jahren 2011 bis 2015 ausschließlich Einnahmen aus Rechnungen an verbundene, in Österreich ansässige Unternehmen erzielt.

Im vorliegenden Fall wurden keine zur Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen (Konten, Saldenlisten, Um- und Nachbuchungslisten, Jahresabschlüsse) vorgelegt, weswegen die Besteuerungsgrundlagen 2011 bis 2016 im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt wurden. Dies mit der Begründung, dass es sich bei der Bf. um eine in Zypern domizilierte Gesellschaft handelt, wo das Finanzamt eine Anfrage gemäß EU-Amtshilfegesetz, EU-AHG BGBl I 2015/116, vornehmen kann.

Seitens der *****TT-Ltd***** in *****Straße1*****, *****PLZ-Ort3*****, wurde die Zurverfügungstellung von Geschäftsräumlichkeiten samt personeller und betrieblicher Infrastruktur im Juni 2014 wie folgt angeboten bzw. beworben:

jährliche Kosten der Limited, beinhaltet folgende Leistungen:	EUR 5.400,00
• Bereitstellung eines örtlichen Direktors und des Firmensekretärs, der Direktor ist eine natürliche Person • Büroadresse für das Firmenregister • einfache Buchhaltung und Sekretariatsleistungen (max. 50h) • Mehrwertsteueranmeldungen (vierteljährlich) • Veranlassung der Vorauszahlungen der Gewinnsteuer • Durchführung und Zahlung der Handelsregistergebühr • Hilfestellung für den Auditor bei Erstellung des Jahresabschlusses • Überprüfung des Jahresabschlusses und Freigabe nach Rücksprache mit dem Klienten • Bezahlung der Gewinnsteuer	
Bürokostenbeitrag EUR 225,00/Monat, beinhaltet folgende Leistungen:	EUR 2.700,00
• Benützung der Infrastruktur mit Verwendung einer örtlichen Telefon- und Faxnummer • Zurverfügungstellung eines Postfaches und tägliche Abholung der Post • Ausstellung von Rechnungen und anderen Schreiben im beschränkten Maße • Kontrolle des Bankkontos • Durchführung von Überweisungen nach Beauftragung • Arbeit des Direktors für 1 Tag pro Jahr (entspricht 10 Stunden)	
GESAMT	EUR 8.100,00

Die vorstehenden Beträge im Gesamtbetrag von EUR 8.100,00 werden lt. *****T-Ltd***** als Mindestkosten bezeichnet, damit das notwendige „Management and Control in Zypern“ gewährleistet und „die Limited nicht den Status einer „Briefkastenfirma“ habe.

Seitens der zypriotischen Finanzverwaltung wurde die Frage nach den wirtschaftlichen Aktivitäten der Bf. in Zypern nicht beantwortet. Die Dienstleistungen der Bf. seien durch *****F.B.***** erbracht worden. Die Rechnungen der Bf. seien vom lokalen Sekretär im Büro der Bf. gemäß den Anweisungen der Direktor erstellt worden.

2. Rechtliche Würdigung – unbeschränkte Steuerpflicht der Bf. im Inland:

2.1 rechtliche Grundlagen zur Mindestkörperschaftsteuerpflicht:

Nach § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 ist für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften für jedes volle Kalenderjahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht

eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 7 des Aktiengesetzes 1965, § 6 des GmbH-Gesetzes und Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1) zu entrichten. Fehlt bei ausländischen Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als die gesetzliche Mindesthöhe nach § 6 des GmbH-Gesetzes, ist § 6 des GmbH-Gesetzes maßgebend.

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften würden nach § 1 Abs. 2 Z 1 dabei juristische Personen des Privatrechts gelten. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Beschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1. Als Körperschaften gelten nach § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 die Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Nach § 27 Abs. 1 BAO haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.

Als Ort der Geschäftsleitung ist nach § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist nach § 29 Abs. 1 BAO jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Als Betriebsstätten gelten nach § 29 Abs. 2 BAO insbesondere

- a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und

sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Soweit nach § 184 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Zypern bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Ist gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA-Zypern nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung befindet.

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Zypern bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst nach Art. 5 Abs. 2 DBA-Zypern insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte und
- e) eine Werkstatt

Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nach Art. 5 Abs. 4 DBA-Zybern nicht als Betriebstätten:

- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die aus schließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die aus schließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Zybern dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.

Nach Art. 7 Abs. 3 DBA-Zybern werden bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebstätte die für diese Betriebstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Zybern dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Sache, so ist es der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offenzulegen (vgl. VwGH 22.1.1992, Zl. 90/13/0200).

Auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen an der Aufklärung kann im besonderen dann nicht verzichtet werden, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann. Wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (vgl. VwGH 22.1.1992, Zl. 90/13/0200). Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte beizuschaffen (vgl. VwGH 12.7.1990, Zl. 89/16/0069 mwN; 28.10.1987, Zl. 85/13/0179 mwN).

Eine Körperschaft ist gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht reicht es aus, wenn eines der beiden Anknüpfungsmerkmale, Sitz oder Geschäftsleitung, im Inland gegeben ist (vgl. Hohenwarther-Mayr in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, WU-KStG, § 1, Rz. 47).

Als Ort der Geschäftsleitung ist nach § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Der Ort der Geschäftsleitung muss mit dem Sitz der Körperschaft (lt. Rechtsgrundlage) nicht übereinstimmen. Im Gegensatz zum Sitz der Körperschaft ist der Ort der Geschäftsleitung keinen rechtsgeschäftlichen Gestaltungen und Bestimmungen zugänglich. Der Ort der Geschäftsleitung liegt nämlich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird, wo die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet werden, wo also die unternehmenslenkenden Dispositionen getroffen werden (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 94/15/0206).

Den Ort, wo der für die Geschäftsleitung entscheidende Wille gebildet wird, setzt der VwGH mit jenem gleich, wo der für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 94/15/0206; 31.5.2000, Zl. 97/13/0200; 16.9.2003, Zl. 97/14/0169; Ritz, BAO, § 27, Rz. 2).

Da § 27 BAO den Mittelpunkt der Geschäftsleitung als bestimmend festlegt, kann eine Körperschaft **nur einen Ort der Geschäftsleitung** haben (vgl. VwGH 2.3.1956, Zl. 0598/54). Wenn die Geschäftsleitung dezentralisiert ist, ist der Ort der Geschäftsleitung dort, wo sich in organisatorischer Hinsicht die **bedeutungsvollste Stelle der Lenkung** und Leitung befindet (s. sinngemäß KSt-RL 2001, Rz. 6). Dabei ist nach einer qualitativ-quantitativen Methode vorzugehen. Zunächst sind die geschäftsleitenden Entscheidungen qualitativ zu bestimmen und danach ist festzustellen, an welchem Ort die überwiegende Zahl dieser Entscheidungen getroffen wird (vgl. Kessler/Müller, IStR 2003, S. 365; Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1, Rz. 57).

Dabei kommt es nicht darauf an, wo die Anordnungen ausgeführt werden (vgl. RFH, RStBl 1934, 1078, Koenig in Koenig, AO, § 10, Rz. 5) bzw. wo die meisten Geschäfte abgeschlossen werden (vgl. RFH, RStBl 1931, 848).

In der Regel wird der Ort der Geschäftsleitung in den Büroräumen des Geschäftsführers sein (vgl. BFH, BStBl 1991 II 554), dieser Ort kann aber auch in seiner Wohnung liegen (vgl. BFH, BStBl II 857; BStBl 1999 II 437). Demgemäß kommt es für die Annahme einer Betriebsstätte nicht auf den formellen Sitz einer Gesellschaft, sondern auf den Ort der (tatsächlichen) Geschäftsleitung einer Gesellschaft an (vgl. VwGH 31.5.2000, Zl. 97/13/0200). Entscheidend ist dabei das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 94/15/0206; 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

Maßgebend ist die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören wie zB Tagesgeschäfte. Ausschlaggebend hierfür sind die für das Tagesgeschäft bedeutsamen Entscheidungen (vgl. VwGH 24.5.2012, Zl. 2008/15/0211).

Dabei kommt es nicht auf die Handlungen im laufenden Tagesgeschäft selbst an, sondern auf jene wesentlichen Geschäftsentscheidungen, die dann im Tagesgeschäft umgesetzt werden (vgl. Hohenwarther-Mayr in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, WU-KStG, § 1, Rz. 48).

Zu ihnen gehören nicht die Mitwirkung der Gesellschafter an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung (vgl. BFH 1995, Zl. 175; Ritz, BAO, § 27, Rz. 4).

Welche Anordnungen und Entscheidungen in diesem Zusammenhang die maßgeblichen sind, hängt insbesondere von der **Art der Tätigkeit der Körperschaft** ab und bedarf einer einzelfallbezogenen Gewichtung und Abwägung (vgl. VwGH 24.5.2012, Zl. 2008/15/0211). So sind an den Ort der Geschäftsleitung einer operativen Gesellschaft regelmäßig höhere Anforderungen zu stellen als zB bei bloßer Vermögens- oder Beteiligungsverwaltung, bei der für den konkreten Geschäftsbetrieb nur relativ wenige Tätigkeiten erforderlich sind (vgl. Achatz/Bieber in Achatz/ Kirchmayr, KStG, § 1 Rz. 54ff mwN).

Für die Bestimmung der Geschäftsführung ist die zivilrechtliche Befugnis zur Geschäftsführung ohne Bedeutung; entscheidend ist vielmehr, **wer** die geschäftliche Oberleitung **faktisch ausübt** (vgl. RFH 25.7.1935, III A 89/35, RStBl 1935, 1366; RFH 3.7.1936, I A 150/36, RStBl 1936, 804).

Zur Bestimmung des **Ortes der Geschäftsleitung** ist vielmehr darauf abzustellen, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Entscheidend ist daher, an **welchem Ort** die tatsächlichen geschäftlichen Oberleiter **ihren Willen** zu den Geschäftsführungsmaßnahmen

von einiger Wichtigkeit bilden (vgl. Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, S. 138).

Auf den Ort der Willensbildung ist insbesondere dann abzustellen, wenn dieser lokalisierbar und nachvollziehbar ist. Eine derartige Nachvollziehbarkeit kann sich bei Kollektivorganen etwa aus *Aufzeichnungen über die Zusammenkünfte* (zB Vorstandsprotokolle etc.) ergeben (vgl. Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Körperschaften, S. 138).

Sind allerdings Ort und Vorgang der Willensbildung nicht lokalisierbar, wird im Regelfall nicht auf jenen Ort abzustellen sein, an dem die Willenserklärung formal kundgetan wird, sondern an jenem Ort, an dem die **geschäftsleitenden Tagesgeschäfte** tatsächlich vorgenommen werden, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (vgl. BFH 23.1.1991, I R 22/90, BStBl II 1991, 554; 25.8.1999, VIII R 76/95, BFH/NV 2000, 300).

Faktisch wird damit auf jenen Ort abgestellt, an dem die laufende Geschäftsführungstätigkeit entfaltet wird. Entscheidend ist somit idR jener Ort, an dem die zur Geschäftsführung befugten Personen die tatsächlichen, organisatorischen und rechtlichen Handlungen und Entscheidungen vornehmen, die für den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb (die Tagesgeschäfte) von Bedeutung sind (vgl. BFH 7.12.1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175; 16.12.1998, I R 138/97, BStBl II 1999, 437; 19.3.2002, I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411).

Für die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung regelmäßig darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen unternehmerischen **Maßnahmen von einiger Wichtigkeit** angeordnet werden (vgl. VwGH 23.2.1987, Zl. 85/15/0131; 6.4.1995, Zl. 94/15/0206). Abzustellen ist somit auf die **wichtigen Entscheidungen** für den **normalen**, d.h. gewöhnlichen laufenden **Geschäftsbetrieb** (Tagesgeschäften).

Zu den **Tagesgeschäften** gehören dabei die tatsächlichen und rechtlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören (vgl. Achatz/Kirchmayr, § 1, Rz. 41). Während für einen Produktionsbetrieb Entscheidungen über die Beschaffung, die Auswahl von Produktionsverfahren etc. wesentlich sind, kann für eine vermögensverwaltende Holdinggesellschaft zB die Ausübung des Stimmverhaltens in der Generalversammlung der Beteiligungsgesellschaft wesentlich sein (vgl. Lechner in FS-Stoll, S. 401). Nicht zu den Tagesgeschäften gehören daher Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung.

Der **Ort der Geschäftsleitung** wird im Allgemeinen dort angenommen, wo sich das Büro des Oberleiters befindet (vgl. Kofler, Abschirmwirkung S. 156). **Fehlt es** jedoch an **Büroräumlichkeiten**, da diese nicht vorhanden sind, so **kann der Wohnsitz** des leitenden Geschäftsführers als **Ort der geschäftlichen Oberleitung** des Unternehmens angesehen werden (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169; RFH 3.7.1934, I A 129/33, RStBl 1934, 1078; UFS

1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04 zum Fall einer ausländischen Domizilgesellschaft, die an ihrem ausländischen Sitz keine Geschäftstätigkeit entfaltet).

Somit ergibt sich der Ort der Geschäftsleitung aus der tatsächlichen Gestaltung und den wirtschaftlichen Umständen des Einzelfalles. Entscheidend ist dabei das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169 mwN). Anders als der Sitz entzieht sich deshalb der Ort der Geschäftsleitung einer privatrechtlichen Disposition (vgl. Hohenwarter-Mayr in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, WU-KStG, § 1, Rz. 51).

Doppelt ansässige Körperschaften bzw. in zwei Staaten ansässige Körperschaften zeichnen sich im Regelfall dadurch aus, dass sie ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in unterschiedlichen Staaten haben. Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den zwei beteiligten Staaten, das dem OECD-MA entspricht, ist nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA Ansässigkeitsstaat jener Staat, in dessen Gebiet der Ort der Geschäftsleitung liegt (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1, Rz. 32).

Die Funktion der Oberleitung setzt weiters voraus, dass die Entscheidungen an diesem Ort **über einen angemessenen Zeitraum hinweg** getroffen werden. Bei der Ausübung einer Oberleitung an nur **zwei Tagen pro Monat** kann daher fraglich sein, ob tatsächlich an diesem Ort sämtliche Dispositionen getroffen werden können (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

Weiters ist zu beachten, dass § 27 Abs. 2 BAO nicht auf die gesellschaftsrechtliche Befugnis zur Oberleitung abstellt, sondern darauf, **wer tatsächlich Oberleiter** der Gesellschaft ist (vgl. Ritz, BAO, § 27, Rz. 4). Entscheidend ist somit, wer die geschäftliche Oberleitung faktisch ausübt, wer also der wirkliche Geschäftsführer ist (vgl. VwGH 18.7.2001, Zl. 99/13/0022, 0023). Die geschäftliche Oberleitung ist denn Organen einer Körperschaft nur dann zuzurechnen, wenn sie faktisch tatsächlichen Einfluss auf die Geschäftsleitung haben und andere Personen die Geschäfte nicht maßgeblich beeinflussen können (vgl. RFH 3.7.1936, RStBl 1936, 804).

Jedoch genügen die Beobachtung, Kontrolle und fallweise Beeinflussung des laufenden Geschäftsverkehrs nicht, um eine geschäftliche Oberleitung zu begründen (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1, Rz. 48).

Bei Gesellschaften mit passiven Einkünften zB Vermögensverwaltungsgesellschaften kann die Ermittlung des Ortes der Geschäftsleitung dann erschwert sein, wenn (weil) die Anzahl von Entscheidungen sehr gering ist, wodurch sich die Geschäftsführung einer messbaren Greifbarkeit entzieht (vgl. Lechner in FS-Stoll, S. 401f).

Globale Unternehmenstätigkeit und dezentrale Leitungsstrukturen können daher die Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung erheblich erschweren. Ein ausländischer Ort der Geschäftsleitung schließt danach die inländische unbeschränkte Steuerpflicht der Gesellschaft

nicht von vornherein aus. Für das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht kommt es allein darauf an, ob im Inland der Tatbestand des Ortes der geschäftlichen Oberleitung erfüllt ist (vgl. Achatz/ Kirchmayr, KStG, § 1, Rz. 58).

Soweit die Sitzverlegung einer Körperschaft nur dem äußeren Anschein nach erfolgte, tritt dieser nach der Rechtsprechung des VwGH hinter dem tatsächlichen zurück (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 94/15/0206; Stoll, BAO-Kommentar, S. 349 mwN).

2.2 konkrete Folgerungen im vorliegenden Fall:

Im vorliegenden Fall ist der handelsrechtliche Sitz der Bf. als zypriotische Limited Company in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, wo sich lediglich das Büro des zypriotischen Secretary, ***C.M.***, Senior Partner der ***N-LLC***, befindet.

Darüber hinaus wurden der Bf. aufgrund des mit der ***TT-Ltd*** mit Sitz in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, geschlossenen Betreuungsvertrages Büroräumlichkeiten mitsamt Dienstnehmern, miteinschließlich eines „directors“ an dieser Adresse zur Verfügung gestellt. Dabei handelt es sich um „Shared Offices“ bzw. „Coworking Spaces“, deren Büro- und Geschäftsräumlichkeiten von mehreren Firmen genutzt werden. Der Bf. wurden an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, ein zu benützender Arbeitsplatz mit einem versperrbaren Rollkasten zur Verfügung gestellt, konkret ist eine Sekretärin der ***T-Ltd*** mit Schreibarbeiten, Rechnungsausstellung, Verfolgung der Zahlungseingänge und der Buchhaltung der Bf. befasst. Als „director“ der Bf. wurde aufgrund dieses Betreuungsvertrages von ***T-Ltd*** ***H.G.*** zur Verfügung gestellt. Dieser ist nebst ***F.B.*** einzelvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bf. und nach den Feststellungen der BP bei 33 weiteren Firmen als deren „director“ bestellt.

Im Zeitraum 2013 bis 8/2015 beinhaltete die mit ***T-Ltd*** getroffene Vereinbarung die Bereitstellung von ***H.G.*** als örtlichen director mitsamt Sekretär im Ausmaß von max. 12,5 Stunden pro Quartal, ab 9/2015 wurde die Bereitstellung Sekretariatsleistungen im Ausmaß von maximal 50 Stunden pro Quartal vereinbart.

Nebst „director“ ***H.G.*** ist ***F.B.***, wohnhaft in ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der Bf. bestellt.

Nach den Ausführungen in der Eingabe vom 29. Juni 2023 hat ***F.B.*** **strategische und finanziell wichtige Entscheidungen alleine** zumeist in Österreich **getroffen**, jedoch immer mit einer Kurzinformation an seinen „Mit-Director“ ***H.G.*** in Zypern in Form von Telefonaten, Zoom-Konferenzen, Mailverkehr oder per SMS. Diese Kurzinformationen an ***H.G.*** wurden jedoch aus praktischen Gründen nicht protokolliert. Demgemäß wird auch von ***H.G.*** und ***B.G.*** in deren schriftlichen Zeugenaussagen vom 9. und 16. September

2024 festgehalten, dass ***F.B.*** die Expertise hatte, **strategische Entscheidungen** zu treffen.

Dementsprechend wird auch vom ehemaligen Geschäftsführer der **B-GmbH**, ***M.M.***, anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme vom 8. Jänner 2019 festgehalten, dass ***F.B.*** „immer das letzte Wort hatte“.

Der einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer der Bf., ***F.B.***, hält sich **fast ausschließlich in Österreich** auf, als im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die Aufenthalte des ***F.B.*** in Zypern lt. den vorgelegten 5 Protokollen betreffend „Meeting by the Board of Directors“ vom 08.11.2010 (oder 08.06.2010), 01.06.2012, 09.05.2013, 30.10.2014 und 21.12.2015 und den zwei Boardingpässen vom 30.10.2014 und 21.12.2015 dokumentiert sind.

Darüber hinaus sind für den Zeitraum 2015 bis 2019 lt. Eingabe vom 29. Juni 2023 Aufenthalte des ***F.B.*** in Zypern nur für **12/2015, 09/2017, 08/2018** und **09/2019** dokumentiert. Für das **Jahr 2016** hat es demnach überhaupt **keinen (einzigen) Aufenthalt** des ***F.B.*** in Zypern gegeben.

Die geringen Aufenthalte des ***F.B.*** in Zypern werden von ***H.G.*** in seiner schriftlichen Zeugenaussage damit gerechtfertigt, dass ***H.G.*** von ***F.B.*** durch Telefonate, Zoom-Konferenzen, umfassenden Mail-Verkehr und per SMS über dessen Entscheidungen von einiger Wichtigkeit informiert wurde.

Die tagesgeschäftlichen Aktivitäten des weiteren directors der Bf. ***H.G.*** waren hingegen nach den Ausführungen in der Eingabe vom 29. Juni 2023 **sehr eingeschränkt**: ***H.G.*** musste etwaige Poststücke durchsehen, um zu entscheiden, ob diese an ***F.B.*** übermittelt werden.

H.G. arbeitete nach seiner schriftlichen Zeugenaussage vom 16. September 2023 darüber hinaus für die Bf. nur **10 Arbeitsstunden (!)** pro Kalenderjahr, da er als deren „director“ nur bei wesentlichen Entscheidungen und Arbeiten verfügbar sein musste. Demgemäß wurden der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum für die von ***T-Ltd*** zu erbringenden Leistungen, bestehend aus der *Zurverfügungstellung eines örtlichen directors* (***H.G.*** *mitsamt Sekretär* im Ausmaß von 12,5 Arbeitsstunden pro Quartal, *Sekretariatsleistungen* sowie Vorbereitung und Übermittlung der vierteljährlichen Mehrwertsteuer-Erklärungen und monatlichen MIAS-Formulare, quartalsmäßig **EUR 1.775,00** **EUR 2.025,00** und in den Zeiträumen 01.09.2016 bis 31.08.2017 und 01.***StNr2***.2017 bis 31.08.2018 jeweils **EUR 8.100,00** (jährlich) in Rechnung gestellt.

Zur Frage, dass die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten mitsamt Sekretärin und 10 Arbeitsstunden eines „directors“ im Jahre 2014 mit einem Gesamtbetrag von EUR 8.100,00

beworben wurde, hält ***H.G.*** in seiner schriftlichen Zeugenaussage fest, dass die Bf. keinen weiteren Betreuungsaufwand durch die ***T-Ltd*** benötigt hat.

Das im Beschwerdeverfahren angesprochene **Koordinationspapier**, das die Verteilung der Managementkompetenzen zwischen ***F.B.*** und ***H.G.*** zum Gegenstand hat, wurde bis dato – trotz mehrmaliger Aufforderung – in diversen Vorhalteverfahren nicht vorgelegt.

B.G. hatte lt. Eingabe vom 9. September 2023 durchschnittlich rund 10 Wochenstunden für die Bf. gearbeitet und war mit der Überprüfung und Bearbeitung von Audit-Arbeiten sowie der Überwachung der Buchhaltung befasst.

Dass aufgrund des mit der ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages der Bf. eine **minimale Infrastruktur** zur Verfügung gestellt wurde, wurde mit Eingabe vom 29. Juni 2023 seitens der Bf. gar nicht in Abrede gestellt.

Die von der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum entfalteten **tagesgeschäftlichen Aktivitäten** und erzielten **Umsätze** betreffen ausschließlich Umsätze mit verbundenen und in Österreich ansässigen Unternehmen wie ****B-GmbH*****, *****BL-GmbH*****, *****BS-GmbH***** und *****BSR-GmbH*****.

Mit 17.12.2013 und 01.08.2014 gewährte die Bf. an ***F.B.*** jeweils ein Darlehen iHv EUR 302.000,00 bzw. EUR 30.000,00, wo in den Annexen zu diesen Darlehensverträgen in englischer Sprache jeweils erklärt wurde

*„The **lender declares** under oath by his/her director to be a **non-resident**“.*

Demgemäß ist den Annexen dieser Darlehensverträge in deutscher Sprache jeweils zu entnehmen

*„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt **Deviseninländer** zu sein.“*

Davon ausgehend, dass die **Annexe** in englischer Sprache für die zypriotischen Behörden bestimmt und die Annexe in deutscher Sprache den österreichischen Behörden vorgelegt wurden, können diese Annexe der in Rede stehenden Darlehensverträge in englischer und in deutscher Sprache demnach übereinstimmend nur so verstanden werden, dass die Bf. gegenüber den zypriotischen Behörden erklärte, in Zypern nicht ansässig und die Bf. aufgrund ihrer Eigenschaft als Deviseninländerin zumindest über eine Betriebsstätte in Österreich verfügen musste.

Hinsichtlich der weiteren Darlehensverträge, vom 12.12.2013, 14.01.2014 und 10.04.2014 über die Gewährung von Darlehen jeweils durch die ****B-GmbH***** an die Bf. in Höhe von EUR 429.000,00, EUR 50.000 und EUR 93.000,00 wird in den Annexen in deutscher Sprache ebenso erklärt, dass die Vertragsparteien jeweils an Eidesstatt erklären, **Deviseninländer** zu

sein. Auch aus diesen Erklärungen in den Annexen ist jeweils abzuleiten, dass die Bf. zumindest über eine Betriebsstätte in Österreich verfügen musste.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts ist die Geschäftsleitung der Bf. in Österreich gegeben, da **finanziell wichtige** und **strategische Entscheidungen** durch ***F.B.*** alleine zumeist in **Österreich** getroffen werden, der sich fast ausschließlich in Österreich aufhält. Dies insbesondere, als damit in Österreich die für die Geschäftsführung nötigen unternehmerischen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (vgl. VwGH 23.2.1987, 85/15/0131; 6.4.1995, Zl. 94/15/0206). Somit ist eine unbeschränkte Steuerpflicht der Bf. in Österreich gegeben. Dies wird seitens der Bf. nach den Ausführungen in der Eingabe vom 29. Juni 2023 auch gar nicht in Abrede gestellt.

Dass er dabei seinen Mit-Director ***H.G.*** in Zypern immer mit Kurzinformationen in Form von Telefonaten, Zoom-Konferenzen, Mailverkehr oder per SMS verständigte, steht der Annahme der geschäftlichen Oberleitung in Österreich durch Geschäftsleitungshandlungen des ***F.B.*** nicht entgegen als dadurch die faktische Oberleitung durch ***F.B.*** dadurch zum Ausdruck kommt.

Darüber hinaus beschränken sich die Aktivitäten des Mit-Directors ***H.G.*** lt. dem mit ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrag auf **10 Arbeitsstunden** pro Jahr (!) und waren im vorliegenden Fall **sehr eingeschränkt**, als dieser u.a. etwaige Poststücke durchsehen musste, um zu entscheiden, ob diese an ***F.B.*** übermittelt werden. Aufgrund der fast ausschließlichen Aufenthalte des ***F.B.*** in Österreich und des geringen Leistungsumfanges von 10 Arbeitsstunden pro Jahr durch ***H.G.*** ist eine geschäftliche Oberleitung der Bf. in Zypern auszuschließen. Im Übrigen wurde das in der Beschwerde angesprochene Koordinationspapier, das die Aufteilung der Managementkompetenzen zwischen ***F.B.*** und ***H.G.*** regeln soll, bis dato nicht vorgelegt.

Ob die Bf. über **Büroräume in Österreich** verfügte, kann im vorliegenden Fall – trotz vorhandener Büroräume, welche nach dem Parteivorbringen von anderen verbundenen Gesellschaften genutzt wurden – dahingestellt bleiben. Dies insbesondere, als sich am ***Adresse4*** in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, ein **Firmenschild** der Bf. befindet und im Falle des Fehlens von Büroräumlichkeiten auch der Wohnsitz des Geschäftsführers den Ort der Geschäftsleitung bilden kann (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169). Dessen ungeachtet wird jedoch mit **Mail vom 08.07.2016** des ***B.G.*** dokumentiert, dass Geschäftsabschlüsse und Besprechungen auch im ***Adresse4*** stattfanden. Ob es sich dabei um die Büroräumlichkeiten der **B-GmbH**, der **BL-GmbH**, der **BS-GmbH**, der **BSR-GmbH** oder um die persönlichen Wohnräumlichkeiten des ***F.B.*** gehandelt hat, kann ebenso dahingestellt bleiben.

Für die Annahme einer geschäftlichen Oberleitung in Österreich spricht weiters der Umstand, dass in den **Annexen** zu den in bereits angesprochenen **Darlehensverträgen** in englischer

Sprache gegenüber der zypriotischen Steuerverwaltung jeweils „under oath“ erklärt wurde, eine „non-resident limited company“ zu sein, während die Bf. in den in deutscher Sprache abgefassten Annexen der Darlehensverträge als **Deviseninländerin bezeichnet** wurde.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass ***F.B.*** in seinen **Einkommensteuererklärungen** die auf Basis eines Werkvertrages ausgeübten Einkünfte aus seiner Geschäftsführungstätigkeit für die Bf. zur Gänze in Österreich versteuerte.

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Zypern wären Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit in Österreich als Ansässigkeitsstaat zu besteuern, es sei denn, dass ***F.B.*** für die Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit in Zypern eine feste Einrichtung zur Verfügung stand, der seine Geschäftsleitungstätigkeiten zuzurechnen waren.

Wäre im vorliegenden Fall eine Betriebsstätte bzw. feste Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 DBA-Zypern gegeben, welche auch ***F.B.*** als director der Bf. zur Verfügung für die Ausübung der geschäftsleitenden Tätigkeit zur Verfügung stand, wären diese Geschäftsführungseinkünfte im Ausmaß der Zurechnung der Geschäftsführungseinkünfte zu dieser festen Einrichtung **zumindest anteilig in Zypern zu versteuern** und bloß im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen gewesen. Da diese Einkünfte von ***F.B.*** jedoch zur Gänze in Österreich versteuert wurden, wurde somit von ihm entweder keine Geschäftsführungstätigkeit des ***F.B.*** in Zypern entfaltet oder war seine Geschäftsführungstätigkeit nicht dieser Einrichtung in Zypern zuzurechnen, die nach dem Beschwerdevorbringen aber eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung iSd DBA-Rechts begründet.

Nach dem Beschwerdevorbringen wäre weiters auszuschließen, dass nach Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA-Zypern lediglich Tätigkeiten vorbereitender Art oder lediglich Hilfstätigkeiten erbracht werden, wenn nach dem Beschwerdevorbringen auch Geschäftsführungsleistungen durch ***H.G.*** erbracht wurden.

Soweit sich die Bf. in der Eingabe vom 29. Juni 2023 darauf beruft, dass in den Jahren 2011 bis 2014 entsprechende zypriotische „**tax assessments**“ gebe, aus denen hervorgehe, dass die Bf. in Zypern als Limited steuerpflichtig sei, wird darauf verwiesen, dass für die Jahre 2011, 2013 bis 2017 die zypriotische Steuer jeweils iHv **EUR 100,00** festgesetzt und es in den Jahren 2012 und 2018 aufgrund erwirtschafteter Verluste zu keinen Steuerfestsetzungen kam.

2.3 zum Vorliegen einer Domizilgesellschaft:

So seitens des Finanzamtes nunmehr geltend gemacht wird, dass es sich bei der Bf. um eine zypriotische **Domizilgesellschaft** handle, da *keine Beschäftigten* eruiert, die *Einnahmen* ausschließlich aus *verbundenen Unternehmen* resultieren, welche im Zuge der BP als *Scheinrechnungen* qualifiziert wurden und die zypriotische Finanzverwaltung nicht mitteilen

konnte, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. ausgeübt und ***H.G.*** für zahlreiche andere Firmen als deren Geschäftsführer tätig war, ist in diesem Zusammenhang auszuführen:

Als Domizilgesellschaften sind insbesondere jene Rechtsgebilde anzusehen, die im Land ihrer Registrierung (Firmenbuch, Handelsregister, Öffentlichkeitsregister) keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten, sondern bei einem sog. Domizilträger (idR einem Rechtsanwalt, berufsmäßigen Treuhänder etc.) ansässig sind. Darüber hinaus verfügen solche Domizilgesellschaften über keine eigenen Geschäftsräume und kein eigenes Personal und wickeln ihre Geschäfte über das Büro des „Domizilträgers“ ab. Dieser Domizilträger kümmert sich üblicherweise auch um die treuhändige Funktion des Verwaltungsrates bzw. des Geschäftsführers sowie um das treuhändige Halten der Geschäftsanteile. Regelmäßig werden zahlreiche solcher Domizilgesellschaften unter gleicher Anschrift und unter derselben Telefonnummer von demselben Domizilträger betreut (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Anm. 875).

Solche Gesellschaften dürfen üblicherweise aufgrund der gesetzlichen Vorschriften des Domizillandes im Sitzstaat keine oder nur sehr eingeschränkte Tätigkeiten entwickeln (bei Zuwiderhandeln würden diese Gesellschaften die steuerlichen Privilegien verlieren), während sie im „Rest der Welt“ uneingeschränkt ihren Geschäften nachgehen können.

Für unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, ergibt sich die **Mindestkörperschaftsteuerpflicht** als Rechtsfolge allein aus ihrer Eigenschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft. Die Vorschreibung dieser Mindeststeuer widerspricht auch nicht der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (vgl. VwGH 31.3.2005, Zl. 2002/15/0032).

Da es sich bei der Bf. um eine unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland handelt, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, unterliegt sie der **Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988** (vgl. UFS 18.3.2013, GZ. RV/3084-W/12).

Darüber hinaus vertritt der VwGH die Auffassung, dass einer Domizilgesellschaft keine Einkünfte zugerechnet werden können und die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit in einem solchen Fall nicht der Gesellschaft, sondern den **tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit** zuzurechnen sind (vgl. VwGH 10.12.1997, Zl. 93/13/0185).

So nach dem Vorbringen des Finanzamtes die für das Jahr 2013 getätigten Umsätze nicht der Bf., sondern ***F.B.*** zuzurechnen sind, wird seitens des erkennenden Senates diesem Vorbringen gefolgt und von einer Versteuerung dieser Umsätze aufgrund einer vermeintlichen Leistungserbringung durch die Bf. Abstand genommen.

So im vorliegenden Fall im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung 2013 die Umsätze des Jahres 2013 iHv EUR 54.832,75 (brutto) bzw. EUR 45.693,96 (netto) bloß aus Saldenlisten ermittelt wurden, die jedoch dem ***F.B.*** als tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit zuzurechnen sind, wird von einer Versteuerung dieser Umsätze seitens des erkennenden Senates Abstand genommen und der **Umsatzsteuerbescheid 2013 ersatzlos behoben**.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wird somit Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Hinsichtlich der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011 bis 2015 ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bereits im Zuge der BP Einnahmen von verbundenen Unternehmen iHv EUR 24.000,00 (2011), EUR 125.300,00 (2013), EUR 124.500,00 (2014) und EUR 84.500,00 (2015) „neutralisiert“ bzw. nicht gewinnerhöhend berücksichtigt wurden. Davon ausgehend, dass hinsichtlich der Jahre **2011, 2013 und 2014** somit keine Einnahmen bei der Bf. zu berücksichtigen seien, ergeben sich demnach **keine ziffernmäßigen Änderungen** der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2011 bis 2014 bei der Bf..

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2014 wird somit als unbegründet abgewiesen. Demnach wird Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 (2011, 2012) bzw. Körperschaftsteuer iHv EUR 1.125,00 (2013) sowie EUR 1.438,00 (2014) vorgeschrieben.

Demnach ergeben sich hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2011 bis 2014 keine Änderungen der kassenmäßigen Vorschreibungen von Körperschaftsteuer.

Infolge des Umstandes, dass keine Einnahmen des Jahres 2015 aufgrund des Vorliegens einer Domizilgesellschaft zugerechnet werden können, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2015 um Einnahmen iHv EUR 40.000,00 (lt. Saldenliste aus der RE-Nr. 001/2015 an die **B-GmbH***) sowie iHv EUR 60.000,00 aus der Ausgangsrechnung an die ***BL-GmbH*** vermindert und der Verlust aus Gewerbebetrieb wie folgt erhöht:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP:	- 26.855,91
abzügl. AR ***BL-GmbH***:	- 100.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG:	- 126.855,91

Es wird somit betreffend Körperschaftsteuer 2015 eine Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 vorgeschrieben. Infolge dieser Vorschreibung ergibt sich somit keine Änderung der kassenmäßigen Vorschreibung betreffend Körperschaftsteuer 2015. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 wird somit teilweise Folge gegeben, als der Verlust für das Jahr 2015 entsprechend erhöht wird.

Für die Jahre 2016 und 2017 wurden bei Erlassung der Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 vom 10. Mai 2017 bzw. 13. Februar 2019 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit EUR 0,00 ermittelt und jeweils Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 vorgeschrieben.

Da im vorliegenden Fall die im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelten Einkünfte 2016 und 2017 nicht der Bf. zuzurechnen sind, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2016 und 2017 jeweils mit EUR 0,00 ermittelt. In weiterer Folge wird somit Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 vorgeschrieben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 wird somit als unbegründet abgewiesen.

3. Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs. 2 BAO pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (vgl. 311 BlgNR 21. GP, 196; VwGH 24.9.2008, Zl. 2007/15/0175).

Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (vgl. Ritz, SWK 2001, S. 27; UFS 26.1.2004, RV/0344-S/03).

Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Zinsenbescheide sind daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Abgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. Ritz, SWK 2011, S. 27ff).

Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Auf ein

Verschulden des Abgabepflichtigen kommt es nicht an (vgl. VwGH 24.9.2008, Zl. 2007/15/0175).

Erweist sich nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (Nachforderungszinsen bedingenden) Abgabefestsetzung, so egalisiert ein zu erlassender Gutschriftzinsenbescheid die (vorangegangene) Belastung mit Nachforderungszinsen.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. VwGH 28.5.2009, Zlen. 2006/15/0316, 2006/15/0332).

So im vorliegenden Fall die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 lediglich mit dem Argument bekämpft werden, die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2015 seien materiell unrichtig, sind die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 sohin zu Recht ergangen, weshalb die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 als unbegründet abzuweisen war.

4. 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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als es sich bei der Frage, ob die geschäftliche Oberleitung der Bf. in Österreich ausgeübt wird und ob die Bf. als Domizilgesellschaft anzusehen ist, um eine Sachverhaltsbeurteilung und somit um keine Frage handelt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und der Höhe der Körperschaftsteuer 2015 wird wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP:	- 26.855,91
abzügl. AR ***BL-GmbH***:	- 100.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG:	- 126.855,91
Mindestkörperschaftsteuer 2015:	1.750,00

Wien, am 17. März 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Adresse*** (vormals ***Bf1*** und davor ***GM GmbH***), Steuernummer ***BF1StNr1*** als Gruppenmitglied und ***Bf2 GT AG***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer ***BF2StNr1*** als Gruppenträgerin, beide vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerden, beide vom 19. Juni 2019, gegen den Bescheid des vormals zuständigen Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. Mai 2019 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. Dezember 2024 zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das festgestellte Einkommen des Gruppenmitglieds im Jahr 2016 ist dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall strittig ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von aufgrund Kursschwankungen zwischen Ausschüttungsbeschluss und tatsächlicher Dividendenauszahlung entstandener Fremdwährungsverluste (siehe dazu das Vorjahr betreffend auch die Entscheidung des BFG vom selben Tag, GZ RV/7103249/2021) sowie die Abzugsfähigkeit eines Darlehensaufwandes in Zusammenhang mit Dividendenausschüttungen.

Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2016 vom 14. Mai 2019 stellte die belangte Behörde das Einkommen des beschwerdeführenden Gruppenmitgliedes (vormals ***GM GmbH*** und im Folgenden GM GmbH) mit EUR -51.353,57 fest. Nachzuversteuernde Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder wurden dabei mit EUR 1.656.766,26 festgestellt.

Dagegen richteten sich die innerhalb verlängerter Frist eingebrachten inhaltsgleichen Beschwerden des beschwerdeführenden Gruppenträgers (im Folgenden GT AG) und der GM GmbH als beschwerdeführendes Gruppenmitglied vom 19. Juni 2019 (eingelangt am 25. Juni 2019), mit denen die Verrechnung der im Jahr 2016 offen stehenden Vorgruppenverlustvorträge iHv EUR 694.535,85 mit dem um die nachzuversteuernden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder erhöhten Gewinn iHv EUR 1.605.412,99 beantragt wurde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13. Jänner 2020 wies die belangte Behörde die Beschwerden gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2016 als unbegründet ab. In der Beschwerdebegründung vom 16. Jänner 2020 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Nachversteuerungsbetrag des ausländischen Gruppenmitglieds keinen originären Gewinn des beschwerdeführenden Gruppenmitgliedes darstelle und deshalb nicht mit den Vorgruppenverlusten verrechnet werden könne.

In den inhaltsgleichen Vorlageanträgen vom 11. Februar 2020 führte die steuerliche Vertretung der GT AG und der GM GmbH aus, der Ursprung des Nachversteuerungsbetrages liege nicht beim ausländischen Gruppenmitglied, weil die Nachversteuerung gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG 1988 unabhängig davon vorzunehmen sei, ob die Verrechnung des Verlustes tatsächlich erfolgt sei.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden am 2. März 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte in den Vorlageberichten vom selben Tag die Abweisung der Beschwerden (siehe zur gegenständlichen Thematik der Verlustverrechenbarkeit die zum Jahr 2015 ergangene Entscheidung des BFG vom selben Tag 2024, GZ RV/7103249/2021).

Mit E-Mail vom 2. August 2021 übermittelte die Betriebsprüferin den Außenprüfungsbericht der beschwerdeführenden GM GmbH vom 29. Juli 2021 ua betreffend die hier maßgebende Körperschaftsteuer der Jahre 2015 bis 2017. Darin wurden die nunmehr strittigen Feststellungen zum Darlehnsaufwand iZm einer Dividendenausschüttung [Tz 2] sowie Fremdwährungsverlusten iZm Dividendenausschüttungen [Tz 3] getroffen. Die Außenprüfung versagte dem im Jahr 2016 als Betriebsausgabe geltend gemachten Fremdwährungsverlusten die steuerliche Abzugsfähigkeit, weil es sich dabei um Aufwendungen im unmittelbaren Zusammenhang mit nach § 10 Abs 1 Z 7 KStG 1988 steuerfreien Beteiligungserträgen handeln würde und diese demnach gemäß § 12 Abs 2 KStG nicht abzugsfähig seien. Unstrittig ist die Feststellung zum Beratungsaufwand iZm dem steuerfreien Beteiligungsverkauf [Tz 1].

Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaften äußerte sich schriftlich zum Außenprüfungsbericht mit Stellungnahme vom 13. September 2021 und beantragte die Anerkennung der gegenständlichen Fremdwährungsverluste als steuerliche Betriebsausgabe.

Am 2. Dezember 2024 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde ua auch die im Jahr 2016 beantragte Verrechnung von nachzuversteuernden Verlusten aus einem nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglied (dessen Anteile im ersten Halbjahr 2016 verkauft worden seien) mit den Vorgruppenverlusten des beschwerdeführenden Gruppenmitglieds besprochen. Nach Hinweis des Bundesfinanzgerichts auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 2017, Ro 2017/15/0010 bestand Einigkeit darüber, dass eine Berücksichtigung im Jahr 2015 (statt im Jahr 2016) zu prüfen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Fremdwährungsverluste iZm Dividendenausschüttung

Die beschwerdeführende GM GmbH hielt im Streitjahr 90% der Anteile an der ungarischen ***B Kft***. Die beschwerdeführende GM GmbH und die ***B Kft*** hatten den selben Bilanzstichtag. Die im Streitjahr ausgeschütteten Beteiligungserträge wurden gemäß § 10 Abs 1 Z 7 KStG 1988 steuerfrei behandelt (internationale Schachtelbeteiligung).

Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2015 der beschwerdeführenden GM GmbH wurde eine Forderung auf Gewinnausschüttung aus der Tochtergesellschaft ***B Kft*** für das Geschäftsjahr 2015 iHv HUF 137.971.000,00 abgebildet; dies entsprach unter Heranziehung des unstrittigen Umrechnungskurses einem Betrag von EUR 445.068,00.

Der Gesellschafterbeschluss über die Ausschüttung des Bilanzgewinns der ***B Kft*** für das Geschäftsjahr 2015 wurde am 17. Februar 2016 gefasst. Zu diesem Zeitpunkt entsprach die umgerechnete Forderung aufgrund des zwischenzeitig gestiegenen Wechselkurses des HUF gegenüber dem EUR einem Betrag von EUR 445.139,54. Die Forderung ist unstrittig am selben Tag der Ausschüttungsbeschlussfassung entstanden (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 2. Dezember 2024).

Die Zahlung erfolgte am 25. Juli 2016 und entsprach aufgrund des mittlerweile eingetretenen Kursverfalls des HUF gegenüber dem EUR einem Betrag von EUR 430.821,94. Der Kursverfall war mangels etwa vertraglicher Regelungen nicht vorhersehbar.

Im Jahresabschluss der beschwerdeführenden GM GmbH für das Geschäftsjahr 2016 wurde ein Kursverlust iHv EUR 14.317,60 (Unterschiedsbetrag der Forderung zwischen Tag der

Ausschüttungsbeschlussfassung am 17. Februar 2016 und dem Zahlungseingang am 25. Juli 2016) abgebildet. Bisher steuerlich berücksichtigt wurde ein Betrag iHv EUR 14.246,06 (Unterschiedsbetrag der Forderung zum 31. Dezember 2015 und dem Zahlungseingang am 25. Juli 2016).

1.2. Darlehensaufwand iZm Dividendenausschüttung in fremder Währung

Im Jahr 2016 hat die beschwerdeführende GM GmbH ihre Beteiligung an der tschechischen Gesellschaft ***T s.r.o.*** an einen fremden Dritten veräußert. Das Signing des Vertrages über den Anteilsverkauf war der 25. April 2015 und das Closing der Transaktion der 21. Juni 2016. Eine Beteiligung der beschwerdeführenden GM GmbH von mehr als 50% an der ***T s.r.o.*** iSd § 9 Abs 4 KStG 1988 bestand folglich nicht im gesamten Wirtschaftsjahr 2016.

Bei dieser Beteiligung handelte es sich um eine nicht optierte internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG 1988. Der aus dem Verkauf der Beteiligung erzielte Veräußerungsgewinn wurde gemäß § 10 Abs 3 leg cit steuerfrei behandelt.

Entsprechend einer Vereinbarung mit dem Käufer der ***T s.r.o.*** wurde vor dem Verkauf eine Ausschüttung an die beschwerdeführende GM GmbH vorgenommen. Der Ausschüttungsbeschluss der Dividende iHv EUR 5.407.460,57 CZK wurde am 20. April 2016 von der GM GmbH und der ***G s.r.o*** als Gesellschafterinnen gefasst.

Da die ***T s.r.o.*** zu diesem Zeitpunkt nicht über die ausreichende Liquidität zur Finanzierung dieser Gewinnausschüttung verfügte, gewährte die beschwerdeführende GM GmbH ihrer Tochtergesellschaft am 22. April 2016 ein kurzfristiges verzinstes Darlehen zur Zwischenfinanzierung der Dividende iHv EUR 5.407.460,57 CZK (umgerechnet EUR 202.509,62 lt Buchungsbeleg) (Vertrag vom 15. April 2016). Die Darlehensverzinsung betrug 1 % (Punkt 3. des Vertrages). Die Rückzahlung war bis spätestens 31. Dezember 2016 vorgesehen. Am Konto „Zinserträge“ wurde im Jahr 2016 ein Betrag iHv EUR 756,54 erfasst. Die Fremdüblichkeit der Gestaltung dem Grunde nach wurde nicht in Zweifel gezogen. Die Darlehensforderung sollte die Dividendenforderung insoweit ersetzen, als Erstere einen vertraglich durchsetzbaren Anspruch begründet.

Das Darlehen wurde samt Zinsen am 8. September 2016 von der ***T s.r.o.*** an die beschwerdeführende GM GmbH zurückgezahlt. Aufgrund des zwischenzeitig eingetretenen Kursverfalls entsprach der Rückzahlungsbetrag des Darlehens samt Zinsen einem Betrag iHv EUR 197.205,52 (lt Buchungsbeleg). Die Differenz von EUR 5.304,10 (inklusive Zinsen) wurde aufwandswirksam auf dem Konto „Kursdifferenz“ erfasst.

1.3. Beratungsaufwand iZm steuerfreiem Beteiligungsverkauf

Im Zuge der Außenprüfung wurde die nicht bestrittene Feststellung zum Beratungsaufwand iZm einem steuerfreiem Beteiligungsverkauf [Tz 1] getroffen.

Im Jahr 2016 wurde die tschechische Beteiligung ***T s.r.o.*** veräußert (siehe auch Punkt 1.2.). Im selben Jahr wurden diverse mit der Veräußerung im Zusammenhang stehende Beratungs- bzw Servicekosten aufwandswirksam geltend gemacht. Für die veräußerte internationale Schachtelbeteiligung ***T s.r.o.*** erfolgte keine Option zur Steuerpflicht.

Am Konto "770220" mit der Kontobezeichnung "Anwaltskosten" wurden Aufwendungen in der Höhe von EUR 10.459,67 und am Konto "771000" mit der Kontobezeichnung "Sonstige Fremdleistungen" Aufwendungen iHv EUR 10.000,00 verbucht.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 10 KStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 105/2014 lautet auszugsweise wie folgt:

*„§ 10. (1) Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:
[...]*

7. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Abs. 2.

(2) Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel

1. an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,

2. an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie 2011/96/EU in der jeweils geltenden Fassung erfüllen,

beteiligt sind. Die genannte Frist von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.

(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. Diese Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen. Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:

[...]

(4) [...]

(5) [...]

(7) [...]"

Gemäß § 12 Abs 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

3.1.1. Fremdwährungsverluste iZm Dividendenausschüttung

Die von der beschwerdeführenden GM GmbH von ihrer ungarischen Tochtergesellschaft ***B Kft*** bezogenen Beteiligungserträge waren im Beschwerdefall unstrittig gemäß § 10 Abs 1 Z 7 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit. Strittig ist nunmehr, ob Wechselkursverluste im Zusammenhang mit Dividendenausschüttungen in Fremdwährung steuerlich abzugsfähig sind oder – wie die belangte Behörde ins Treffen führt – ein untrennbarer Zusammenhang mit steuerfreien Dividendenausschüttungen bestehe und damit die Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs 2 KStG 1988 zu versagen sei.

Nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt wurde unternehmensrechtlich im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2015 eine phasengleiche Realisation der gegenständlichen Gewinnausschüttung der ***B Kft*** an die beschwerdeführenden GM GmbH vorgenommen. Ertragsteuerlich kann eine "phasengleiche Bilanzierung" jedoch nur ausnahmsweise erfolgen und auch dann nur insoweit, als der (mindestens) ausschüttungsfähige Bilanzgewinn am Bilanzstichtag bekannt ist und die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnausschüttung künftig zu beschließen; diese Voraussetzungen müssen an Hand objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien festgestellt werden können (vgl VwGH 13. September 2006, 2002/13/0129).

Haben – wie im Beschwerdefall – Mutter- und Tochtergesellschaft denselben Bilanzstichtag, wird eine "phasengleiche Bilanzierung" der Dividendenforderung schon im Hinblick auf die erst nach dem Bilanzstichtag von der Tochtergesellschaft auszuübenden Bilanzierungswahlrechte nicht in Betracht kommen und von einer gesicherten Position der Muttergesellschaft auf Ausschüttung eines auch der Höhe nach bestimmten Gewinnes keine Rede sein können (vgl nochmals VwGH 13. September 2006, 2002/13/0129). Dass ertragsteuerlich im Beschwerdefall von einer phasengleichen Gewinnausschüttung auszugehen war, wird auch von der belangten Behörde nicht behauptet.

Bei der beschwerdeführenden GM GmbH handelt es sich unstrittig um eine Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG 1988, die folglich ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG 1988 zu ermitteln hat. Ertragsteuerlich ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG 1988, den Beschwerdeausführungen im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgend, eine Gewinnausschüttungen grundsätzlich am Tag der Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung realisiert (vgl *Dziurdz/Mittendorfer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG 2022³, § 10 Rz 83, mwN der Judikatur). Bei Ausschüttungen in fremder Währung erstreckt sich die Steuerbefreiung (jedenfalls) auf den im Realisationszeitpunkt, dh grundsätzlich den Zeitpunkt der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses, in Euro umgerechneten Betrag (vgl *Dziurdz/Mittendorfer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG 2022³, § 10 Rz 86).

Im Beschwerdefall entsprach der Wert der am 4. März 2015 entstandenen Forderung auf Gewinnausschüttung, dem Tag der Beschlussfassung über die Ausschüttung des Bilanzgewinns der ***B Kft*** für das Geschäftsjahr 2015, umgerechnet (Umrechnung HUF – EUR) EUR 445.139,54. Dh die gegenständliche Gewinnausschüttung wurde mit einem Wert von EUR 445.139,54 von der beschwerdeführenden GM GmbH realisiert.

Im Beschwerdefall ist nunmehr strittig, ob für nach diesem Realisationszeitpunkt eingetretene Wechselkursschwankungen weiterhin ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang nach § 12 Abs 2 KStG 1988 mit den steuerfreien Beteiligungserträgen nach § 10 KStG 1988 bestand.

Die Zahlung der gegenständlichen Gewinnausschüttung erfolgte erst am 3. August 2015 und entsprach aufgrund des mittlerweile eingetretenen Kursverfalls des HUF gegenüber dem EUR einem Betrag von EUR 430.821,94. Ob ein derartiger Fremdwährungsverlust steuerwirksam ist, wird in der Literatur uneinheitlich gesehen (zB *Kirchmayr*, § 10 KStG: Ausschüttungen in Fremdwährung, taxlex 2011, 357 f; *Beiser*, Wechselkursveränderungen, SWK 2012, 28; *König*, Kursgewinne/-verluste, SWK 2013, 386 ff sowie mit weiteren Nachweisen *Blasina in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 1988³¹, § 12 Abs 2 Rz 257) und ist durch die österreichische höchstgerichtliche Rechtsprechung nicht geklärt. Die Finanzverwaltung lehnt die Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs 2 KStG 1988 ab (vgl KStR 2013 Rz 1170). Bei Ausschüttungen in

fremder Währung sei aufgrund des zeitlichen Horizontes für die Umrechnung der Devisengeldkurs im Zeitpunkt der Ausschüttung maßgebend.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes (BFH 7. November 2001, IR 3/01, BStBl 2002 II, 865) zu dieser Rechtsfrage „[wird] durch den späteren Zufluss der betreffenden Einnahmen (vgl. § 11 Abs. 1 EStG) [...] lediglich der Gewinnverteilungsbeschluss vollzogen. Folglich lassen sich die Kursveränderungen, die zwischen der Forderungsentstehung und der Zahlung auftreten, den steuerfrei vereinnahmten ausländischen Einnahmen nicht zuordnen. Sie stehen mit diesen weder in einem Veranlassungszusammenhang i. S. von § 4 Abs. 4 EStG noch in einem sonstigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang i. S. von § 3 c Abs. 1 EStG, so dass es des Rückgriffs auf diese Vorschriften nicht bedarf. Sie mindern bzw. erhöhen vielmehr den inländischen Gewinn.“

Diese Ausführungen können für das österreichische Körperschaftsteuerrecht gleichermaßen herangezogen werden. Dass die deutsche Rechtslage dahingehend nämlich dem Grunde nach mit dem österreichischen Körperschaftsteuerrecht vergleichbar ist, ergibt sich schon aus dem Verweis des Verwaltungsgerichtshofes auf die betreffende Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 7. November 2001 mit dem Hinweis der „vergleichbaren Rechtslage in Deutschland“ im Erkenntnis vom 25. November 2002, 99/14/0099, das jedoch im Unterschied zum Beschwerdefall zu einer von vornherein vertraglich vereinbarten Wechselkursdifferenz ergangen ist.

Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zu Kursverlusten, die im Zusammenhang mit Fremdwährungskrediten anfallen, die für die Anschaffung einer Schachtelbeteiligung aufgenommen wurden, der deutschen Rechtsansicht insoweit folgend ausgesprochen, dass diese regelmäßig das Ergebnis einer Marktentwicklung sind, die keinen unmittelbaren Bezug zu den Erträgen aus der angeschafften Beteiligung aufweist, was bereits daran erkennbar wird, dass sie nicht zwangsläufig anfallen (vgl. VwGH 28. Oktober 2009, 2008/15/0051; vgl. auch das zu Kursverlusten iZm der Anschaffung einer – der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden – Liegenschaft ergangene Erkenntnis VwGH 26. Jänner 2017, Ro 2015/15/0011).

Nichts Anderes kann für die gegenständlichen Fremdwährungsverluste im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs aufgrund von Kursschwankungen zwischen Realisationsstichtag (idR Tag der Beschlussfassung) und tatsächlicher Dividendenauszahlung gelten. Der – nach Realisation der Dividende – eintretende Währungsverlust hängt von der Fremdwährungsverwaltung ab und steht in keinem – für den Beteiligungsertragsbegriff maßgebenden – Kausalitätsverhältnis zur ausschüttenden Kapitalgesellschaft (vgl. Kirchmayr, § 10 KStG: Ausschüttungen in Fremdwährung, taxlex 2011, 357 f). Folglich unterliegen Kursgewinne und -verluste, die nach ihrer Realisation (und nicht erst Ausschüttung vgl. Beiser, Wechselkursveränderungen, SWK 2012, 28) anfallen, nicht mehr der Bestimmung des § 10

KStG 1988, sondern sind steuerwirksam. Etwas Anderes könnte lediglich dann gelten, wenn der Kursverlust aufgrund einer vertraglichen Regelung von vornherein festgestanden wäre (vgl. VwGH 28. Oktober 2009, 2008/15/0051). Im Beschwerdefall ergaben sich dafür weder Anhaltspunkte noch wurde dies von der belangten Behörde behauptet.

Wenn die belangte Behörde im Vorlagebericht ins Treffen führt, dass sich die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0051 auf die Gesetzeslage vor dem StRefG 2005, also vor der Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht für internationale Schachtelbeteiligungen und vor Einführung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 bezogen habe, kann daraus schon deshalb nichts gewonnen werden, weil der Verwaltungsgerichtshof die Judikaturlinie auch nach StRefG 2005 beibehalten hat (vgl. etwa jüngst VwGH 22. Juni 2022, Ra 2021/13/0149 mit Bezugnahme auf die Rechtslage vor StRefG 2005).

Aufgrund des im Jahr 2016 zwischen dem Tag der Fassung des Gewinnausschüttungsbeschlusses eingetretenen Verfalls des HUF gegenüber dem EUR erlitt die beschwerdeführende GM GmbH einen steuerlich abzugsfähigen Kursverlust iHv EUR 14.317,60. Den Beschwerdeausführungen war dahingehend zu folgen.

3.1.2. Darlehensaufwand iZm Dividendenausschüttung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängen – wie oben ausgeführt – Zinsen eines Kredites, der zum Erwerb einer (Schachtel-)Beteiligung iSd § 10 KStG 1988 aufgenommen wurde, mit den (steuerfreien) Beteiligungsgewinnen unmittelbar zusammen und unterliegen daher dem Grunde nach dem Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG 1988 (vgl. zB VwGH 28. Februar 2018, Ro 2016/15/0009).

Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, stehen hingegen nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften aus Wirtschaftsgütern, die mit diesem Kredit angeschafft wurden (vgl. VwGH 22. Juni 2022, Ra 2021/13/0149; 26. Jänner 2017, Ro 2015/15/0011, mwN). Insbesondere gilt dies auch für Fremdwährungskredite, die etwa für die Anschaffung einer Schachtelbeteiligung aufgenommen wurden (vgl. VwGH 22. Juni 2022, Ra 2021/13/0149).

Dass Kursgewinne und -verluste, die nach ihrer Realisation (und nicht erst Ausschüttung) anfallen, grundsätzlich nicht mehr in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang mit nach § 10 KStG 1988 steuerbefreiten Beteiligungserträgen stehen und daher steuerwirksam sind, hat das Bundesfinanzgericht bereits oben ausgeführt.

Im Beschwerdefall wurde jedoch gerade keine solche Unternehmensbeteiligung fremdfinanziert angeschafft und der Fremdwährungsverlust ist auch nicht durch Kursschwankungen zwischen Fassung des Ausschüttungsbeschlusses und tatsächlicher Zahlung eingetreten. Vielmehr hat nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt die

beschwerdeführende GM GmbH der ***T s.r.o.*** am 22. April 2016 ein kurzfristiges Darlehen gewährt, um die zwei Tage zuvor (am 20. April 2016) beschlossene (und damit realisierte) steuerbefreite Ausschüttung des Bilanzgewinns zu finanzieren. Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung war die ***T s.r.o.*** noch eine Tochtergesellschaft der GM GmbH; nicht mehr im Rückzahlungszeitpunkt. Strittig war nunmehr, ob der im Rückzahlungszeitpunkt eingetretene Fremdwährungsverlust steuerlich abzugsfähig ist.

Durch die Gewährung des Gesellschafterdarlehens erfolgte planmäßig die – gegenständlich nicht strittige – Dividendenzahlung durch die ***T s.r.o.*** Insoweit wurde von der beschwerdeführenden GM GmbH auf den Auszahlungszeitpunkt eingewirkt und allfällige Wechselkursschwankungen in Zusammenhang mit der Ausschüttung waren wohl nicht mehr nur ein bloßes Ergebnis einer Marktentwicklung. Stattdessen trat an die Stelle der Dividendenforderung das streitgegenständliche kurzfristige (Fremdwährungs-)Darlehen. Zwar stellen Währungskursrisiken, die aus Sicht des Darlehensgebers – im Vergleich zur Gewährung eines Euro-Darlehens – zu den Bonitätsrisiken und sonstigen Risiken hinzutreten, keinen rein "exogenen Faktor" dar (vgl BFH 24. April 2024, I R 11/23). Zu berücksichtigen ist im Beschwerdefall jedoch auch, dass die ***T s.r.o.*** im Zeitpunkt der Tilgung des Darlehens bereits an einen fremden Dritten veräußert war und damit keine Einflussnahme auf den tatsächlichen Rückzahlungszeitpunkt genommen werden konnte.

Das gegenständliche Darlehen wurde unstrittig zur (unmittelbaren) Finanzierung der bereits realisierten Ausschüttungsforderung des Bilanzgewinns der ***T s.r.o.*** aufgenommen. Der gegenständliche Kursverlust aus der Darlehensforderung stand allerdings nicht zB aufgrund einer vertraglichen Regelung von vornherein fest. Für den im Beschwerdefall mit Rückzahlung entstandenen Fremdwährungsverlust kann nach dem bisher Gesagten nichts Anderes gelten als für einen Fremdwährungsverlust aus einer bereits realisierten Dividendenforderung selbst. Auch dieser war das Ergebnis einer Marktentwicklung, die keinen unmittelbaren Bezug zu den steuerfreien Beteiligungserträgen aufweist, wenngleich das Darlehen selbst unmittelbar der Finanzierung der Dividendenforderung diene.

Der im Beschwerdefall mit der Darlehensrückzahlung eingetretene Fremdwährungsverlust ist als Betriebsausgabe abzugsfähig.

3.1.3. Beratungsaufwand iZm steuerfreiem Beteiligungsverkauf

Nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt erfolgte für die veräußerte internationale Schachtelbeteiligung ***T s.r.o.*** keine Option zur Steuerpflicht.

Die gegenständlichen Veräußerungserlöse sind somit unstrittig nach § 10 Abs 3 erster Satz KStG 1988 steuerfrei zu behandeln. Im Gegenzug sind Aufwendungen, die mit dem steuerfreien Veräußerungserlös im Zusammenhang stehen, gemäß § 12 Abs 2 leg cit steuerlich

nicht abzugsfähig. Der zutreffenden Feststellung der Außenprüfung wurde von den beschwerdeführenden Gesellschaften nicht entgegengetreten.

Die Anwalts- und sonstige Fremdleistungskosten iHv EUR 20.459,67, die aufgrund der Veräußerung der Anteile an ***T s.r.o.*** angefallen sind, stehen in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem nach § 10 Abs 3 KStG 1988 steuerbefreiten Veräußerungserlös und sind somit nicht abzugsfähig.

3.1.4. Nachzuversteuernder Verlust betreffend den Anteilsverkauf an einem nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglied

Nach dem Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988 hat die Zurechnung nachzuversteuernder ausländischer Verluste im Jahr des Ausscheidens des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedes aus der Unternehmensgruppe zu erfolgen.

Im vorliegenden Fall erfolgte nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt die Veräußerung der Anteile an der ***T s.r.o.*** in der ersten Jahreshälfte 2016. Damit bestand nicht während des gesamten (mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden) Wirtschaftsjahres 2016 eine finanzielle Verbindung (vgl Feststellungen zu Punkt 1.2. Darlehensaufwand iZm Dividendenausschüttung in fremder Währung). Die Rechtswirkungen der Unternehmensgruppe endeten mit Ende 2015. Die bisher noch nicht verrechneten Verluste sind damit im Kalenderjahr 2015 (statt antragsgemäß 2016) gewinnerhöhend zuzurechnen (vgl VwGH 27. November 2017, Ro 2017/15/0010, mwN).

Den Beschwerdeausführungen zur Berücksichtigung des nachzuversteuernden Verlusts im Jahr 2016 war nicht zu folgen. Zur gegenständlichen Berücksichtigung des nachzuversteuernden Verlusts im Jahr 2015 siehe das Erkenntnis des BFG vom selben Tag, GZ RV/7103249/2021.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt angefochtenem Bescheid	EUR	- 51.353,27
*Fremdwährungsverlust iZm Dividendenausschüttung (bisher erfasster unternehmensrechtlicher Kursverlust EUR 14.246,06)	EUR	- 71,54
*bereits bisher berücksichtigt Fremdwährungsverlust iZm Darlehen		
*Beratungsaufwand	EUR	20.459,67
Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2016	EUR	-30.965,14
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR	-30.965,14
Einkommen des Gruppenmitglieds im Jahr 2016	EUR	-30.965,14

Ergebnizurechnung Gruppenträger: 100% ***Bf2 GT AG*** (***BF2StNr1***)

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.

Gegenständlich liegt – soweit ersichtlich – keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Rechtsfrage vor, ob Wechselkursverluste im Zusammenhang mit Dividendenausschüttungen in Fremdwährung, die zwischen dem Realisationszeitpunkt und dem Zeitpunkt der Zahlung eintreten, steuerlich abzugsfähig sind oder ob in diesem Fall ein untrennbarer Zusammenhang mit steuerfreien Dividendenausschüttungen besteht und damit die Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs 2 KStG 1988 zu versagen ist. Ebenso nicht geklärt ist die Rechtsfrage, ob Fremdwährungsverlusten aus einem zur Finanzierung einer bereits realisierten Ausschüttungsforderung gewährten Darlehen die Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs 2 KStG 1988 zu versagen ist, weil ein untrennbarer Zusammenhang mit steuerbefreiten Dividendenausschüttungen besteht.

Wien, am 13. Dezember 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 15. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 15. Februar 2021 betreffend Körperschaftsteuer 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) reichte am 25. November 2020 die Erklärung zur Körperschaftsteuer für 2019 via Finanzonline beim damals zuständigen Finanzamt ***1*** ein.

In dieser wurden unter der Kennziffer 857 negative sonstige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von - € 4.989,90, unter der Kennziffer 882 der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 unterliegende inländische Einkünfte in Höhe von € 12.045,82, eine Kapitalertragsteuer für inländische Kapitalerträge in Höhe von € 21,93, unter der Kennziffer 884 negative Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 in Höhe von - € 1.439.999,00 sowie Zuwendungen an Begünstigte gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Höhe von € 2.068,97 erklärt.

2. Mit Bescheid vom 15. Februar 2021 erfolgte die Veranlagung der Bf. durch das nunmehr zuständige Finanzamt für Großbetriebe (im Folgenden: Finanzamt) zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2019 wie folgt:

Es wurden negative Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988 in Höhe von - € 4.989,90 angesetzt und ein nichtausgleichsfähiger Verlust aus Kapitalvermögen in dieser Höhe im Bescheid ausgewiesen.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde daher mit 0,00 € angeführt. Auch das Einkommen wurde mit € 0,00 angesetzt.

Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 in Höhe von € 258,62 wurde als Gutschrift ausgewiesen. Daneben wurde auch die einbehaltene Kapitalertragsteuer in der von der Bf. erklärten Höhe und daher mit € 21,93 auf die festgesetzte Körperschaftsteuer angerechnet sodass sich unter Beachtung der Rundungsbestimmung des § 39 Abs. 3 EStG 1988 eine Gutschrift von € 281,00 ergeben hat.

Die bis 2010 angefallene anrechenbare Zwischensteuer wurde mit € 194.575,82 und die ab 2011 angefallene Zwischensteuer wurde mit € 83.882,68 ausgewiesen.

3. Am 15. März 2021 brachte die Bf. via Finanzonline gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2019 vom 15.2.2021 fristgerecht Beschwerde ein und begründete diese Beschwerde wie folgt:

Gemäß § 24 Abs 5 KStG wäre die Körperschaftsteuer, die auf Einkünfte iSd § 13 Abs 3 und 4 KStG entfällt (sogenannte „Zwischensteuer“), nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen in der Veranlagung gutzuschreiben:

1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung aufgrund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.
2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG 1988, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.
3. a) Die Bemessungsgrundlage für die Gutschrift ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der gemäß § 13 Abs 3 gesondert zu versteuernden Einkünfte und der Summe der Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 EStG 1988, wenn diese die Summe der Einkünfte im Sinne des ersten Teilstriches übersteigt.
...
4. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 12,5 % der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre ab 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 25 % der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 ist vorrangig gutzuschreiben.
5. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer,

die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.

Das System der Zwischenbesteuerung würde demnach vorsehen, dass es zu einer Gutschrift der in Vorjahren veranlagten und entrichteten Zwischensteuer kommt, wenn eine Privatstiftung in einem Veranlagungsjahr Zuwendungen tätigt, die nicht Substanzauszahlungen iSd § 27 Abs 1 Z 8 EStG 1988 darstellen und höher sind als die im selben Jahr erzielten zwischensteuerpflichtigen Einkünfte und die Privatstiftung für diese Zuwendungen KEST einbehalten und abgeführt hat. Bemessungsgrundlage für die Höhe der Gutschrift wäre die Differenz zwischen den getätigten kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen und den zwischensteuerpflichtigen Einkünften.

Die Bf. hätte im Jahr 2019 Zuwendungen iHv EUR 2.068,97 getätigt, von denen KEST einbehalten und abgeführt worden wäre.

Im Evidenzkonto der Bf. wäre eine gutschriftsfähige Zwischensteuer iHv EUR 278.7171,13 (Anmerkung: richtig wohl: EUR 278.717,12) ausgewiesen (davon aus Veranlagung bis 2010 EUR 194.834,45 (12,5%ige Zwischensteuer) und aus Veranlagung ab 2011 EUR 83.882,68 (25%ige Zwischensteuer)). Dieser Stand der gutschriftfähigen bzw anrechenbaren Zwischensteuer wäre auch im Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 19. Februar 2020 ausgewiesen.

Im Jahr 2019 hätte die Bf. Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG iHv EUR 12.045,82 erzielt (KZ 882 in Körperschaftsteuererklärung 2019). Weiters hätte die Bf. aus der Veräußerung der Beteiligung an der ***2*** einen Veräußerungsverlust iHv EUR 1.439.999,00 erzielt, der Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z 1 lit b KStG darstellen würde und in KZ 884 der Körperschaftsteuererklärung erfasst worden wäre. Die Summe der Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z 1 KStG würde daher EUR -1.427.953,18 betragen.

Die im Veranlagungsjahr 2019 getätigten Zuwendungen iHv EUR 2.068,97 würde diese Summe iHv EUR -1.427.953,18 übersteigen und würden daher nach Ansicht der Bf. zu einer Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren iHv EUR 1.430.022,15 führen. Unter Berücksichtigung des Steuersatzes von 12,5 % würde sich daher nach Ansicht der Bf. eine Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren iHv EUR 178.752,77 ergeben.

Im vorliegenden Körperschaftsteuerbescheid 2019 wäre die Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren nur iHv EUR 258,62 (12,5 % der Zuwendungen iHv EUR 2.068,97) gewährt worden. Zu diesem Ergebnis würde man kommen, wenn man anstelle von negativen Einkünfte iHv EUR 1.427.953,18 von zwischensteuerpflichtigen Einkünfte iHv Null ausgeht. Nach Ansicht der Bf. würde sich aus den Regelungen des § 13 Abs 3 KStG jedoch nicht ergeben, dass negative Einkünfte vom System der Zwischenbesteuerung ausgeschlossen sind und nicht zu einer Gutschrift von Zwischensteuer aus Vorjahren führen können.

Negative Einkünfte bzw Verluste könnten sich insbesondere bei den in § 13 Abs 3 Z 1 lit b KStG genannten Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG 1988 ergeben. Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG 1988 würden sowohl Veräußerungsgewinne als auch Veräußerungsverluste zählen. Ergibt sich bei Einkünften iSd § 27 Abs 3 EStG insgesamt ein Verlust, wären im Einkommensteuerrecht die Regelungen für den Verlustausgleich nach § 27 Abs 8 EStG zu beachten. Demnach wäre für Verluste aus Einkünften nach § 27 Abs 3 KStG ein Verlustausgleich mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten iSd § 27a Abs 1 Z 1 EStG 1988 sowie mit Zuwendungen gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG 1988 ausgeschlossen, außerdem dürfe ein Verlustausgleich nur mit anderen sondersteuersatzbegünstigten Kapitaleinkünften (nicht jedoch mit nicht sondersteuersatzbegünstigten Kapitaleinkünften oder mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten) erfolgen.

In der Literatur werde übereinstimmend nach systematischen Überlegungen und nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip davon ausgegangen, dass die Regelungen des § 27 Abs 8 EStG auch für Kapitaleinkünfte von Privatstiftungen gelten, auch wenn § 13 Abs 3 Z 1 KStG nicht explizit auf die Bestimmung zum Verlustausgleich des § 27 Abs 8 EStG 1988 verweist (vgl Jakom EStG 2020 § 27 Tz 411, Marschner, Optimierung der Familienstiftung 2019, Tz 960; vgl Bergmann, PSR 2012, 172 ff; Bruckner, RdW 2011, 618 f; Kirchmayr in Eiselsberg, Stiftungsrecht JB 2011, 120; Petritz in M/C/P/P, 134; Schuchter, taxlex 2010, 469). Die Regelungen des Verlustausgleichs gem § 27 Abs 8 EStG wären demnach bei einer Privatstiftung zu berücksichtigen, nach Anwendung dieser Regelungen könnten sich aber auch bei einer Privatstiftung negative Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KStG ergeben.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer aus Vorjahren würde § 24 Abs 5 Z 3 lit a KStG lediglich auf die Differenz zwischen den gem § 13 Abs 3 zu versteuernden Einkünften und den diese Einkünfte übersteigenden Zuwendungen abstellen. Dem Gesetz wäre jedoch nicht zu entnehmen, dass im Falle von negativen Einkünften iSd § 13 Abs 3 KStG diese Einkünfte auf Null gekürzt werden.

Auch die Verlustausgleichsvorschriften des § 27 Abs 8 EStG wären hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuergutschrift unbeachtlich, da diese lediglich den horizontalen und vertikalen Verlustausgleich (zwischen bestimmten Einkünften bzw Einkunftsarten) regeln würden.

Zusammenfassend würde die Bf. daher festhalten, dass nach Ansicht der Bf. die von der Bf. im Jahr 2019 erzielten negativen Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KStG zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Gutschrift der Zwischensteuer aus Vorjahren führen würden.

4. Am 28. April 2023 erließ das Finanzamt für Großbetriebe eine die Beschwerde vom 15.3.2021 abweisende Beschwerdevorentscheidung und begründete diese

Beschwerdevorentscheidung in einer gesondert ergangenen Begründung, die mit 26.4.2023 datiert ist, wie folgt:

Der Gesetzestext gem. § 27 Abs. 8 Z 1 EStG würde eindeutig besagen, dass eine Gutschrift der Zwischensteuer im vorliegenden Fall nicht zulässig wäre (Anmerkung: in der Beschwerde werde ein § 27 Abs. 1 Z 8 EStG angemerkt - diesen Paragraphen würde es jedoch gar nicht geben). Es dürfe kein Ausgleich von Verlusten mit Bankzinsen erfolgen. Voraussetzung für eine Gutschrift der Zwischensteuer wäre, dass Zuwendungen erfolgt sind, und die Zuwendungen die bezogenen zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigen. Im Jahr 2019 wären Zuwendungen in Höhe von 2.068,97 getätigt worden. Die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte im Jahr 2019 wären 12.045,82 (Kz 882 in der K-Erklärung) gewesen. Daraus hätte sich die Gutschrift in Höhe von 281,- lt. Veranlagung ergeben. Im Bereich der Einkünfte aus KV würde im Rahmen des Regimes der Zwischensteuer zum Einen das (auf Schedulen eingeschränkte) Verlustausgleichsverbot gelten, zum anderen wäre ein Verlustvortrag im Bereich der Kapitaleinkünfte nicht vorgesehen. Eine Verrechnung eines Verlustes aus der Veräußerung der GmbH-Anteile mit Zwischensteuer aus den Vorjahren (und damit eine Zwischensteuergutschrift) würde eindeutig nicht dem Gesetz entsprechen.

Daher werde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdevorentscheidung vom 28.4.2023 wurde elektronisch am 28.4.2023 an die Bf. und die gesonderte Begründung zur Beschwerdevorentscheidung wurde mit Zustellnachweis am 5. Mai 2023 an die Bf. übermittelt.

5. Am 5. Juni 2023 brachte die Bf. betreffend die Stellung eines Vorlageantrages einen Fristverlängerungsantrag über Finanzonline beim Finanzamt ein, der folgende Begründung enthalten hat:

Es wären betreffend die Stellung eines Vorlageantrages noch Unterlagen ausständig und wäre daher eine finale Abstimmung zwischen steuerlicher Vertretung und Bf. noch nicht möglich gewesen.

Über diesen Fristverlängerungsantrag wurde vom Finanzamt nicht entschieden.

6. Sodann wurde am 7. Juni 2023 durch die Bf. ein Vorlageantrag mit folgender Begründung beim Finanzamt eingebracht:

In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung werde ausgeführt, dass der Gesetzestext gem § 27 Abs 8 Z 1 EStG eindeutig besagen würde, dass eine Gutschrift der Zwischensteuer im vorliegenden Fall nicht zulässig sei. Voraussetzung für eine Gutschrift der Zwischensteuer sei, dass Zuwendungen erfolgt sind, und die Zuwendungen die bezogenen zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigen. Weiters werde ausgeführt, dass im Jahr 2019 Zuwendungen iHv EUR 2.068,97 getätigt worden wären und die zwischensteuerpflichtigen

Einkünfte im Jahr 2019 EUR 12.045,82 (laut KZ 882 der Körperschaftsteuererklärung) betragen hätten, woraus sich laut Veranlagung eine Gutschrift iHv EUR 281,00 ergeben hätte.

Diese Begründung wäre nach Ansicht der Bf. nicht schlüssig, da bei der Körperschaftsteuerveranlagung 2019 mit dem Bescheid vom 15. Februar 2021 von zwischensteuerpflichtigen Einkünfte iHv Null ausgegangen worden wäre, sodass sich eine Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren iHv EUR 258,62 ergeben hätte. In der Körperschaftsteuererklärung 2019 wäre in KZ 884 ein Verlust aus einer Beteiligungsveräußerung iHv EUR 1.439.999,00 (= Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z 1 lit b KStG) erfasst worden, der im Körperschaftsteuerbescheid 2019 iHv EUR 12.045,82 als ausgleichsfähiger Verlust anerkannt worden wäre, sodass sich insgesamt zwischensteuerpflichtige Einkünfte iHv Null ergeben hätten.

Die Verlustausgleichsregelungen gem § 27 Abs 8 Z 1 EStG wären nach Ansicht der Bf. im gegenständlichen Sachverhalt nicht entscheidend. Die Gutschrift von Zwischensteuer aus Vorjahren würde sich gem § 24 Abs 5 Z 3 lit a KStG vom Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der gem § 13 Abs 3 gesondert zu versteuernden Einkünfte und der Summe der Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG bemessen, wenn diese die Summe der Einkünfte iSd ersten Teilstriches übersteigt.

Die Summe der Einkünfte gem § 13 Abs 3 Z 1 KSt würde EUR -1.427.953,18, die Zuwendungen EUR 2.068,97 betragen, sodass sich eine Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuergutschrift aus Vorjahren iHv EUR 1.430.022,15 ergeben würde.

Nach Ansicht der Bf. wäre weder nach den Vorschriften des EStG und KStG zum Verlustausgleich bzw Verlustvortrag noch nach dem Gesetzestext des § 24 Abs 5 KStG die Berücksichtigung negativer Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KStG im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuergutschrift ausgeschlossen. Nach Dafürhalten der Bf. würden die von der Bf. im Jahr 2019 erzielten negativen Einkünfte iSd § 13 Abs 3 KSt zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Gutschrift der Zwischensteuer aus Vorjahren führen.

7. Mit Vorlagebericht vom 17.12.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 15.3.2021 betreffend Körperschaftsteuer 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte in der Stellungnahme zur Beschwerde deren Abweisung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine Privatstiftung, die am ***5***2000 zu FN ***3*** im Firmenbuch des Landesgerichts ***4*** eingetragen wurde, für deren Einkünfteermittlung die Vorschriften

des

§ 13 Abs. 1 und Abs. 3 sowie 4 KStG 1988 zur Anwendung gelangen und deren in- und ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen iS § 13 Abs. 4 KStG 1988 der Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 unterliegen.

Die Bf. führt ein Evidenzkonto, in dem die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte, die getätigten Zuwendungen an die Begünstigten, die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer des jeweiligen Jahres, die entrichtete Zwischensteuer, etwaige Gutschriften gem. § 24 Abs. 5 KStG 1988 und die vortragsfähigen Beträge an Zwischensteuer ausgewiesen sind.

Bis zum Jahr 2018 sind an gutschriftfähiger Zwischensteuer iS des § 24 Abs. 5 Z 3 KStG 1988 mit einem Steuersatz von 12,5% € 194.834,44 und mit einem Steuersatz von 25% € 83.882,68 von der Bf. entrichtet worden.

Im Jahr 2019 hat die Bf. folgende Einkünfte erzielt:

Zinseinkünfte in Höhe von € 12.045,82 gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 13 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988

Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von - € 4.989,80, die unter § 27a Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallen

Negative Einkünfte aus der Veräußerung einer 100%-Beteiligung an der ***2*** iHv - € 1.439.999,00, wobei diese Beteiligung von der Bf. seit Februar 2001 gehalten wurde

Die Bf. hat im Jahr 2019 ferner Zuwendungen an Begünstigte gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Höhe von € 2.068,97 getätigt und dafür € 568,97 an Kapitalertragsteuer gemeldet, die auch entrichtet wurde.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2019 vom 15.2.2021 wurden die von der Bf. im Jahr 2019 erzielten Einkünfte mit € 0,00 angesetzt und eine 12,5%-Zwischensteuer in Höhe von € 258,62, die die Bf. in den Jahren 2001 bis 2010 entrichtet hat, gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 als Gutschrift ausgewiesen, wobei als Bemessungsgrundlage die von der Bf. im Jahr 2019 getätigten Zuwendungen an Begünstigte herangezogen worden ($2.068,97 \times 12,5\% = 258,62$).

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind zwischen den Parteien nicht strittig und ergeben sich aus den vorgelegten Akten bzw. einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Firmenbuchabfrage. Die Tatsache der Führung eines Evidenzkontos gemäß § 24 Abs. 5 Z 5 KStG 1988 ergibt sich beispielsweise aus dem von der Bf. für das Jahr 2014 vorgelegten Evidenzkonto, das im Folgenden dargestellt ist:

[...]

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Folgende Rechtsvorschriften sind für die Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes von Relevanz:

§ 13 Abs. 3 KStG 1988:

Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 gesondert zu versteuern:

1. Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit es sich um

a) Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988,

b) Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit nicht Abs. 4 angewandt wird, und

c) Einkünfte aus Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, handelt und diese nicht in § 27a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannt sind.

2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 ist um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.

§ 13 Abs. 4 KStG 1988:

Wird ein nicht in einem Betriebsvermögen gehaltener Anteil an einer Körperschaft veräußert, an dem die Privatstiftung oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war, gilt Folgendes:

1. Soweit nicht Abs. 3 letzter Satz anzuwenden ist, können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteils an einer Körperschaft, der mehr als 10% beträgt, abgesetzt werden (Übertragung stiller

Reserven). Davon ausgenommen sind Anschaffungen von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20% beteiligt sind.

2. Stille Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös.

3. Als Anschaffungskosten des erworbenen Anteils gelten die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge. Diese Anschaffungskosten sind in Evidenz zu nehmen.

4. Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung der Beteiligung als stille Reserve im Sinne der Z 1 bis 3 übertragen werden. Steuerfreie Beträge, die nicht innerhalb dieser Frist übertragen werden, sind nach § 22 Abs. 2 zu versteuern. Abs. 3 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden.

Die Körperschaftsteuer beträgt 25% (bis 2010: 12,5%; vgl. § 26c Z 23 lit. f KStG 1988) für nach § 13 Abs. 3 und 4 KStG 1988 zu versteuernde Einkünfte einer Privatstiftung nach Abzug von Sonderausgaben gemäß § 13 Abs. 1 Z 4 KStG 1988.

§ 24 Abs. 5 KStG 1988 bestimmt Folgendes:

Körperschaftsteuer, die auf Einkünfte im Sinne des § 13 Abs. 3 und 4 entfällt, ist nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen in der Veranlagung gutzuschreiben:

1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.

2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.

3. a) Die Bemessungsgrundlage für die Gutschrift ist der Unterschiedsbetrag zwischen – der Summe der gemäß § 13 Abs. 3 gesondert zu versteuernden Einkünfte und – der Summe der Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, wenn diese die Summe der Einkünfte im Sinne des ersten Teilstriches übersteigt.

b) Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß lit. a insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.

4. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 12,5% der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre ab 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 25% der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 ist vorrangig gutzuschreiben.

5. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende

Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.

6. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist die Höhe der Gutschrift gemäß Z 3 und 4 zu ermitteln. Dabei ist bei der Berechnung der Gutschrift nach Z 3 auch der Restbetrag gemäß Z 5 wie eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu behandeln. Abweichend von Z 3 lit. b ist trotz Abfuhr der Kapitalertragsteuer im Fall einer möglichen nachträglichen Entlastung der Zuwendungsbetrag entsprechend zu reduzieren. Die Erteilung der Gutschrift erfolgt mit der letzten Veranlagung.

Die unter § 13 Abs. 3 und Abs. 4 KStG 1988 fallenden Einkünfte werden zwischensteuerpflichtige Einkünfte genannt, wobei diese Zwischensteuer mit dem BBG 2001 (BGBl I 2000/142) eingeführt wurde, um den vorher bestehenden Steuerstundungseffekt von thesaurierten steuerfrei gestellten Kapitalerträgen und Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen, die zumindest 1% erreichen, zu beschränken. Diesbezüglich wird in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum BBG 2001 Folgendes ausgeführt (EB RV 311 BlgNR 21. GP S 175 f; Hervorhebungen durch das Bundesfinanzgericht):

„Das seit 1993 bestehende Stiftungssteuerrecht ist ertragsteuerlich dadurch gekennzeichnet, dass trotz Geltung des Trennungsprinzips die Gesamtsteuerbelastung von Privatstiftung und den Begünstigten jener der Steuerbelastung einer natürlichen Person gleichkommt. Es gelten daher für betriebliche Einkünfte, Vermietungseinkünfte, einzelne Kapitaleinkünfte und einzelne sonstige Einkünfte im Sinne des EStG 1988 die Regeln für Kapitalgesellschaften, sodass die 34%ige Körperschaftsteuerbelastung und die 25%ige Zuwendungsbelastung etwa dem 50%igen Spitzeneinkommensteuersatz entsprechen. Soweit natürliche Personen halbsatz- oder endbesteuert sind, ist die Privatstiftung bislang steuerfrei gestellt, da mit jeder Zuwendungsbesteuerung das der natürlichen Person für unmittelbar erzielte Einkünfte entsprechende Steuerniveau erreicht wird. **Einen Steuervorteil hat dieses System für Privatstiftungen und ihre Begünstigten insofern ausgelöst, als im Falle längerfristig thesaurierter steuerfrei gestellter Einkünfte eine Ungleichbehandlung zu Lasten vergleichbarer Vermögensveranlagungen natürlicher Personen gegeben ist.**

Diese im Zinsenvorteil liegende Besteuerungslücke soll mit Wirkung ab 2001 teilweise geschlossen werden. Zinserträge aus Einlagen- und Forderungswertpapieren sollen einer Art Zwischenbesteuerung unterworfen werden, und zwar zu einem besonders ermäßigten Steuersatz. Diese Besteuerung setzt zunächst mit dem Anfallen der Erträge ein. Werden (in der Folge) seitens der Privatstiftung Zuwendungen getätigt, kommt es aber nach Maßgabe der näheren gesetzlichen Regelungen zu einer Gutschrift. Im Ausmaß erfolgter Zuwendungen ändert sich daher an der Gesamtsteuerbelastung nichts.

Das System wird durch gesetzliche Änderungen in zwei Bereichen implementiert. Erstens werden die bisherigen Befreiungsbestimmungen in § 13 Abs. 2 entsprechend adaptiert. Die Besteuerung der bisher befreiten Erträge erfolgt nach Art einer Schemabesteuerung mit

einem ermäßigten Steuersatz von 12,5% (siehe § 13 Abs. 3) im Wege der Veranlagung. Eine Besteuerung unterbleibt insoweit, als im Jahre des Erzielens der Zinserträge Ausschüttungen vorgenommen werden. Zweitens wird in § 24 Abs. 5 eine Gutschrift dieser ermäßigten Steuer vorgesehen; sie wird im Wege der Veranlagung erfolgen. Diese Steuergutschrift setzt zunächst voraus, dass die ermäßigte Steuer im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bereits tatsächlich entrichtet ist. Weiters müssen Zuwendungen vorliegen, von denen Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist. Die Gutschrift erfolgt in Entsprechung des ermäßigten Satzes mit einem Betrag von 12,5% der Zuwendung. Formal ist die Führung eines Evidenzkontos erforderlich, aus dem sich Entwicklung und Stand der für eine Gutschrift in Frage kommenden Beträge ergeben müssen.

Beispiel:

Eine Privatstiftung erzielt im Jahr 2001 einen Zinsertrag von 2 Millionen S. Die Zuwendungen betragen in diesem Jahr 500 000 S. Es fällt eine Zwischensteuer von 12,5% von 1,5 Millionen S, also 187 500 S an. Im Jahr 2002 wird ein Zinsertrag von 2,5 Millionen Schilling erzielt. Es kommt in diesem Jahr zu keinen Zuwendungen. Die Zwischensteuer beträgt für 2002 312 500 S. Im Jahre 2003 fallen Zinserträge von 2 Millionen Schilling an, die Zuwendungen betragen 2,1 Millionen S. Es fällt in diesem Jahr keine Zwischensteuer an. Von der in den Jahren 2001 und 2002 angefallenen Zwischensteuern wird ein Betrag im Ausmaß von 12,5% von 100 000 S, also 12 500 S gutgeschrieben.

Als weitere Maßnahme werden auch Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 31 EStG 1988 in die Zwischenbesteuerung einbezogen. Das dafür vorgesehene Besteuerungsregime entspricht grundsätzlich jenem, wie es für Zinserträge vorgesehen wird. Die Zwischenbesteuerung kann allerdings insoweit vermieden werden, als im Kalenderjahr der Veräußerung bzw. innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung eine mehr als 10% betragende Beteiligung an einer Körperschaft erworben wird und der „Veräußerungsgewinn“ auf die Anschaffungskosten dieser Beteiligung übertragen wird. Die Regelung ist der Übertragung stiller Reserven im Sinne des § 12 EStG 1988 nachgebildet. In Anlehnung an diese Bestimmung ist auch die Bildung eines steuerfreien Betrages vorgesehen. Dieser ist innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung bestimmungsgemäß zu verwenden. Erfolgt keine bestimmungsgemäße Verwendung, ist der steuerfreie Betrag aufzulösen und einer Zwischenbesteuerung zuzuführen. Die Zwischenbesteuerung des Veräußerungsgewinnes bzw des aufgelösten steuerfreien Betrages unterbleibt insoweit, als im Jahr des Anfallens des Veräußerungsgewinnes bzw der Auflösung des steuerfreien Betrages Zuwendungen erfolgen.

Beispiel:

Eine Privatstiftung erzielt im Jahr 2001 einen Zinsertrag von 2 Millionen Schilling sowie einen Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung von 1,5 Millionen Schilling. Die Zuwendungen betragen in diesem Jahr 2,2 Millionen Schilling. Für 2,2 Millionen Schilling an Zinserträgen und an Veräußerungsgewinn fällt keine Zwischensteuer an. Hinsichtlich des restlichen

Veräußerungsgewinnes von 1,3 Millionen Schilling kann es – wahlweise – kommen – zur Übertragung auf die Anschaffungskosten einer im Jahr 2001 angeschafften Beteiligung von mehr als 10% – zur Bildung eines steuerfreien Betrages – zur Zwischenbesteuerung.

Unter der Annahme, dass im Jahr 2001 eine mehr als 10%ige Beteiligung um 400 000 S erworben wird und ein Betrag von 900 000 S einer steuerfreien Rücklage zugeführt wird, unterbleibt für 2001 eine Zwischenbesteuerung zur Gänze. Im Jahr 2002 wird ein Zinsertrag von 2,5 Millionen Schilling erzielt.

Der im Jahr 2001 gebildete steuerfreie Betrag wird 2002 aufgelöst. Es kommt in diesem Jahr zu Zuwendungen von 2,7 Millionen Schilling. Die Zwischensteuer beträgt für 2002 12,5% von 700 000 S, also 87 500. Im Jahre 2003 fallen Zinserträge von 2 Millionen Schilling an, die Zuwendungen betragen 2,1 Millionen Schilling. Es fällt in diesem Jahr keine Zwischensteuer an. Von der im Jahr 2002 angefallenen Zwischensteuer wird ein Betrag im Ausmaß von 12,5% von 100 000 S, also 12 500 S gutgeschrieben.“

Daraus ergibt sich, dass durch die Einführung der Zwischenbesteuerung auf Ebene der Privatstiftung ein Steuerstundungseffekt beseitigt werden sollte und damit letztlich eine Gleichbehandlung in der Höhe der anfallenden Einkommenssteuer bzw. in der Erhebungsform der Kapitalertragsteuer erreicht werden sollte, die bei der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen bzw. der Veräußerung einer Beteiligung iS des § 31 EStG 1988 idF vor BGBl I Nr. 111/2010 durch natürliche Personen anfallen.

Daher sieht § 13 Abs. 3 KStG 1988 vor, dass die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist, zu verringern ist, weil soweit kestpflichtige Zuwendungen im Veranlagungszeitraum an die Begünstigten erfolgen kein Steuerstundungseffekt durch die Nichtbesteuerung der an sich der Zwischensteuer unterliegenden Einkünfte eintreten kann.

Die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte sind zwar Einkünfte der Privatstiftung stellen aber von der gesetzlichen Intention eine vorweggenommene Besteuerung für spätere Zuwendungen dieser Erträge an die Begünstigten dar (vgl. zB Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13 Tz 151 zu § 13 mwN; Stangl in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG, 31. Lfg. (Dezember 2018), Tz 54 f zu § 13).

Vor diesem Hintergrund ist auch die Auslegung der in § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a KStG 1988 vorgesehene Gutschrift der in den Vorjahren entrichteten Zwischensteuer in Folgejahren vorzunehmen, nämlich das der Unterschiedsbetrag im Sinn dieser Bestimmung maximal die Summe der Zuwendungen im Sinn des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 im Gutschriftsjahr betragen kann, weil die Gutschrift iS des § 24 Abs. 5 KStG 1988 nur einen Gleichklang mit der Besteuerung einer natürlichen Personen wieder herstellen, nicht aber zu einer Bevorteilung der Privatstiftung führen soll. Wäre die Rechtsansicht der Bf. zutreffend, dass auch bei

negativen Einkünften, die an sich der Zwischensteuer unterliegen würden, es zu einer Gutschrift kommen kann, die die in diesem Jahr getätigten Zuwendungen übersteigt, wäre die gesetzliche Zielsetzung der Zwischensteuer, nämlich den Steuerstundungseffekt bei Thesaurierung der Kapitalerträge bzw. der Erträge aus Beteiligungsveräußerungen iS des § 31 EStG 1988 idF vor BGBl I 111/2010 zu beseitigen, unterlaufen, was folgendes Beispiel zeigt: angefallene Zwischensteuer der Jahre 00 bis 05: € 250.000 (besteuert mit 25%)
Veräußerung einer mehr als 1%-igen Beteiligung durch die Privatstiftung um € 1 Mio. im Jahr 06, sonst keine zwischensteuerpflichtigen Einkünfte und Zuwendung an einen Begünstigten von € 1

In diesem Fall würde die Privatstiftung bei Richtigkeit der Rechtsansicht der Bf. die gesamte Zwischensteuer der Jahre 00 bis 05 zurückerhalten.

Auch ist zu bedenken, dass in § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a KStG 1988 die Summe der gemäß § 13 Abs. 3 **zu versteuernden** Einkünfte aus Ausgangsbasis für die Ermittlung des Unterschiedsbetrages normiert wird und negative Einkünfte gar keiner Zwischenbesteuerung unterliegen.

Auch in der Lehre wird davon ausgegangen, dass der Unterschiedsbetrag zwischen den zwischensteuerpflichtigen Einkünften im Sinn des § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a erster TS KStG 1988 und den Zuwendungen im Sinn des § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a zweiter TS leg.cit. positiv sein muss (vgl. Stangl, aaO, Tz 92 zu § 24: „Liegt eine positive Bemessungsgrundlage vor, so sind, je nachdem, ob die Zwischensteuer aus Jahren ab 2011 oder aus Jahren vor 2011 stammt, 25% oder 12,5% des Unterschiedsbetrags im Wege der Veranlagung zur Körperschaftsteuer gutzuschreiben.“).

Da im angefochtenen Bescheid eine Gutschrift in den Jahren 2001 bis 2010 von der Bf. entrichteter Zwischensteuer in Höhe der von der Bf. im Jahr 2019 getätigten Zuwendungen vorgenommen wurde, liegt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2019 vor und war die Beschwerde 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.

Bis dato liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der in § 24 Abs. 5 Z 3 lit. a KStG 1988 getroffenen Regelung für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gutschrift an entrichteten Zwischensteuern der vergangenen Jahre vor, weswegen die Revision zuzulassen war.

Linz, am 11. Februar 2025

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.12.2016

Geschäftszahl

Ro 2015/15/0020

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision der K GmbH in T, vertreten durch die Altenweisl Wallnöfer Watschinger Zimmermann Rechtsanwälte GmbH in 6020 Innsbruck, Fallmerayerstraße 8, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. November 2014, Zl. RV/4100105/2011, betreffend u. a. Körperschaftsteuer 2005 bis 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die revisionswerbende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16. November 2005 wurde u.a. ausgeführt, am 8. September 2003 habe die Revisionswerberin (eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung) 100% ihrer Anteile an der T GmbH an die T GmbH & Co KG (die Revisionswerberin halte 100% der Mitunternehmeranteile an dieser Gesellschaft) abgetreten. Sodann sei zunächst die K GmbH mit Vertrag vom 22. September 2003 mit Wirksamkeit per 31. Dezember 2002 auf die T GmbH verschmolzen worden. Sodann sei ebenfalls mit Wirksamkeit per 31. Dezember 2002 die T GmbH auf ihre Alleingesellschafterin die T GmbH & Co KG verschmelzend umgewandelt worden. Nach Ansicht des Prüfers sei § 10 Z 2 UmgrStG anzuwenden. Die Verlustvorträge der Revisionswerberin, die auf ihren zum Umwandlungstichtag nicht mehr vorhandenen Handelsbetrieb mit Eisenwaren zurückzuführen seien, seien als Folge dessen nicht mehr abzugsfähig.

2 Das Finanzamt berücksichtigte in den Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2005 bis 2007 den von der Revisionswerberin erklärten Verlustabzug (aus den Jahren vor 1998) nicht.

3 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Berufungen. Sie machte (wie bereits im Rahmen der Außenprüfung) - zusammengefasst - geltend, § 10 Z 2 UmgrStG beziehe sich nur auf eine unmittelbare Beteiligung. Zudem sei das verlustverursachende Vermögen am Umwandlungstichtag unverändert vorhanden gewesen.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht den (nunmehrigen) Beschwerden keine Folge. Es sprach aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

5 Das Bundesfinanzgericht führte begründend aus, gemäß § 7 Abs. 2, § 9 Abs. 8 und § 10 Z 1 lit. b UmgrStG sei eine zwischen die umgewandelte Körperschaft und die rechtsnachfolgende Körperschaft geschaltete Personengesellschaft als "transparent" anzusehen. Daher sei auch bei der Auslegung des § 10 Z 2 UmgrStG von der Transparenz der Personengesellschaft auszugehen. Somit sei gemäß § 10 Z 2 UmgrStG die Revisionswerberin am Stammkapital der umgewandelten GmbH am Tag der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch (4. November 2003) zu 100% beteiligt gewesen.

6 Die im Jahr 1989 gegründete Revisionswerberin habe zwischen 1989 und 1997 insbesondere Eisenwaren und zum Teil Stahlwaren verkauft. Sie habe dabei im Zeitraum von 1989 bis 1997 Verluste im Gesamtausmaß von ca. 36 Mio S erlitten. Diese Verluste seien insbesondere deshalb entstanden, weil die Revisionswerberin auf ihrem wichtigsten Standort ein Betriebsgebäude geleast habe, dessen Leasingraten zusammen mit der AfA der anderen betrieblich genutzten Gebäude und der AfA der Betriebs- und Geschäftsausstattung des

Eisenwarenhandelsbetriebes so hoch gewesen seien, dass sie durch den Eisenwarenhandelsbetrieb nicht hätten verdient werden können. Die Liegenschaften seien im ursächlichen Zusammenhang mit dem Eisenwarenhandelsbetrieb gestanden; gesonderte Teilbetriebe seien insoweit nicht vorgelegen.

7 Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Revisionswerberin hätten neben den Gebäuden die Vorräte und der Kundenstock gehört. Zum Betrieb habe weiters ein Fuhrpark gehört. Im Betrieb der Revisionswerberin seien zwischen 1989 und 1998 109 bis 145 Mitarbeiter beschäftigt gewesen. Die jährlichen Umsätze der Revisionswerberin hätten zwischen 1990 und 31. Mai 1998 mindestens 200 Mio S pro Jahr betragen.

8 Mit Verträgen vom 29. Dezember 1995 und vom 18. Dezember 1996 habe die Revisionswerberin einen Großteil des Handels mit Stahlwaren an eine nahestehende Gesellschaft (S GmbH, nunmehr S GmbH & Co KG) übergeben.

9 Mit Vertrag vom 27. April 1998 habe die Revisionswerberin ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen (Grundstücke, Gebäude, Büro und Geschäftsausstattung, Handelswaren, Kundenstock, Firmenbezeichnung) an eine (fremde) Gesellschaft (JSE) veräußert (Handelswaren, Kundenstock, Geschäftsunterlagen) bzw. vermietet (Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung mit Kündigungsverzicht auf 10 Jahre). Die Mitarbeiter der Revisionswerberin sowie die latenten Abfertigungs- und Jubiläumsgeldansprüche seien von der JSE übernommen worden. Im engen zeitlichen und ursächlichen Zusammenhang mit dem Vertrag vom 27. April 1998 sei - auch durch einen stillen Ausgleich mit den Gläubigerbanken - ein beträchtlicher Abbau der Schulden der Revisionswerberin bewirkt worden.

10 Im Februar 1999 habe die Revisionswerberin gegenüber der Gewerbebehörde erklärt, dass ihr Handelsgewerbe ruhe. In den Jahresabschlüssen 1998 und 1999 habe die Revisionswerberin erklärt, sie werde ihre Liegenschaften vermieten und betreibe derzeit sonst kein Geschäft. Auch habe sie in den Jahresabschlüssen erklärt, der Betrieb sei per 31. Mai 1998 verkauft worden, das operative Geschäft sei mit 31. Mai 1998 an die Rechtsnachfolgerin verkauft worden.

11 Die Revisionswerberin sei auf Grund des Vertrages vom 27. April 1998 bis zum 31. Mai 2008 an ein Konkurrenzverbot betreffend ihr Kerngeschäft (Eisenwarenhandel) gebunden gewesen. Die Revisionswerberin habe sich daran gehalten. Ab dem 1. Juni 2008 habe die S GmbH & Co KG neben dem Stahlhandel auch Eisenwaren in geringem Umfang verkauft.

12 Seit dem 1. Juni 1998 habe sich die Revisionswerberin mit der Vermietung von Immobilien einschließlich der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie dem Erwerb, der Verwaltung und der Veräußerung von Beteiligungen befasst. Abgesehen von Restpostenverkäufen habe sie seit dem 1. Juni 1998 keine Eisenwaren und Stahlwaren verkauft. Es sei auch bis zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses nicht zu konkreten, nach außen hin erkennbaren Vorbereitungen für einen Eisen- und Stahlwarenhandel durch die Revisionswerberin gekommen.

13 Die Verluste seien durch den Handelsbetrieb der Revisionswerberin (hauptsächlich Eisenwarenhandel) in den Jahren 1989 bis 1997 verursacht worden. Die Revisionswerberin habe diesen Betrieb im Jahr 1998 endgültig beendet. Das Gesamtbild der Verhältnisse ergebe eine weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit für die am 27. April 1998 bis zumindest 31. Dezember 2002 nach außen hin zum Ausdruck gekommene Absicht der Revisionswerberin, die Eisen- und Stahlwarenhandelstätigkeiten infolge des Abschlusses des Vertrages vom 27. April 1998 ab dem Wirksamwerden dieses Vertrages nicht mehr fortzusetzen. Mit dem Vertrag vom 27. April 1998 habe die Revisionswerberin der Rechtsnachfolgerin (JSE) die Übernahme jener Vermögensbestandteile durch Kauf oder Miete ermöglicht, mit welchen der Eisenwarenhandelsbetrieb, der bis zum 31. Mai 1998 existiert habe, erfolgreich geführt werden könne. Die Revisionswerberin habe somit im Wirtschaftsjahr 1998 ihren Eisenwaren- und Stahlhandelsbetrieb endgültig beendet.

14 Am 9. September 2003 habe die Revisionswerberin 100% ihrer Anteile an der T GmbH an die T GmbH & Co KG abgetreten. Mit Verschmelzungsvertrag vom 22. Dezember 2003 - mit Wirksamkeit vom 31. Dezember 2002 - sei die K GmbH als übertragende Gesellschaft mit der T GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen worden. Ebenfalls mit Wirksamkeit vom 31. Dezember 2002 sei sodann die T GmbH als übertragende Gesellschaft auf ihre Alleingesellschafterin, die T GmbH & Co KG verschmelzend umgewandelt worden. Die Umwandlung sei am 4. November 2003 im Firmenbuch eingetragen worden. An diesem Tag habe die Revisionswerberin als Kommanditistin 100% der Anteile an der T GmbH & Co KG gehalten, die Komplementärin sei lediglich Arbeitsgesellschafterin gewesen.

15 Im Sinne des § 7 Abs. 2 (nunmehr: Abs. 3) UmgrStG sei eine zwischen die umgewandelte Körperschaft und die Rechtsnachfolgerin geschaltete Personengesellschaft als "transparent" anzusehen. Die Revisionswerberin sei daher am Tag der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch zu 100% an der umgewandelten GmbH beteiligt gewesen.

16 Ab dem Abschluss des Vertrages vom 27. April 1998 habe die Revisionswerberin die nach außen hin zum Ausdruck gekommene Absicht gehabt, ihren Eisenwarenhandelsbetrieb ab der Wirksamkeit dieses Vertrages (1. Juni 1998) nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen. An dieser Absicht habe sich jedenfalls bis zum 31. Dezember 2002 nichts geändert. Die Rechtsnachfolgerin habe mit Mitwirkung der Revisionswerberin alle wesentlichen Betriebsgrundlagen oder zumindest ein Nutzungsrecht an diesen erlangt. Durch den Vertrag vom 27. April 1998 sei daher der Eisenwarenhandelsbetrieb der Revisionswerberin per 31. Mai 1998 beendet

worden. Der Eisenwarenhandelsbetrieb, der die Verluste der Revisionswerberin 1989 bis 1997 verursacht habe, sei somit zum Umwandlungsstichtag (31. Dezember 2002) nicht mehr vorhanden gewesen. Daher seien die Verlustvorträge der Revisionswerberin aus den Jahren 1989 bis 1997 ab 31. Dezember 2002 nicht mehr verrechenbar. Diese Verluste seien auch im Streitzeitraum nicht mehr abzugsfähig.

17 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

19 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet. 20 Gemäß § 7 Abs. 1 UmgrStG sind Umwandlungen im Sinne des UmgrStG u.a. - jeweils bei Vorliegen näher genannter Voraussetzungen - errichtende Umwandlungen (§ 5 UmwG: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer eingetragenen Personengesellschaft) oder verschmelzende Umwandlungen (§ 2 UmwG: Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter).

21 Nach § 7 Abs. 3 UmgrStG sind Rechtsnachfolger der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 UmwG), bzw. dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 5 UmwG).

22 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Umgründungssteuergesetz (BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP 20) wird hiezu ausgeführt, die Begriffsbestimmung der Rechtsnachfolger (damals in Abs. 2) trage dem Umstand Rechnung, dass nur die Gesellschafter (Mitunternehmer) der umwandlungsrechtlich als Nachfolgeunternehmer oder Nachfolgeunternehmen in Betracht kommenden Personengesellschaften angesprochen werden könnten.

23 Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen.

24 § 10 UmgrStG regelt den Verlustabzug im Zusammenhang mit Umwandlungen. Nach § 10 Z 2 UmgrStG (in der hier anwendbaren Fassung vor BGBl. I Nr. 112/2012) ist § 4 Z 1 und 2 UmgrStG auch für eigene Verluste einer Körperschaft anzuwenden, die am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft am Tage der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch mindestens zu einem Viertel beteiligt ist.

25 Hiezu wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (266 BlgNR 18. GP 21) ausgeführt, eine Körperschaft könne im Rahmen der errichtenden Umwandlung neben anderen Gesellschaftern der umgewandelten Körperschaft Rechtsnachfolger sein, im Rahmen der verschmelzenden Umwandlung sei sie der einzige Rechtsnachfolger. Nach § 10 Z 2 UmgrStG sollten, wenn sie im erstgenannten Fall mindestens zu einem Viertel beteiligt sei (im zweiten Fall müsse dies ex lege gegeben sein), auch die Vorschriften des § 4 Z 1 hinsichtlich eigener Verlustvorträge und Fehlbeträge der übernehmenden Körperschaft und jene des § 4 Z 2 über den Mantelkauf Anwendung finden.

26 Nach § 4 Z 1 lit. b UmgrStG bleiben Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sind. Ist der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, so ist gemäß § 4 Z 1 lit. c UmgrStG der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

27 Im vorliegenden Fall ist zunächst strittig, ob die Voraussetzung des § 10 Z 2 UmgrStG erfüllt ist, nämlich ob die Revisionswerberin mindestens zu einem Viertel am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft beteiligt war.

28 Die Revisionswerberin macht hiezu - wie bereits im Verfahren vor dem Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht - geltend, mit § 10 Z 2 UmgrStG könne nur eine unmittelbare Beteiligung gemeint sein. Bei einer - wie hier vorliegend - mittelbaren Beteiligung (im Wege einer Personengesellschaft) sei hingegen diese Voraussetzung nicht erfüllt. Die Bestimmung des § 7 Abs. 3 UmgrStG habe lediglich klarstellenden Charakter und könne für die Lösung der zu entscheidenden Rechtsfrage nicht herangezogen werden. Gleiches gelte für die Bestimmungen des § 9 Abs. 8 UmgrStG und des § 10 Z 1 lit. b UmgrStG. Nach der bestehenden Systematik des österreichischen Ertragsteuerrechts könnten Zurechnungssubjekt für nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer wie auch für offene Verlustvorträge nur die Mitunternehmer einer Personengesellschaft sein. § 10 Z 2 UmgrStG greife massiv in das verfassungsrechtlich gesicherte Eigentumsrecht ein und sei ergänzend am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen. Der Begriff "Körperschaft", die am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft beteiligt sei, könne nicht im Sinne von "Rechtsnachfolger" des § 7 Abs. 3 UmgrStG verstanden werden. Hätte der Gesetzgeber auch eine mittelbare Beteiligung einbeziehen wollen, so hätte er dies auch wie etwa in § 9 Abs. 4 KStG 1988 oder § 22 Z 2 EStG 1988 ausdrücklich normiert.

29 Zutreffend ist, dass der Wortlaut des § 10 Z 2 UmgrStG nicht auch eine mittelbare Beteiligung anspricht. Dem Wortlaut ist aber auch keine Einschränkung auf eine unmittelbare Beteiligung der Körperschaft an der umgewandelten Körperschaft zu entnehmen.

30 Ist bei einer verschmelzenden Umwandlung der Hauptgesellschafter eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), so sind gemäß § 7 Abs. 3 UmgrStG dessen Gesellschafter (Mitunternehmer) die Rechtsnachfolger (vgl. *Wellinger* in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen, 15. Lfg, § 7 Tz 76). Eine Differenzierung zwischen dem zivilrechtlichen Nachfolgerechtsinhaber (iSd UmwG) und dem steuerrechtlichen Rechtsnachfolger erfolgt, weil Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht zwar Gewinnermittlungsobjekt, nicht aber Steuersubjekt sind. Demgemäß sieht auch § 9 Abs. 8 UmgrStG vor, dass Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft dem Rechtsnachfolger - also dem Steuersubjekt - zuzurechnen sind. In gleicher Weise sind übergehende Verluste (also Verluste der umgewandelten - übertragenden - Körperschaft) gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG dem Rechtsnachfolger zuzurechnen.

31 Beteiligungen an betrieblich tätigen Mitunternehmerschaften - aber auch an vermögensverwaltenden Personengesellschaften - gelten ertragsteuerrechtlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vgl. VwGH vom 24. September 2014, 2012/13/0021).

32 Demnach ist also im Rahmen der Umwandlung darauf abzustellen, ob eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft mindestens zu einem Viertel am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft beteiligt war (in diesem Sinne auch *Wellinger*, aaO, § 10 Tz 43). Dies ist im vorliegenden Fall unstrittig gegeben.

33 Den verfassungsrechtlichen Bedenken der Revisionswerberin und ihrer Anregung, der Verwaltungsgerichtshof möge einen Antrag auf Aufhebung des § 10 Z 2 UmgrStG an den Verfassungsgerichtshof richten, ist entgegenzuhalten, dass es dem Gesetzgeber freisteht, das Recht auf Verlustabzug zur Erzielung sachgerechter Ergebnisse und zur Vermeidung von Missständen - unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit - an bestimmte Bedingungen zu knüpfen (vgl. den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 23. Februar 2010, B 403/09, der im Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2004 der Revisionswerberin ergangen ist).

34 Demnach bleiben eigene Verluste der Revisionswerberin, die bis zum Umwandlungsstichtag (31. Dezember 2002) entstanden und noch nicht verrechnet sind, nur abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Umwandlungsstichtag noch tatsächlich und noch im vergleichbaren Umfang vorhanden sind.

35 Bei betriebsführenden Körperschaften ist für die Frage, ob der Wegfall von Vermögensteilen der übernehmenden Gesellschaft vor der Umgründungsmaßnahme zu einer Kürzung vortragsfähiger Verluste führt, auf (weggefallene) Teilbetriebe als kleinste wirtschaftliche Einheit abzustellen. Entscheidend ist, ob der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb am Umwandlungsstichtag als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt tatsächlich vorhanden ist. Wird ein bereits eingestellter Betrieb nachträglich wiederaufgenommen, ändert dies nichts am Wegfall der damit verbundenen Verlustvorträge (vgl. - zu § 21 UmgrStG - VwGH vom 26. Juni 2014, 2010/15/0140, mwN).

36 Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, das Gesamtbild der Verhältnisse ergebe eine weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit für die am 27. April 1998 bis zumindest 31. Dezember 2002 nach außen hin zum Ausdruck gekommene Absicht der Revisionswerberin, die Eisen- und Stahlwarenhandelstätigkeiten infolge des Abschlusses des Vertrages vom 27. April 1998 ab dem Wirksamwerden dieses Vertrages nicht mehr fortzusetzen. Die Revisionswerberin habe somit im Wirtschaftsjahr 1998 ihren Eisenwaren- und Stahlhandelsbetrieb endgültig beendet. Die Revision kann nicht aufzeigen, dass diese Feststellungen mit Verfahrensmängeln behaftet wären. Wenn in der Revision geltend gemacht wird, es lägen Indizien vor, die gegen diese Annahme sprächen (bloße Vermutung, nicht Veräußerung der Liegenschaften; Übergabe der Geschäftsführung und Gesellschafterstellung an eine Nachfolgeneration), so wurden diese Indizien vom Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner Erwägungen ohnehin berücksichtigt. Bei Gesamtabwägung aller vorliegenden Indizien zu dieser Frage kam aber das Bundesfinanzgericht zur Feststellung der Absicht der Revisionswerberin, diese Handelstätigkeit nicht mehr fortzusetzen. Eine Unschlüssigkeit dieser Erwägungen kann die Revision nicht darlegen.

37 Soweit in der Revision hiezu auch Aktenwidrigkeit geltend gemacht wird, so würde diese aber voraussetzen, dass sich die Abgabenbehörde (oder das Bundesfinanzgericht) bei der Darstellung ihrer Entscheidungsgrundlagen mit dem Akteninhalt in Widerspruch gesetzt hätte (vgl. VwGH vom 27. Februar 2014, 2009/15/0212). Dass ein derartiger Fall vorläge, wird in der Revision nicht dargetan.

38 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

39 Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet in den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 20. Dezember 2016

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.02.2019

Geschäftszahl

Ro 2017/15/0039

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des H E in W, vertreten durch die Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in 4320 Perg, Linzer Straße 36, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Juni 2017, Zl. RV/5100284/2011, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004, Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 und Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 und 2005, den **Beschluss** gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Revisionswerber brachte mit Sacheinlagevertrag vom 29. September 2004 sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen (Gasthof, Tankstelle) unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikels III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) rückwirkend zum 31. Dezember 2003 in die neu errichtete X GmbH ein, wobei er den Teilbetrieb "Holzhandel" zurückbehielt.

2 Im Rahmen einer Außenprüfung stellte die Prüferin u. a. fest, dass der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens am 31. Dezember 2003 bzw. am 29. September 2004 negativ gewesen sei. Mangels Vorliegens eines positiven Verkehrswertes seien die Anwendungsvoraussetzungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG nicht gegeben. Es sei daher nicht von einer begünstigten Einbringung nach Art. III UmgrStG, sondern von einem Tauschvorgang gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 auszugehen.

3 Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - der Ansicht der Prüferin entsprechende Umsatz-, Einkommen- und Kapitalertragsteuerbescheide.

4 Einer Berufung gegen die Bescheide, die im Anschluss an die Außenprüfung ergangen sind, gab das Bundesfinanzgericht mit dem angefochtenen Erkenntnis keine Folge.

5 Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass sich aus dem Jahresabschluss des Einzelunternehmens ein negatives Eigenkapital von 9.499,58 EUR ergebe. In der (unternehmensrechtlichen) Einbringungsbilanz werde unter dem Anlagevermögen ein Firmenwert von 125.000 EUR ausgewiesen. Der Firmenwert sei vom steuerlichen Vertreter des Revisionswerbers unter Zuhilfenahme der "Praktikerformel" in der Weise ermittelt worden, dass das arithmetische Mittel des "Cash-Flow" (der eingebrachten Teilbetriebe) der Jahre 2001 bis 2003 den zukünftig zu erwartenden "Cash-Flow" darstelle. In der Einbringungsbilanz scheine unter den Rechnungsabgrenzungsposten zudem eine Aktivpost gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 500.000 EUR auf, welche die in Grund und Gebäude enthaltenen stillen Reserven darstellen solle. Auf der Passivseite der Bilanz scheine unter den sonstigen Verbindlichkeiten eine Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 515.000 EUR auf.

6 Am 29. September 2005 habe der Revisionswerber die Anteile an der X GmbH verkauft.

7 In einem Zivilprozess zwischen den Käufern der Anteile als klagende Parteien und dem Revisionswerber als beklagter Partei habe ein gerichtlich beeideter Sachverständiger in einem Gutachten den Wert des Einzelunternehmens zum Stichtag 31. Dezember 2003 nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen mit 305.000 EUR (Liquidationswert) bzw. 330.000 EUR (Fortführungswert) geschätzt. (Anm: Vom Gutachter im

Zivilverfahren - auf dessen Gutachten das Bundesfinanzgericht die Feststellung eines negativen Verkehrswertes stützt - wird u.a. beanstandet, dass bei der vom steuerlichen Vertreter des Revisionswerbers nach der "Praktikerformel" vorgenommenen Berechnung vergessen worden sei, einen Unternehmerlohn (bzw. Geschäftsführerbezug) in Abzug zu bringen (Seite 21 des Gutachtens). Der Gutachter führt schließlich aus, würde man die Entnahmeverbindlichkeit in Höhe von 515.000 EUR (§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG) berücksichtigen, ergäben sich zum Bewertungsstichtag des Gutachtens (31. Dezember 2003) eine reale Überschuldung und ein negativer Liquidationswert (Seite 30 des Gutachtens)).

8 Hingegen sei die Berechnung, welche vom Revisionswerber zum Nachweis eines positiven Verkehrswertes vorgelegt worden sei, in sich nicht schlüssig und glaubhaft (Anm: z.B. Fehlen eines Abzuges für Unternehmerlohn). Es entspreche auch nicht den im Fachgutachten "KFS BW1" des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Unternehmensbewertung aufgestellten Anforderungen. Der Unternehmenswert werde mit 125.000 EUR berechnet und in der Einbringungsbilanz als Firmenwert dargestellt. Zur Höhe der stillen Reserven würden keine Aussagen getroffen. Die Unterlagen, die der Revisionswerber im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegt habe, würden sich auf das Jahr 2005 und spätere Zeiträume beziehen und könnten nicht zur Beschreibung der Verhältnisse zum Bewertungsstichtag 31. Dezember 2003 bzw. 28. September 2004 herangezogen werden.

9 Der Revisionswerber habe im Jahr 2004 einen Bankkredit aufgenommen und die daraus resultierende Verbindlichkeit dem Einzelunternehmen zugeordnet. Mit Einbringungsvertrag vom 28. September 2004 habe er das Einzelunternehmen mit steuerlicher Wirkung auf den 31. Dezember 2003 in die X GmbH eingebracht. Im Rückwirkungszeitraum (am 27. September 2004) habe er aus der X GmbH eine Barentnahme in Höhe von 515.000 EUR getätigt. Die in der unternehmensrechtlichen Einbringungsbilanz erfolgte Aktivierung eines Unternehmenswerts von 125.000 EUR und der Ansatz eines weiteren Aktivpostens in Höhe von 500.000 EUR seien - so das Bundesfinanzgericht - nur erfolgt, um dem Revisionswerber eine bare Entnahme iSd § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG im Ausmaß von 515.000 EUR zu ermöglichen. Ein positiver Verkehrswert zum 28. September 2004 (Abschluss des Einbringungsvertrages) sei jedenfalls nicht vorgelegen.

10 Eine Revision erkläre das Bundesfinanzgericht mit der Begründung für zulässig, dass im vorliegenden Fall die Frage einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG (Vorliegen eines positiven Verkehrswertes) strittig sei und zu dieser Frage bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiere.

11 Dagegen richtet sich die vorliegende Revision, in der u. a. ausgeführt wird, ein Fall, in welchem Zweifel über den positiven Verfahrenswert des eingebrachten Vermögens bestünden, liege gegenständlich nicht vor, "weil bereits vor Errichtung des Einbringungsvertrages mit den späteren Erwerbern der Preis für das Gesamtunternehmen festgelegt worden war, insofern war und ist dies der 'positive Verkehrswert'. Auch nachträgliche Gutachten können an diesem vereinbarten und bezahlten Preis (=Verkehrswert) nichts mehr ändern."

12 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet. 13 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.

14 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 in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist nach § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

15 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.

16 § 12 Abs. 1 UmgrStG in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 161/2005 lautet:

"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."

17 Bei der Frage, ob der Verkehrswert des in eine Kapitalgesellschaft eingebrachten Vermögens positiv ist, handelt es sich um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof insofern zugänglich ist, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. VwGH vom

24. Mai 2012, 2009/15/0075). Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG stellen sich in diesem Zusammenhang in der Regel nicht.

18 Soweit in der Revision die Auffassung vertreten wird, der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens sei am Einbringungsstichtag bzw. am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages jedenfalls positiv gewesen, "weil bereits vor Errichtung des Einbringungsvertrages mit den späteren Erwerbern der Preis für das Gesamtunternehmen festgelegt worden war", ist ihr zu entgegnen, dass der in § 12 Abs. 1 UmgrStG angesprochene Verkehrswert ein objektivierter Unternehmenswert ist, der sich der Parteiendisposition entzieht. Bei der Sachverhaltsfeststellung, ob (im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages) ein positiver Verkehrswert der eingebrachten Teilbetriebe vorlag, durfte sich das Bundesfinanzgericht somit auf das Gutachten des im Zivilprozess zwischen den Käufern der Anteile an der X GmbH als klagende Parteien und dem Revisionswerber als beklagter Partei bestellten gerichtlich beeideten Sachverständigen stützen. Es war nicht an den im Beteiligungsverkauf vereinbarten Verkaufspreis gebunden.

19 In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

20 Von der vom Revisionswerber beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 VwGG abgesehen werden.

21 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff, insbesondere auf § 51 VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 27. Februar 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2017150039.J00

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den seit 1. April 2022 zuständigen Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Berufungen (nunmehr Beschwerden, § 323 Abs 38 BAO) (1.) vom 15. Jänner 2013 gegen die Bescheide des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 20. Dezember 2012 betreffend Feststellung und Nichtfeststellung von Einkünften 2009-2010 und gegen die „Bescheide“ vom 19. Dezember 2012 betreffend Feststellung und Nichtfeststellung von Einkünften sowie (2.) vom 24. Juli 2013 gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 20. Juni 2013 betreffend Feststellung und Nichtfeststellung von Einkünften 2011 und gegen den „Bescheid“ vom 27. Juni 2013 betreffend Feststellung von Einkünften 2011, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. zu Recht erkannt: Die angefochtenen Bescheide vom 20. Dezember 2012 sowie jener vom 20. Juni 2013 werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die festgestellten Einkünfte, ihre Aufteilung auf die Mitunternehmer und die von diesem Erkenntnis erfassten Mitunternehmer sind den als Beilage angeschlossenen Blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. beschlossen: Die Beschwerde gegen die „Bescheide“ vom 19.12.2012 und vom 27. Juni 2013 wird gemäß § 278 Abs 1 lit a iVm § 260 Abs 1 lit a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine KG, deren Komplementärin einen Kapitalmarktprospekt zur Finanzierung von Startups aufgelegt hat. Die Finanzierung ist dabei dergestalt, dass

Investoren mit der Kommanditistin der Bf Treuhandvereinbarungen abschließen und das so in die KG gelangte Kapital im Wege atypisch stiller Beteiligungen an Unternehmen zur Finanzierung weitergegeben wird. Im Gegenzug erhalten die Treuhänder anfänglich eine Verlustzuweisung, die bis zu 185 % ihrer Einlage ging.

Strittig ist im Verfahren inhaltlich, ob die Treuhänder ein hinreichendes Unternehmerwagnis tragen, um betriebliche Einkünfte zu erzielen und damit die vorgesehene Verlustzuweisung steuerlich anerkannt werden kann, ob diesfalls eine Verlustverwertungsbeschränkung nach § 2 Abs 2a EStG vorliegt und ob die Umgründungsschritte alle Formvorschriften erfüllen, um die Verlustzuweisung rückwirkend wirksam zu machen.

Für ihren Standpunkt der fehlenden Unternehmereigenschaft führt die **belangte Behörde** in der Bescheidbegründung des Feststellungsbescheides 2009, auf die in den Folgebescheiden verwiesen wird, aus:

Der einzelne Treugeber begeben sich mit Unterzeichnung des Treuhandvertrages jeglicher Unternehmerinitiative, weil er

- seine Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte an den Treuhänder übertrage, der sie einheitlich für alle Treugeber ausübe,
- aufgrund der Geheimhaltungspflicht über die Treugeberdaten keine Möglichkeit der Vernetzung mit anderen Treugebern habe, um sich zur Einberufung einer Versammlung zu vernetzen und
- einen Wechsel des Treuhänders ohne Einflussmöglichkeiten zu dulden habe.

Insgesamt bestehe somit keine aktive Handlungsmöglichkeit des Treugebers. Auch sei eine einseitige Beendigung der Gesellschaft durch den Komplementär vorgesehen, wenn ein Mindestkapital von 500.000 Euro nicht aufgebracht werde.

Auch das Unternehmerrisiko sei deutlich herabgesetzt, weil durch die vorrangige Verlustzuweisung bereits eine Einkommensteuergutschrift beinahe in Höhe der geleisteten Einlage entstehe. Außerdem könnten Verluste, die im Zeitpunkt des rückwirkenden Beitritts nach Art IV UmgrStG bereits feststünden, nicht auf ein Unternehmerrisiko schließen lassen (Verweis auf VwGH 28.6.2012, 2009/15/0106). Weiters beschränke § 13 Z 1 und Z 5 des Treuhandvertrages mehrfach die Teilnahme an Firmenwert und stillen Reserven.

Zur Verlustverwertungsbeschränkung führt die belangte Behörde aus, es gebe den Grundtatbestand (Im-Vordergrund-Stehen steuerlicher Vorteile, was sich insbesondere in deren Bewerbung manifestiere) und den speziellen Regeltatbestand (allgemeines Angebot, Renditevergleich), die nebeneinander gelten. Die Kommanditisten erhielten einen Anteil von 185% ihrer Einlage unabhängig vom Beteiligungsverhältnis als Verlustzuweisung, und nach

deren Ausschöpfung erhalte die KG keine weiteren Verluste. In der Anlegerinformation werde auf die steuerlichen Vorteile der Beteiligung verwiesen, und nach der Lebenserfahrung sei es unwahrscheinlich, dass die mit dem Eingehen der Beteiligung „massiv verbundenen steuerlichen Vorteile“ nicht im Vordergrund stünden. Für die vorrangige überproportionale Verlustzuweisung gebe es keinen außersteuerlichen Grund, der Anreiz für ein Hochrisikoinvestment wie dieses bestehe primär in der Risikominimierung durch eine Steuergutschrift, ohne die das hohe Ausfallrisiko den potentiellen Veranlagungsintentionen entgegenstehen würde. Würde der steuerliche Vorteil nicht beworben und bestünde ein hohes außersteuerliches Risiko, wäre § 2 Abs 2a EStG nicht anwendbar. Ein hohes außersteuerliches Risiko bestehe, wenn der Unternehmensschwerpunkt in einer risikoreichen Branche (Wachstums-/Hochtechnologie, F&E) liege, die Gewinn-/Verlustzuweisung sich ausschließlich am Beteiligungsausmaß orientiere und betraglich nicht limitiert sei, der Abschichtungserlös sich ausschließlich am Verkehrswert orientiere und nicht auf eine von vornherein beabsichtigte zeitliche Begrenzung geschlossen werden könne (*Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹⁴, § 2 Tz 16; *Doralt/Toifl in Doralt*, EStG¹⁴, § 2 Tz 176/9). Die Berechnung im Renditevergleich sei ohne nähere Detailprüfung mathematisch inkorrekt, und wegen des Kündigungsverzichtes wäre ein zehnjähriger Zeitraum zugrunde zu legen.

Die Umgründung betreffend führt die belangte Behörde zudem aus, der vorliegenden Meldung samt Beilagen sei die Erweiterung des Kommanditanteils der Bf nicht entnehmbar, die vorgelegten „Bilanzen“ wiesen die Werte von „Null“ auf. Eine nähere Auseinandersetzung mit diesen Bilanzen sei aber aufgrund des Fehlens grundlegender Anwendungsvoraussetzungen nicht mehr nötig. Auf Personen, die mit einer Geldeinlage beitreten, sei die Rückwirkung nicht anwendbar.

Dem tritt die **Bf** mit folgenden Argumenten entgegen:

In der deutschen Rechtsprechung werde die Ansicht vertreten, dass die Beschränkung des einzelnen Treugebers durch Mehrheitsentscheidungen der Treugebergemeinschaft zulässig sei, um die Funktionsfähigkeit der Publikumsgesellschaft insgesamt sicherzustellen (BFH 21.4.1988, R 47/85, BStBl II 1989, 722, 725; 10.12.1992, BStBl II 1993, 538, 541). Der Treugeber sei einem direkt beteiligten Gesellschafter vergleichbar, weil auch dieser in der Gesellschafterversammlung Mehrheiten benötige, um bestimmte Entscheidungen durchzusetzen. Es sei auch nicht unmöglich für die Treugeber, sich auszutauschen, denn aus ihrer Treuepflicht sei die Treuhänderin auch verpflichtet, Anträge auf Abhaltung einer Treugeberversammlung allen Treugebern zuzuleiten. Diesbezügliche Zweifel könnten jederzeit durch ein zivilrechtliches Gutachten ausgeräumt werden. Der Treugeber könne auch seinerseits das Treuhandverhältnis aufkündigen und mit Zustimmung des Komplementärs – dem hierbei kein Ermessensspielraum zukomme – seinen Anteil selbst verwalten. Auch

bestehe das unabdingbare Recht der außerordentlichen Kündigung der Treuhand. Die Beendigungsmöglichkeit bei Nichterreichen eines Mindestkapitals stelle eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Maßnahme dar.

Die Langfristigkeit der Verträge sei erforderlich, um die Investitionen zu sichern, denn ein vorzeitiger Abschichtungsanspruch hätte auch eine Auflösung der stillen Gesellschaften zur Folge und würde die finanzierten Unternehmungen massiv beeinträchtigen sowie die gesamte Investition gefährden. Auch spreche die Langfristigkeit an sich eher für als gegen eine unternehmerische Beteiligung.

Die von der belangten Behörde angeführte Verlustzuweisung von 185 % stimme nicht; da die Einlage auch andere Kosten der KG betreffe, sei auf den Anteil bezogen eine Verlustzuweisung von 168,99 % erfolgt. Die vorrangige Verlustzuweisung sei ein Maximalbetrag, ohne dessen Deckelung viel höhere Verluste zuzuweisen gewesen wären. Im Insolvenzfall komme es zudem zu einer Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos. Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, dass alle Kommanditisten dem 50%igen Grenzsteuersatz unterliegen, weil dies nicht zutreffe. Aus der Rechtsprechung lasse sich auch nicht ableiten, dass die Mitunternehmerstellung durch vom Beteiligungsverhältnis abweichende Verlustzuweisungen verlorengelasse (UFS 1.3.2013, RV/0284/K-12 als Folge des von der belangten Behörde zitierten VwGH 28.6.2012, 2009/15/0106; letztlich sei dort die Mitunternehmerstellung von Treugebern bejaht worden, ohne dass die Höhe der Verlustzuweisung von 150 % überhaupt releviert worden sei). Es gebe auch weitere Entscheidungen, welche die Unternehmereigenschaft nicht wegen überproportionaler Verlustzuweisungen verneint hätten (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050 zu 294 und 392 %; UFS RV/1754/W-03 zu 200 %).

Der mögliche Insolvenzfall von Unternehmen, an denen die Stillen Beteiligungen bestehen, führe zur Nachversteuerung und damit in Summe wieder zu einem Totalverlust des vom Kommanditisten eingesetzten Kapitals. Ebenso erhöhe ein Veräußerungsgewinn die Steuerbelastung des Kommanditisten.

VwGH 28.6.2012, 2009/15/0106, sage nicht aus, ein feststehender Verlust aus dem Rückwirkungszeitraum lasse es am Unternehmerrisiko mangeln, es sei daraus lediglich nichts für das Vorliegen von Unternehmerrisiko zu gewinnen (und damit genauso wenig dagegen).

Die belangte Behörde habe den Treugebern mangels Risikos keine Verluste zugewiesen, dafür aber der Treuhänderin, die auf das Treuhandgut bezogen überhaupt kein Risiko trage. Für diese Zurechnung gebe es keinen Grund.

Zu § 13 des Treuhandvertrages hält die Bf fest, dass grundsätzlich der Verkehrswert maßgeblich für ein Abschichtungsguthaben sei und nur in dem Fall, dass das Gesellschaftsverhältnis vor dem 31.12.2020 ende, ein Abschlag von 15 % vorzunehmen sei. Dass im Jahr der Abschichtung die Auszahlung auf 30 % des Cashflows beschränkt sei, bedeute

lediglich, dass darüber hinaus die Auszahlung erst später erfolge. Diese Bestimmungen seien angesichts der Rechtsprechung unbedenklich, denn weder die Vereinbarung einer Mindest- und Höchstabschichtung (90-150% der Einlage; VwGH 23.2.1994, 93/15/0163), noch der gänzliche Ausschluss eines Anspruches auf den Firmenwert und die stillen Reserven im Fall der Aufkündigung durch den Anleger (VwGH 29.4.1981, 3122/79) stehe der Mitunternehmerstellung entgegen.

Für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft genüge, dass entweder Mitunternehmerinitiative oder Mitunternehmerrisiko gegeben seien (*Kauba in Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 214; UFS 24.7.2008, RV/2269-W/09; VwGH 23.2.1994, 93/15/0163).

Der besondere Regelungsfall des § 2 Abs 2a EStG liege nicht vor, weil die Nachsteuerrendite nicht mehr als das Doppelte der Vorsteuerrendite betrage (vgl die Modellrechnungen in Beilage 2 zur Beschwerde). Es verbleibe der allgemeine Tatbestand des „Im-Vordergrund-Stehens“ steuerlicher Vorteile. Dieses Kriterium müsse für jeden Anleger individuell geprüft werden. Ein steuerlicher Vorteil könne nur dann im Vordergrund stehen, wenn er gegenüber anderen Motiven zum Eingehen der Beteiligung überwiege. Für Art und Ausmaß der Bewerbung gehen weder aus dem Gesetz noch aus den Materialien Hinweise hervor. Aber auch hierfür müsse das Veröffentlichungsmaterial den Schwerpunkt auf die Darlegung des Steuervorteils haben (*Jakom/Laudacher*, EStG § 2 Rz 148). Die steuerlichen Vorteile müssten einen entscheidenden Kalkulationsfaktor bei Erstellung des Angebots darstellen (UFS 30.5.2007, RV/0510-G/05). Da es sich bei den Unternehmen, an denen stille Beteiligungen bestehen, um solche mit hohem Ertragspotential aber auch hohem Risiko des Totalausfalls handle, erscheine es absurd, bei einer Investition einen Steuervorteil im Vordergrund zu sehen, zumal der anfängliche Steuervorteil bei Insolvenz oder Abschichtung nachzuversteuern sei.

Mit dem Bewerben steuerlicher Vorteile beziehe sich die belangte Behörde auf die Anlegerinformation, die zehn Seiten umfasse. Der von der belangten Behörde zitierte Teil enthalte nur den folgenden Absatz: *„Der Anleger beteiligt sich über die Trehuandgesellschaft als atypischer stiller Gesellschafter und ist damit steuerlicher Mitunternehmer an den Portfoliounternehmen. Er kann seine Einlage steuerlich geltend machen. Damit reduziert sich das steuerliche Ergebnis. Der Vorteil: Die Beteiligung schmälert nicht in vollem Umfang das Portemonnaie des Anlegers. Wichtig: Das Verlustrisiko bleibt im Falle einer oder mehrerer Beteiligungsunternehmen erhalten.“* Aus diesem mitten im Prospekt enthaltenen Absatz könne nicht geschlossen werden, das Bewerben steuerlicher Vorteile stehe im Vordergrund.

Für die vorrangige Verlustzuweisung gebe es hinreichende außersteuerliche Gründe: Die höhere Verlustzuteilung zu Beginn diene dem Risikoausgleich, damit dann, wenn Gewinne anfielen nicht gleich in voller Höhe diese Gewinne entnehmbar seien und damit die Liquidität der Unternehmen nicht gefährdet werde.

Die gewählte Technik des Verkehrswertzusammenschlusses und alinearer Verlustzuweisung sei ebenso in der Verwaltungspraxis, Rechtsprechung und Literatur anerkannt wie der Buchwertzusammenschluss mit Vorbehaltsmethode, was nahezu zum selben wirtschaftlichen Ergebnis führe. Ist aber die Verteilung nur eine Folge der Zusammenschlusstechnik, müssten die steuerlichen Folgen auch gleich sein.

Beschränkungen in der Verlustverwertung seien im Übrigen im Feststellungsverfahren der atypisch Stillen zu behandeln, weil auf dieser Ebene die vorrangige Verlustzuweisung stattgefunden habe und nicht auf Ebene der KG.

Letztlich sei durch die Vielzahl unbestimmter Gesetzesbegriffe zweifelhaft, ob § 2 Abs 2a EStG das Bestimmtheitsgebot des Art 18 B-VG erfülle.

Zu Art 23 UmgrStG führt die Bf aus, im KG-Vertrag sei vorgesehen, dass eine Beteiligung treuhändig über die Treuhandkommanditistin durch Einlageleistung möglich sei. Der belangten Behörde seien der Gesellschaftsvertrag der KG, die Höhe der Gesamteinlage der Treugeberkommanditisten, eine Liste aller Treugeber samt deren Einlage, die Umgründungspläne, die atypisch stillen Gesellschaftsverträge und die Zusammenschlussbilanzen vorgelegt worden. Mehr Unterlagen gebe es nicht. Der Gesellschaftsvertrag der KG enthalte alle notwendigen steuerlichen Bestandteile eines Zusammenschlussvertrages, einer expliziten Bezeichnung als solcher bedürfe es nicht; dass es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handle, sei klar erkennbar (vgl UmgrStR 2002 Rz 1302).

Die Bilanzen weisen deshalb zum 30.9.2009 einen Wert von „Null“ auf, weil das Wirtschaftsgut erst eine logische Sekunde nach dem Zusammenschlussstichtag übergehe. Selbst, wenn die Bilanz falsch sei, führe das lediglich zum Bedarf, diese zu berichtigen, wozu sich die belangte Behörde aber nicht geäußert habe. Auch eine Aufforderung, fehlende Unterlagen nachzubringen (vgl UmgrStR 2002 Rz 791, 1339a) sei nicht ergangen. Die Dokumentationsvorschriften seien kein Selbstzweck, sondern dienten dazu, nachvollziehen zu können, welche steuerlichen Ergebnisse den jeweiligen Vertragsparteien bis zum Zusammenschlussstichtag zuzurechnen seien und wie die Verhältnisse danach seien. Das gehe aus den übermittelten Unterlagen alles eindeutig hervor.

Weiters finden sich Ausführungen dazu, dass keine auf § 295 BAO gestützten Bescheide ergehen hätten dürfen, weil die erstmalig erlassenen Grundlagenbescheide, auf die das Finanzamt die Änderungen stützt, zu keinen Änderungen geführt hätten. Darüber hinaus sei die Möglichkeit, den abgeleiteten Bescheid zu ändern, auf die Anpassung an die Grundlagenbescheide beschränkt (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 295 Rz 13).

Es werde auch angemerkt, dass die alleinige Zurechnung zum Treuhänder, wie von der belangten Behörde vorgenommen, unzutreffend sei.

Formal strittig ist, ob automationsunterstützt aus technischer Notwendigkeit „intern“ erstellte „Bescheide“, die der steuerliche Vertreter der Bf in FinanzOnline aufgefunden hat, die Qualität von Bescheiden haben.

Sämtliche Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (§ 276 BAO idF BGBl I 2009/20) dem UFS vorgelegt und gelten nunmehr vor dem BFG gemäß § 323 Abs 38 BAO als Beschwerden weiter.

Vor dem BFG wurde weiters die Frage releviert, inwieweit den Vorschriften des § 13 Abs 2 iVm § 24 Abs 1 Z 1 UmgrStG mit den Umgründungsschritten des Jahres 2009 entsprochen worden ist.

Diesbezüglich führt die belangte Behörde aus, der jeweils Übertragende müsse sowohl am Zusammenschlussstichtag als auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages (zumindest wirtschaftlicher) Eigentümer des zu übertragenden Vermögens sein, wobei nicht zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen unterschieden werde (Verweis auf *Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler* (Hg), UmgrStG¹¹ (2022), § 23 Rz 53 mit Verweis auf den Grundsatz der Stabilität der Vermögenszurechnung; UmgrStR 2002 Rz 1344; *Hofer/Kapferer in Bertl et.al.*, Steuerlehre: Handbuch III³ 248 f; *Hirschler/Sulz/Knesl in Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen¹⁷, § 23 Rz 22; *Walter*, Umgründungssteuerrecht¹³ (2021) Rz 600; UFS 27.1.2012, RV/3543-W/08; 7.2.2012, RV/2580-W/08). Bei Einbringungen, Zusammenschlüssen, Realteilungen und Steuerspaltungen müsse die übertragende Gesellschaft zum Umgründungstichtag bereits existiert haben (*Hügel in Hügel/Mühlener/Hirschler* (Hg), Umgründungssteuergesetz (1999) § 39 Rz 46).

Nur dann, wenn wirtschaftliches Eigentum durch eine ertragsteuerlich zulässige rückwirkende Vermögensübertragung erfolge und damit eine zeitliche Doppelzurechnung desselben Vermögens ausgeschlossen sei, könne die Vermögensübertragung bereits vor der faktischen Existenz des Übertragenden stattfinden. Dies sei nicht gegeben, weil die KG erst mit Gesellschaftsvertrag vom 4.11.2009 gegründet worden sei (Firmenbucheintragung 10.11.2009), am Zusammenschlussstichtag 30.9.2009 noch nicht existent war und ihr Vermögen zu diesem Stichtag noch nicht zugerechnet werden konnte.

Weiters sei § 13 Abs 2 UmgrStG so zu verstehen, dass auch bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften eine Änderung der Gesellschafterstruktur zwischen Zusammenschlussstichtag und Vertragsabschlusstag für die Anwendung des Art IV UmgrStG schädlich sei. Gemäß des Grundsatzes der Stabilität der Vermögenszurechnung dürfe nämlich als Ausfluss der Bilanzbündeltheorie in diesem Zeitraum bei keinem Beteiligten eine Änderung der Vermögenszurechnung eintreten (*Hirschler/Sulz/Knesl in Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen¹⁷, § 24 Rz 36). Im Rückwirkungszeitraum seien 167

Treugeberkommanditisten beigetreten, wodurch ein Zusammenschluss scheitere. Nur dann, wenn die KG selbst durch Umgründung steuerlich rückwirkend zum 30.9.2009 hätte errichtet werden können, wäre ihr zu diesem Stichtag Vermögen zurechenbar. Mangels am Zusammenschlussstichtag existierender Mitunternehmerschaft auf Ebene der KG scheitere auch deren Erweiterung auf den besagten Stichtag.

Demgegenüber führt die Bf aus, den GmbHs, an denen sie sich beteiligt habe, sei das Vermögen (der jeweilige Betrieb) am Zusammenschlussstichtag zweifelsfrei zuzurechnen gewesen. Die Einschränkung der Übertragbarkeit beziehe sich auf begünstigtes Vermögen, also den Fall, dass man sich an einer Mitunternehmerschaft beteilige: Bezogen auf diese Mitunternehmerschaft dürfe sich das Vermögen und die Gesellschafterstruktur im Rückwirkungszeitraum nicht geändert haben (UmgrStR 2002 Rz 1344; *Kofler*, UmgrStG¹¹, § 23 Rz 56 unter Hinweis auf *Hofer/Kapferer* in HBStL III³ 254 f).

Die Gründung im Rückwirkungszeitraum sei jedenfalls unschädlich (*Kofler*, UmgrStG¹¹, § 23 Rz 56).

Bargeld müsse am Zusammenschlussstichtag noch nicht dem leistenden Treugeber zurechenbar sein (UmgrStR 2002 Rz 1344; *Kofler*, UmgrStG¹¹, § 23 Rz 53). Nicht begünstigtes Vermögen müsse nur im Rückwirkungszeitraum tatsächlich übertragen werden (UmgrStR 2002 Rz 1373). Darüber hinaus wäre unzweifelhaft eine Beteiligung jedes einzelnen Treugebers als stiller Gesellschafter an den Zielgesellschaften unter Anwendung des Art IV UmgrStG rückwirkend möglich gewesen; daran könne sich durch die Zwischenschaltung der KG nichts ändern.

Die belangte Behörde verkenne den Sachverhalt, denn in der „ersten Umgründung“ sei lediglich von den GmbHs begünstigtes Vermögen in die Stillen Gesellschaften übertragen worden. Die Übertragende in den ersten Zusammenschlüssen sei eindeutig nicht die KG gewesen, deren Vermögen somit auf dieser Ebene nicht zu prüfen gewesen sei.

Die „ersten Umgründungen“ bzw die davon betroffenen Jahre betreffend gebe es rechtskräftige Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO, an die im gegenständlichen abgeleiteten Verfahren Bindungswirkung bestehe.

Vor Ergehen der Entscheidung wurden die Parteien aufgefordert, die Aktualität der Daten der Kommanditisten und die Richtigkeit der Tangentenzuweisungen zu überprüfen; dies auch deshalb, weil sich mit Erkenntnissen des BFG vom 29.9.2023, RV/1100437, RV/1100440/2013 (vormals vom 17.7.2023, RV/1100438/2013 aber wegen Adressfehlers nicht wirksam geworden) betreffend eine der atypisch stillen Beteiligungen Werte geändert haben.

Im Zuge dessen wird von der Bf vorgebracht, die belangte Behörde habe Ausgaben, die bei der *S4* AG & atypisch Stille sowie bei der *S3* AG & atypisch Stille nicht als Sonderbetriebsausgaben anerkannt worden seien, nicht als Betriebsausgaben der Bf berücksichtigt. Dem gegenüber führt die belangte Behörde aus, diese Ausgaben seien bisher nicht Verfahrensgegenstand der Bf gewesen, und es sei nicht bekannt, wie sich dieser zusätzliche Aufwand (vormals Sonderbetriebsausgaben auf Ebene der atypisch stillen Gesellschaften) zusammensetze. Darauf wendet die Bf ein, die Betriebsausgabeneigenschaft auf Ebene der Bf sei im Erkenntnis des BFG vom 17.7.2023, RV/1100438/2013, zur *S4* AG eindeutig festgehalten. Weitere Berechnungsdifferenzen zwischen den Ansätzen von Bf und belangter Behörde ließen sich aus der Mehr-Weniger-Rechnung aufklären.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Die Bf ist eine Kommanditgesellschaft, die sich an vier Kapitalgesellschaften mit Risikokapital als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt hat. Gesellschafter der Bf sind die *Kpl* GmbH als Komplementärin und eine Vielzahl von Personen (167) als Kommanditisten, wobei im Firmenbuch nur die *TH-Kdt* GmbH als Kommanditistin aufscheint („Treuhandkommanditistin“), die neben ihrem eigenen Kommanditanteil für sämtliche Kommanditisten („Treugeber“) die Anteile treuhändig verwaltet. Die Gesellschaft ist auf unbestimmte Zeit errichtet, aber frühestens nach zehn Jahren kündbar.

Die atypisch stillen Gesellschaftsverträge sind allesamt derart ausgestaltet, dass die Bf als stille Gesellschafterin am Gewinn und Verlust sowie im Abschichtungsfall am gesamten Unternehmenswert einschließlich Firmenwert und stiller Reserven beteiligt ist, wobei der Unternehmenswert in allen Fällen des Ausscheidens als Ertragswert nach dem DCF-Verfahren ermittelt wird. Die Verlustzuweisung erfolgt vorrangig an die Stille, ist aber mit 185 % der Einlage der Stillen begrenzt. Bei Ausscheiden ist die Stille nicht verpflichtet, ein negatives Kapitalkonto aufzufüllen. Kontrollrechte stehen der Stillen (also der Bf) wie einem Kommanditisten zu. Die Gesellschaft ist auf unbestimmte Zeit errichtet, aber frühestens nach sechs bis acht Jahren (Details sogleich) kündbar.

Mit folgenden Unternehmen wurden von der Bf atypisch stille Gesellschaften eingegangen:

- *S1* AG, Vertrag vom 25.6.2010, kündbar ab 31.12.2017 (7,5 Jahre), Entwicklung Metabolomik-basierter Produkte;

- *S2* GmbH, Vertrag vom 22.6.2010, kündbar ab 30.6.2018 (8 Jahre), Entwicklung zur Abrechnung von Mobility-Services;
- *S3* AG Vertrag 29.6.2010, kündbar ab 1.7.2017 (7 Jahre), biopharmazeutisches Unternehmen, das eine neue Klasse von Antibiotika entwickelt;
- *S4* AG, Vertrag vom 25.6.2010, kündbar ab 30.6.2016 (6 Jahre), Entwicklung drahtloser Sensornetzwerke. Bei der Gesellschaft hat eine Außenprüfung stattgefunden. Im Zuge dessen wurden Feststellungsbescheide über die atypisch stille Beteiligung der Bf an der *S4* AG abgeändert. Die für das Jahr 2009 mit Bescheid vom 9.12.2010 festgesetzte Tangente von -1.530.464,40 Euro wurde mit Bescheid vom 29.11.2012 auf -1.387.500 Euro geändert. Für das Jahr 2010 wurde von einer erklärten Tangente im Ausmaß von -7.942,46 Euro im Bescheid vom 11.12.2012 abgewichen und diese mit 0 Euro festgesetzt. Entsprechend wurden die Feststellungsbescheide der Bf für das Jahr 2009 vom 24.8.2010 und für das Jahr 2010 vom 24.4.2012 mit den hier angefochtenen Bescheiden gemäß § 295 BAO angepasst.

Das Verhältnis zwischen der Bf und ihren Kommanditisten ist durch den Gesellschaftsvertrag der KG und den Treuhandvertrag geregelt, die aufeinander verweisen und damit eine Einheit bilden. Der Beitritt zur KG erfolgt mit Abgabe eines Zeichnungsscheines des Treugebers und nach Abschluss des Treuhandvertrages mit der Treuhandkommanditistin sowie Leistung der Einlage. Der Beitritt der Kommanditisten erfolgt im Wege des Zusammenschlusses (Art IV UmgrStG). Die Kommanditisten nehmen am Gewinn und Verlust der Gesellschaft uneingeschränkt teil, der Komplementär ist bloßer Arbeitsgesellschafter, erhält eine Geschäftsführungsvergütung, hat aber keinen Anspruch auf Vermögen und Ergebnis. Bei Ausscheiden eines Kommanditisten steht ihm die Abfindung des Verkehrswertes seines Anteils (ermittelt nach den Grundsätzen der Unternehmensbewertung) zu; ein negatives Kapitalkonto haben sie nicht aufzufüllen. Die Gesellschaft ist auf unbestimmte Zeit geschlossen, doch besteht seitens der Komplementärin das Recht, bei Nichtaufbringen von 500.000 Euro Mindestkapital bis 30.6.2010 die Gesellschaft zu beenden. Bis zum 31.12.2020 besteht ein Kündungsverzicht, bei Austritt vor diesem Datum ist ein Abschlag von 15 % von der Abfindung hinzunehmen. Die Rechte der Kommanditisten übt die Treuhandkommanditistin in deren Interesse aus, insbesondere die Kontrollrechte sowie das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung. Über Art und Ausmaß der Ausübung der Kontrollrechte, die die Treuhandkommanditistin im Interesse der Treugeber ausübt, entscheidet sie grundsätzlich selbst und hat darüber den Treugebern zu berichten. Der einzelne Treugeber kann die Treuhänderin aber auf seinen Anteil bezogen zu einem von ihrer eigenen Intention abweichenden Stimmverhalten anweisen (gespaltenes Stimmrecht). 25 % der Treugeber können jedoch die Einberufung einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung verlangen. Ebenso kann ein Viertel der Treugeber eine Treugeberversammlung verlangen, die von der Treuhandkommanditistin sodann einzuberufen ist. Mit Mehrheit von über 51% kann die Treugeberversammlung von der Treuhandkommanditistin ein bestimmtes Verhalten

verlangen, mit einfacher Mehrheit wird die Treuhandkommanditistin dazu verhalten, Maßnahmen der außerordentlichen Geschäftsführung abzulehnen.

1.2. Umgründungsschritte

Die Bf wurde mit Vertrag zwischen der *Kpl* GmbH als einziger Komplementärin und der *TH-Kdt* GmbH als einziger Kommanditistin vom 4.11.2009 gegründet und am 10.11.2009 ins Firmenbuch eingetragen.

Im ersten Halbjahr 2010 haben zahlreiche Personen Zeichnungsscheine unterschrieben, um der KG als weitere Kommanditisten beizutreten. Das Beitrittsprozedere gestaltete sich derart, dass der Zeichnungsschein und der Treuhandvertrag mit der *TH-Kdt* GmbH zu unterschreiben waren und nach Annahme durch die Treuhänderin die Einlage an sie zu leisten war (§ 4 Z 2 des Gesellschaftsvertrages; § 4 Z 1 des Treuhandvertrages).

Der tatsächliche (zivilrechtliche) Beitritt erfolgt zu dem Zeitpunkt, in dem die Treuhänderin den Treuhandvertrag annimmt, denn gemäß § 3 Z 2 des Treuhandvertrages wird mit dessen Wirksamwerden der Treugeber an der KG nach Maßgabe des Treuhand- und des Gesellschaftsvertrages beteiligt. Steuerrechtlich soll der Tag des Beitrittes dadurch bestimmt werden, dass die Treuhänderin für alle Treugeber (ermächtigt durch § 4 Z 4 des Gesellschaftsvertrages) einen Umgründungsplan erstellt und einen Zusammenschlussstichtag festlegt. Aufgrund der Umgründungspläne ist steuerlich der 30.9.2009 als Zusammenschlussstichtag maßgeblich.

Die KG ist folgende atypisch stille Beteiligungen eingegangen: mit der *S1* AG (gegründet 2003, Zusammenschlussvertrag vom 25.6.2010, Umgründungsplan vom 20.5.2010), mit der *S4* AG (gegründet 1999, Zusammenschlussvertrag vom 25.6.2010, Umgründungsplan vom 18.5.2010), mit der *S2* GmbH (gegründet 2007, Zusammenschlussvertrag vom 22.6.2010, Umgründungsplan vom 26.3.2010), mit der *S3* AG (gegründet 2005, Zusammenschlussvertrag vom 29.6.2010, Umgründungsplan vom 31.5.2010). Die Zusammenschlüsse erfolgten laut Umgründungsplan jeweils zum 30.9.2009, die Einlage war jeweils bis zum 30.6.2010 (einlangend bei den Geschäftsherren) zu leisten. Die Umgründungspläne sind von den jeweiligen Geschäftsherren, der *Kpl* GmbH und der *TH-Kdt* GmbH unterschrieben.

Gemeinsam mit dem jeweiligen Zusammenschlussvertrag wurde mit jeder der vier Gesellschaften ein Umgründungsplan errichtet, und zwar jeweils von der Geschäftsherrin, der Komplementärin und der Treuhandkommanditistin. Diese drei Gesellschaften haben den Umgründungsplan auch jeweils unterschrieben. Gleichlautend werden in all diesen Umgründungsplänen die Zusammenschlüsse zwischen der jeweiligen Geschäftsherrin und der ***Bf1*** zu atypisch stillen Gesellschaften als „erste Umgründung“ bezeichnet, die rückwirkend zum 30.9.2009 stattfindet.

Als „zweite Umgründung“ wird jeweils der „Zusammenschluss gemäß Artikel IV UmgrStG von *TH-Kdt* GmbH zur ***Bf1***“ bezeichnet, der auch auf den 30.9.2009 rückwirkend stattfinden soll. Nach der Erklärung, dass erst der erste Zusammenschluss der Bf Betrieblichkeit und damit das Zusammenschlusserfordernis vermittelt findet sich noch der Satz: *„Die *TH-Kdt* GmbH ist neben einer eigenen Einlage auch als Treuhänder für Treugeber tätig. Ein entsprechender Treuhandvertrag wurde abgeschlossen.“*

Unter „Rechtsfolge“ wird in den Umgründungsplänen darauf verwiesen, dass die beiden Zusammenschlüsse denselben Mitunternehmeranteil zum selben Stichtag betreffen und deshalb ein Umgründungsplan nach § 39 UmgrStG aufgestellt wird. *„Auf diesen Umgründungsplan wird sowohl im ergänzten Gesellschaftsvertrag der ***Bf1*** als auch im atypisch stillen Gesellschaftsvertrag der [Geschäftsherrin] Bezug genommen.“*

Für die rechtliche Würdigung insbesondere des zweiten Umgründungsschrittes sind folgende Passagen für den entscheidungsrelevanten Sachverhalt wesentlich:

- Der Zeichnungsschein sieht vor, dass *„der Gesellschaftsvertrag der Bf und der Treuhandvertrag Bestandteil dieser Beteiligung“* sind. Außerdem bestätigt der Zeichner, dass seine Beteiligung ausschließlich aufgrund des Kapitalmarktprospektes erfolgt.
- Im Kapitalmarktprospekt findet sich zur Umgründung unter Punkt 2.5 „Art der Veranlagung“ nach Bezeichnung der Rechtsform (geschlossene Veranlagungsform als KG) der Passus: *„Die Begründung der Beteiligung der Treuhänderin an der Gesellschaft auf Rechnung der Treugeber erfolgt zum Zusammenschlussstichtag auf der Grundlage der Zusammenschlussbilanz zu diesem Stichtag.“*
- Der Gesellschaftsvertrag der KG enthält zur Umgründung unter § 4 „Erbringung der Kapitaleinlagen“ in Z 4 die folgende Bestimmung: *„Die von der Treuhandkommanditistin für Treugeber vorzunehmenden Kapitalerhöhungen an der Gesellschaft müssen nicht für jeden Treugeber einzeln vorgenommen werden, sondern können zusammengefasst zu entsprechenden Zeitpunkten und auch zu unterschiedlichen Stichtagen durchgeführt werden. Diese Beteiligungen der Treugeber werden nach Möglichkeit steuerrechtlich im Wege eines Zusammenschlusses gemäß Art IV Umgründungssteuergesetzes durchgeführt. Die Treuhandkommanditistin ist berechtigt, den jeweiligen Zusammenschlussstichtag unter Beachtung der Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes und eines zu erstellenden Umgründungsplans mit Wirkung für die Treugeber festzulegen, auch zu einem Stichtag vor der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch, sofern die Beteiligungen mit steuerlicher Rückwirkung auf einen Stichtag vor dem Tag der Firmenbucheintragung der Gesellschaft erworben werden bzw. wurden. Die Begründung der Beteiligung der Treuhandkommanditistin an der Gesellschaft auf Rechnung der Treugeber und/oder deren Erhöhung erfolgt auf den entsprechenden Zusammenschlussstichtag auf der Grundlage der Zusammenschlussbilanz zum entsprechenden Stichtag und des zu erstellenden*

Umgründungsplans unter Inanspruchnahme der steuerrechtlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes.“

- Der Treuhandvertrag enthält keine Bestimmungen zu Umgründungen. Die in früheren Treuhandverträgen (zB RV/7101922/2013, *Kpl*, § 5 Z 3) enthaltene ausdrückliche Ermächtigung der Treuhänderin, hinsichtlich der Gesellschaft oder des Vermögens der Gesellschaft Umgründungsmaßnahmen jeglicher Art durchzuführen, fehlt in diesem Treuhandvertrag.

Mit Meldung vom 30.6.2010 wurden die Zusammenschlüsse durch die KG dem Finanzamt gemeldet (dort eingelangt am 30.6.2010) und folgende Unterlagen übermittelt:

- eine Liste der Treugeber (Name, StNr, SV-Nr bzw FB-Nr, Höhe der Einlage);
- der Gesellschaftsvertrag der Bf;
- Ergänzungen zum Gesellschaftsvertrag (ausdrückliche Bezugnahme auf die Umgründungspläne);
- eine Zusammenschlussbilanz der „***Bf1*** & atypisch Stille“ mit Werten von Null;
- Umgründungspläne aus den Zusammenschlüssen zu atypisch stillen Gesellschaften;
- Zusammenschlussverträge betreffend die atypisch stillen Gesellschaften;
- Zusammenschlussbilanzen betreffend die atypisch stillen Gesellschaften.

1.3. **Verfahrensrechtlich relevante Komponenten**

Am 19.12.2012 fertigte die Behörde elektronisch interne Dokumente an, die technisch nötig waren, um am 20.12.2012 neue Sachbescheide erlassen zu können. Sie enthielten grundsätzlich die Merkmale eines Bescheides, waren aber nur an die Behörde selbst adressiert und wurden nicht schriftlich ausgefertigt, sondern lediglich vom steuerlichen Vertreter der Bf in FinanzOnline im Steuerakt gefunden. Der Wille der Behörde war auf die Verarbeitung der für die am 20.12.2012 erlassenen Bescheide erforderlichen Daten gerichtet, nicht aber darauf, Bescheide zu erlassen.

Die angefochtenen Bescheide für 2009 und 2010 vom 20.12.2012 ergingen nach ursprünglich antragsgemäßen Veranlagungen für die Jahre 2009 (Bescheid vom 28.2.2011) und 2010 (Bescheid vom 24.4.2012) gestützt auf § 295 BAO, weil sich Tangenten für die stillen Beteiligungen geändert haben. Namentlich wurde die bescheidmäßige Feststellung zur *S2* GmbH (2009) bzw zur *S1* AG (2010) zur Begründung der Änderung herangezogen.

Am 20.6.2013 erließ die belangte Behörde einen Feststellungsbescheid über das Jahr 2011, in dem sie die Einkünfte festsetzte, zur Gänze der Treuhandkommanditistin zurechnete und im Übrigen aussprach, dass die weiteren Kommanditisten keine Mitunternehmer seien und daher nicht an der Einkünftefeststellung teilnehmen. Begründend verwies sie auf den Feststellungsbescheid 2009. Der Bescheid vom 20.6.2013 erging in Papierform und wurde der

Bf am 25.6.2013 zugestellt. Am 27.6.2013 erließ die belangte Behörde ein als Feststellungsbescheid über das Jahr 2011 tituliertes Dokument, in dem sie die Einkünfte festsetzte, zur Gänze der Treuhandkommanditistin zurechnete und allen übrigen Gesellschaftern eine Tangente von Null zuwies. Dieser „Bescheid“ enthielt keine Begründung und wurde über FinanzOnline in die Databox der Bf zugestellt. Er ist wie die elektronischen internen Dokumente vom 19.12.2012 an die Behörde selbst adressiert. Damit fehlt auch hier der Wille, einen Bescheid zu erlassen, und der elektronische Vorgang dient nur dazu, die bescheidmäßigen Festsetzungen vom 20.6.2013 bei den einzelnen Gesellschaftern elektronisch verarbeiten zu können (zB in den abgeleiteten Bescheiden der Gesellschafter).

In sämtlichen Beteiligungsmodellen wurde bei der Bf entstandener Aufwand für die „Modellentwicklung“ anteilig den stillen Gesellschaften als Sonderbetriebsausgaben überwält. Während dies bei zwei stillen Gesellschaften unbeanstandet blieb und im jeweiligen Feststellungsbescheid antragsgemäß abgesprochen wurde, unterblieb die Anerkennung bei der *S3* AG und Mitgesellschafter sowie bei der *S4* AG & atypisch Stille. Bei letzterer war dies Ausfluss einer Außenprüfung, die diesbezüglich festhielt: *„Die einzelnen Aufwendungen für die Modellentwicklung sind daher im Betrieb der steuerlichen Mitunternehmerschaft ***Bf1*** als Betriebsausgabe zu berücksichtigen und nicht anteilig bei den einzelnen Zielgesellschaften, an denen sich ***Bf1*** als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt.“* Nur in dem Ausmaß, in dem derartiger Aufwand nicht bereits bei den atypisch Stillen im Grundlagenbescheid erfasst war, begehrt nun die Bf, diesen als Betriebsausgabe der Bf anzuerkennen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Gesellschaftsverträgen der atypisch stillen Gesellschaften und der Bf sowie aus den Treuhandverträgen zwischen den Treugeber-Kommanditisten und der Treuhänderin, weiters aus den vorgelegten bzw in FinanzOnline eingesehenen Bescheiden.

Dass es sich um Risikokapital handelt, also in Gesellschaften mit hohem außersteuerlichem Risiko investiert wird, ergibt sich aus dem Geschäftszweck der Geschäftsherrn der stillen Gesellschaften, deren Schwerpunkt in der Forschung, Entwicklung, Wachstums- und Hochtechnologie liegt.

Dass die „zweite Umgründung“ sich auf den Beitritt der Treugeber zur bestehenden KG bezieht, ergibt sich aus den vorgelegten Verträgen:

- Der Zeichnungsschein bezieht sich auf den Kapitalmarktprospekt und macht Gesellschaftsvertrag und Treuhandvertrag zur Vertragsgrundlage.
- Laut Kapitalmarktprospekt erfolgt der Beitritt der Treugeber im Wege des Zusammenschlusses.
- Gemäß § 4 Z 4 des Gesellschaftsvertrages soll der Beitritt der Treugeber im Wege des Zusammenschlusses erfolgen, und die Treuhänderin wird ermächtigt, in Abhängigkeit

der zu schließenden atypisch stillen Beteiligungen den Zusammenschlussstichtag für alle Treugeber festzusetzen.

- Sämtliche Umgründungspläne führen an, dass die Treuhänderin Einlagen für Treugeber tätigt.
- Der Meldung an das Finanzamt ist die Liste der Treugeber beigegeben.

Dass in den Umgründungsplänen iZm der zweiten Umgründung die Rede ist vom Zusammenschluss der *TH-Kdt* GmbH zur ***Bf1***, kann vor dem Hintergrund der erwähnten Urkunden nur so verstanden werden, dass im zweiten Zusammenschluss die Treugeber beitreten. Die Treuhänderin selbst ist schon Gründungsgesellschafterin, ihr Zusammenschluss zur Bf wäre daher gar nicht möglich. Da auch die Erweiterung einer bestehenden Personengesellschaft den Zusammenschluss zu einer neuen Mitunternehmerschaft bedeutet (siehe dazu unten), ist die Bezeichnung als Zusammenschluss der Treuhänderin zutreffend, denn sie verkörpert im Rahmen der zweiten Umgründung die Anteile der von ihr vertretenen Treugeber.

Da die Treuhänderin selbst nicht mehr beitreten kann, ergibt sich somit klar, dass der sie betreffende zweite Zusammenschluss die Treugeber bezeichnet. Sie werden im Umgründungsplan erwähnt, und die Liste der Treugeber wird mit den Umgründungsplänen dem Finanzamt gegenüber offengelegt. Dass die in früheren Treuhandverträgen enthaltene allgemeine Ermächtigung der Treugeberin, Umgründungsschritte vorzunehmen, im gegenständlichen Treuhandvertrag fehlt, ist angesichts der eindeutigen konkreten Bestimmungen in den übrigen Urkunden für die Umgründungen im Zuge der Gesellschafterbeitritte nicht relevant.

Nach diesen Ausführungen ist auch klar, dass diesem zweiten Umgründungsschritt die Zusammenschlussbilanz der „***Bf1*** & atypisch Stille“ mit Werten von Null zuzurechnen ist und das Vermögen der übertragenden Gesellschaft abbildet.

Zu den „Bescheiden“ vom 19.12.2012 und 27.6.2013

Dass es sich bei den Vorgängen vom 19.12.2012 und 27.6.2013 nicht um Bescheide gehandelt hat, ergibt sich aus dem eindeutigen Willen der belangten Behörde, der schon darin zum Ausdruck kommt, dass die technische Verarbeitung nur an das Finanzamt selbst adressiert ist und weiters aus dem diesbezüglichen Parteienkonsens (die Bf trägt schließlich vor, die Ansicht der belangten Behörde zu teilen, aber aus prozessualer Vorsicht auch gegen die „Bescheide“ vom 19.12.2012 Beschwerde zu erheben – dies ist auf den gleichgelagerten Fall vom 27.6.2013 übertragbar).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Zum Vorliegen gewerblicher Einkünfte

Gemäß § 23 Z 2 EStG sind Gewinnanteile von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften) Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In ständiger Rechtsprechung (vgl zuletzt VwGH 19.10.2016, Ra 2015/15/0046 mwN) hat der Verwaltungsgerichtshof zum Begriff des Mitunternehmers festgehalten: Er ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist und über dessen Vorliegen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist. Die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen. Die Mitunternehmerschaft erfordert das Entwickeln einer Unternehmerinitiative sowie die Übernahme eines Unternehmerrisikos. Indizien mit unterschiedlichem Gewicht für die Annahme einer Mitunternehmerschaft sind insbesondere die Beteiligung am Anlagevermögen, an den stillen Reserven, am Firmenwert und am buchmäßig ausgewiesenen Erfolg (*Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 Band III Kommentar, Tz 23 zu § 23).

Kommanditisten sind im Hinblick auf die Anführung dieser Art von Gesellschaftern im § 23 Z 2 EStG grundsätzlich Mitunternehmer. Eine dem Regelstatut des HGB bzw UGB entsprechende Stellung als Kommanditist bewirkt dessen Mitunternehmerstellung im Sinne des EStG (vgl VwGH 22.2.2012, 2011/16/0138; 18.4.2007, 2006/13/0085 mwN).

Eine stille Gesellschaft wird dann als Mitunternehmerschaft behandelt (so genannte unechte oder atypische stille Gesellschaft), wenn der stille Gesellschafter vertraglich so gestellt ist, als hätte er die Stellung, welche im HGB bzw. UGB für den Kommanditisten vorgesehen ist. Für die Besteuerung soll es keinen Unterschied machen, ob Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft vorhanden ist oder ob es um die Bewirtschaftung des Vermögens eines Beteiligten geht, welches im Innenverhältnis wie derartiges Gesellschaftsvermögen behandelt

wird (vgl. VwGH 24.2.2000, 96/15/0062). Die Vereinbarung der Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn gehören zu den Voraussetzungen der atypisch stillen Gesellschaft (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050; 22.12.2002, 2004/15/0126; 14.10.2010, 2008/15/0324; vgl. zu alldem VwGH 19.10.2016, Ra 2015/15/0046).

Dass eine (atypisch) stille Gesellschaft, welche anders als eine KG nicht nach außen auftritt (bloße Innengesellschaft), dennoch als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 1.9.2015, 2012/15/0234 mwN). Für eine steuerrechtliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft genügt (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen), dass das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber in Erscheinung tritt (vgl. VwGH 3. 10.1990, 90/13/0069; *Fellner in Hofstätter/Reichel*, 55. Lfg, § 23 EStG 1988 Tz 367).

Damit die gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft ihren Gesellschaftern eine Mitunternehmerstellung vermittelt, ist somit einerseits Unternehmerinitiative und andererseits Unternehmerrisiko erforderlich. Die Initiative kann sich dabei auf das Regelstatut der KG nach den Bestimmungen des UGB beschränken (Stimm-, Widerspruchs- und Kontrollrechte, vgl. *Jakom/Peyerl*, EStG 2023, § 23 Rz 128 mwN). Für das Risiko ist die Teilhabe an Gewinn, Verlust und stillen Reserven essentiell (siehe die obige Rsp).

An der Mitunternehmerstellung der Bf im Rahmen der atypisch stillen Beteiligungen besteht im Verfahren von keiner Seite Zweifel. Die Mitunternehmereigenschaft der Kommanditisten in der Bf ist nach Ansicht der belangten Behörde jedoch durch die Treuhandvereinbarung und die steuerlichen Vorteile der vorrangigen Verlustzuweisung zu stark eingeschränkt.

Für das erkennende Gericht ist jedoch nicht ersichtlich, welche Schlechterstellung den einzelnen Kommanditisten dadurch trifft, dass er seine den Kommanditanteil betreffenden Interessen nicht in der Gesellschafterversammlung sondern in der Treugeberversammlung geltend machen muss. Angesichts der Anzahl von 167 Treuhand-Kommanditisten, dem Treuhänder, der auch Kommanditist ist und einem Komplementär ist das Stimmgewicht jedes einzelnen Treugeberkommanditisten in der Treugeberversammlung nahezu ident mit jenem Gewicht, das dem Einzelnen in der Gesellschafterversammlung zukäme.

Essentiell ist nach der Rechtsprechung für die Unternehmerinitiative, dass der Gesellschafter auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen *kann* (vgl. etwa VwGH 28.6.2012, 2009/15/0106; 13.12.1995, 93/13/0253), wozu auch das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht genügt (VwGH 2.4.1982, 82/13/0079, 0080). Diese potentielle Möglichkeit ist mit der Konstruktion der Treugeberversammlung genauso sichergestellt, wie mit der unmittelbaren Ausübung des Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung. Dass der faktische Einfluss des einzelnen Treugeberkommanditisten gering ist, ergibt sich aus der schier unerschöpflichen Zahl an Gesellschaftern. Diesem Aspekt misst jedoch keine Verfahrenspartei Bedeutung zu; zurecht, denn auch nach der Rechtsprechung kommt es nicht auf den

tatsächlichen Einfluss an, sondern auf die Möglichkeit, die dem einzelnen Gesellschafter im Rahmen des Regelstatuts der KG im Ausmaß seines Anteils zukommt (vgl. Jakom/Peyerl, EStG 2023, § 23 Rz 128).

In diesem Zusammenhang – wie auch ganz allgemein in Hinblick auf die Doppelstöckigkeit der Beteiligung – ist auch die Rechtsprechung zur Unterbeteiligung (Jakom/Peyerl, EStG 2022, § 23 Rz 154 f) interessant: Diese führt zu Einkünften als Mitunternehmer, und zwar unabhängig davon, ob die Unterbeteiligung gegenüber der Gesellschaft offengelegt ist (VwGH 15.1.1991, 87/14/0053). In diesem Erkenntnis ging es um die Konstellation, dass eine Angestellte der GesBR einen Anteil an der Gesellschaft geerbt hätte. Da sie aber weiterhin Angestellte bleiben wollte, wurde der gesamte Gesellschaftsanteil dem weiteren Erben zugeschlagen und zwischen beiden eine Unterbeteiligung vereinbart. Dem zivilrechtlich bestehenden Dienstverhältnis maß der VwGH keine Bedeutung bei, weil die Beteiligung an den stillen Reserven (somit am Betriebsvermögen) und am Gewinn und Verlust die Merkmale einer Mitunternehmerschaft begründe. Selbst dann also, wenn ein Gesellschafter gar kein Interesse daran hat, in irgendeiner Form unternehmerisch tätig zu sein, löst die bloße Möglichkeit, die sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt, verbunden mit der Beteiligung an den stillen Reserven eine Mitunternehmerstellung aus. Umso mehr muss das gelten, wenn initiativ vom Gesellschafter die Beteiligung an einer Risikokapital-Unternehmung angestrebt wird.

Was die Bedenken der belangten Behörde hinsichtlich der Möglichkeit der Treugeber betrifft, überhaupt eine Treugeberversammlung einzuberufen und mit anderen Treugebern in Kontakt zu treten, so wird die Argumentation der Bf für stichhaltig erachtet. Schon aus der Funktion des Treuhänders heraus, die Interessen des Treugebers zu vertreten, hat er bereits das Begehren eines einzelnen Treugebers, eine Versammlung abzuhalten, an alle weiterzuleiten, womit die notwendige Kommunikation sichergestellt werden kann. Zudem kann jeder Treugeber die Treuhänderin zu einem bestimmten Stimmverhalten anweisen (gespaltenes Stimmrecht), womit seine Interessen unabhängig vom allgemeinen Verhalten der Treuhänderin gewahrt werden.

Dass der Treugeber einen Wechsel des Treuhänders in Kauf zu nehmen hat, ändert nichts an seiner Rechtsstellung in der Gesellschaft und schränkt aufgrund der bloßen Mittelsmannfunktion des Treuhänders auch weder Unternehmerinitiative noch –risiko der Treugeberkommanditisten ein.

Dass ein Steuervorteil aus der Möglichkeit erwächst, Verluste zu verwerten, ist grundsätzlich Ausfluss des objektiven Nettoprinzips. Die daraus entstehende Steuerersparnis kann daher nicht dazu führen, dem Steuerpflichtigen das Unternehmerrisiko abzusprechen, zumal die Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos bei Ausscheiden des Gesellschafters in dieser Betrachtung völlig ausgeblendet wird.

Die Beschränkungen beim nach dem Verkehrswert ermittelten Abschichtungserlös (15 % Abschlag bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses vor Ende 2020; Verschiebung von Abschichtungszahlungen, die 30 % des Cashflows des Abschichtungsjahres übersteigen) können keine relevante Einschränkung des Unternehmerrisikos bewirken, wie die Bf zutreffend unter Verweis auf die Rechtsprechung (VwGH 23.2.1994, 93/15/0163; 29.4.1981, 3122/79) ausführt. Zum einen ist der Abschlag mit dem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Kündigungsverzicht bis Ende 2020 zu sehen, zum anderen vermag eine Verlängerung des Zeitraumes zur gänzlichen Auszahlung des Abschichtungsguthabens, die alleine den Zweck hat, die Solvenz der auszahlenden Gesellschaft zu sichern, das Unternehmerrisiko nicht zu beeinflussen.

In der Möglichkeit der Komplementärin, bei Nichterreichen eines Mindestkapitals die Gesellschaft wieder aufzulösen, wird keine Einschränkung der Unternehmerinitiative der Beteiligten gesehen, weil es sich um eine Vorbedingung für die eingegangene Unternehmung handelt, die festlegt, dass nur unter entsprechenden betriebswirtschaftlichen Rahmenbedingungen der geplante Betrieb überhaupt sinnvoll gestaltbar ist.

Für die gewählte Form der überproportionalen vorrangigen Verlustzuweisung hat die Bf außersteuerliche Gründe ins Treffen geführt: Die höhere Verlustzuteilung zu Beginn diene dem Risikoausgleich, damit dann, wenn Gewinne anfielen nicht gleich in voller Höhe diese Gewinne entnehmbar seien und damit die Liquidität der Unternehmen nicht gefährdet werde. Diese Gründe werden für hinreichend stichhaltig erachtet, zumal schon aus der schieren Zahl der Beteiligten und der Höhe des eingesetzten Kapitals ein gesteigertes wirtschaftliches Interesse daran besteht, die Liquidität der Unternehmen zu sichern.

Zusammengefasst ist der einzelne Treugeberkommanditist durch die in seinem Interesse vom Treuhänder in der Gesellschafterversammlung wahrgenommenen Stimm-, Widerspruchs- und Kontrollrechte und durch die zusätzliche Möglichkeit, seine Interessen über die Treugeberversammlung in der Gesellschaft genauso mit Mehrheitsbeschluss durchzusetzen, wie das unmittelbar in der Gesellschafterversammlung erfolgen könnte, einem Kommanditisten nach dem Regelstatut der KG gleichgestellt.

Da die Tätigkeit der Bf darin besteht, sich durch atypisch stille Einlagen am Unternehmen von Personen zu beteiligen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, liegen auch auf Ebene der Bf und davon abgeleitet bei den einzelnen mitunternehmerischen Gesellschaftern Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, die nach § 188 BAO festzustellen sind.

Festgehalten wird in diesem Zusammenhang, dass die von der belangten Behörde gewählte Lösung, den gesamten Verlust der Bf der Treuhandkommanditistin zuzurechnen, nicht in den von ihr getroffenen Feststellungen gedeckt sein kann. Zwar hat sie den Treugeberkommanditisten die Unternehmereigenschaft – zu Unrecht – abgesprochen, doch ist nicht ersichtlich, dass den Treugebern die Einkunftsquelle, die sich aus ihren Anteilen ergibt,

nicht zuzurechnen wäre. Da die Treuhanderschaft nicht angezweifelt wurde, ist das Wirtschaftsgut Kommanditanteil dem jeweiligen treugebenden Gesellschafter zuzurechnen (§ 24 Abs 1 lit b BAO), der auch über diesen verfügen und ihn als Einkunftsquelle nutzen kann. Die fehlende Unternehmereigenschaft hätte lediglich bewirkt, dass keine betrieblichen Einkünfte vorliegen und daher auf die Treugeberkommanditisten bezogen ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO nicht durchzuführen gewesen wäre. Die Mitunternehmerstellung der Komplementärin und der Treuhandkommanditistin bejahend, hätte (nur) auf deren Anteil bezogen ein Feststellungsverfahren durchgeführt werden können. Die den einzelnen Treugeberkommanditisten zugewiesenen Ergebnistangenten hätten jedoch ohne Feststellungsverfahren im jeweiligen Veranlagungsverfahren allenfalls als außerbetriebliche Einkünfte erfasst gehört.

3.1.2. Zu § 2 Abs 2a EStG

Die belangte Behörde hat Bescheide nach § 190 BAO erlassen, in denen ausgesprochen worden ist, dass Feststellungen gemäß § 188 BAO unterbleiben. Auf solche Bescheide sind die Vorschriften der §§ 185 ff BAO sinngemäß anzuwenden (§ 190 Abs 1 BAO).

Gemäß § 188 Abs 1 BAO werden die Einkünfte aus den betrieblichen Einkünften und VuV festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs 3 BAO).

§ 2 EStG regelt die Begriffe des Einkommens, der Einkünfte und beschreibt die Einkunftsarten. Gemäß § 2 Abs 2 EStG ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und des Freibetrages nach § 105 EStG.

Nach § 2 Abs 2a EStG sind negative Einkünfte u.a. aus sogenannten „Verlustbeteiligungsmodellen“ (TS 1 leg.cit.) weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs 6 EStG vortragsfähig, sondern mit positiven Einkünften aus derselben Quelle frühestmöglich zu verrechnen. Während Feststellungsbescheide nur der Ermittlung von gemeinschaftlichen Einkünften und ihrer Verteilung auf die einzelnen daran beteiligten Steuersubjekte dienen, ist die Bestimmung des § 2 Abs 2a EStG auf der Ebene der Einkommensermittlung der einzelnen Steuerpflichtigen angesiedelt und somit dem Feststellungsverfahren nachgelagert.

Die hier angefochtenen Bescheide sind solche nach § 190 iVm § 188 BAO. Sache des Beschwerdeverfahrens ist daher die Einkünfteermittlung aus einer gemeinschaftlichen Einkunftsquelle. Inwieweit die so festgestellten Einkünfte in den davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden bei der jeweiligen Einkommensermittlung im Rahmen des „Ausgleich[s] mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben“ zu berücksichtigen

sind, oder gemäß § 2 Abs 2a EStG nicht ausgeglichen werden können, ist grundsätzlich Sache der konkreten Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer.

Dem gegenüber hat der VwGH zum Umfang der im Feststellungsverfahren zu treffenden Feststellungen jedoch folgendermaßen judiziert (vgl zuletzt VwGH 25.6.2020, Ra 2019/15/0016):

Es ist aus dem Normengefüge und der Systematik der Bundesabgabenordnung hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften auf den Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung betreffen, im Feststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden sollen, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (Hinweis VwGH 17.10.1991, 88/13/0240; 22.9.1992, 89/14/0112; 19.5.1993, 91/13/0113, 89/13/0151; 5. 10.1993, 93/14/0039; 28.2.1995, 95/14/0021).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu Recht erkannt, dass insbesondere auch über die Fragen, ob in Einkunftsteilen ein Veräußerungsgewinn(-verlust) enthalten ist, ob Einkunftsteile den begünstigten Steuersätzen unterliegen oder ob Vergütungen nach § 23 Z 2 EStG vorliegen, im Spruch von Feststellungsbescheiden abzusprechen ist (vgl. VwGH 15.12.1994, 92/15/0030, 28.11.2001, 97/13/0204, und 18.10.2005, 2004/14/0154, sowie *Stoll*, BAO-Kommentar, 1977). Weiters vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass in Feststellungsbescheiden fakultativ auch über die Nichtvortragsfähigkeit von Verlusten abgesprochen werden darf (vgl. nochmals VwGH 15.12.1994, 92/15/0030).

Im Erkenntnis vom 21.2.2018, Ro 2016/13/0027, das zu einem Feststellungsverfahren ergangen ist, hat der VwGH allgemeine Aussagen zu § 2 Abs 2a EStG getätigt und damit implizit bestätigt, dass über die Anwendbarkeit des § 2 Abs 2a EStG auch im Feststellungsverfahren abgesprochen werden kann.

Zur Wirkweise des § 2 Abs 2a EStG gibt es einerseits jene Ansicht, dass er eine typisierende Betrachtung verlange (hM, vgl zB *Jakom/Laudacher*, EStG, 2022, § 2 Rz 153), andererseits die, dass ein Im-Vordergrund-Stehen von steuerlichen Vorteilen individuell auf Ebene jedes einzelnen Gesellschafters zu prüfen sei (*Stengei*, FJ 2000, 1; UFS 15.4.2004, RV/1754-W/03). Die Argumente für eine typisierende Betrachtung sind jedenfalls schon im Hinblick auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage überzeugender, wo wörtlich zu lesen ist: „Die Regelung ist in der Weise angelegt, daß nicht auf die konkreten Verhältnisse des Anlegers abzustellen ist“ (vgl ErlRV 1766 BlgNR XX. GP). Durch diese typisierende Betrachtung, die am Regelfall des Anlegers anknüpft, stellt § 2 Abs 2a EStG eine Norm dar, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betrifft. Im Sinne des eben Ausgeführten kann daher über

die Anwendbarkeit des § 2 Abs 2a EStG bereits im Feststellungsverfahren abgesprochen werden. Da die belangte Behörde dies getan hat, ist Sache des streitgegenständlichen Feststellungsverfahrens auch die Frage, ob § 2 Abs 2a EStG anwendbar ist. Die gegenteilige Ansicht der Bf wird nicht geteilt.

Zur Frage, welches der beiden Feststellungsverfahren im Rahmen der doppelstöckigen Personengesellschaft das geeignete ist, über § 2 Abs 2a EStG abzusprechen, sind die Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf widersprüchlich. In der gegenständlichen Beschwerde führt sie aus, derartige Feststellungen seien auf Ebene der stillen Gesellschaften zu treffen, weil dort die überproportionale Verlustzuweisung erfolgt. Im Beschwerdeverfahren einer der stillen Gesellschaft argumentiert die selbe steuerliche Vertretung, auf Ebene der stillen Gesellschaft fehlte es an beteiligten natürlichen Personen und einem allgemeinen Anbot, weshalb nur auf Ebene der Kommanditgesellschaften überhaupt eine Anwendbarkeit des § 2 Abs 2a EStG infrage käme (vgl die Beschwerde in der Sache *S4* & Still, RV/1100432/2013 - RV/1100440/2013).

Tatsächlich kann aber dahingestellt bleiben, ob jene Ebene, auf der die überproportionale Verlustzuweisung stattfindet (atypisch Stille), oder jene Ebene, auf der die Einkünfte auf die Kommanditisten verteilt werden, die richtige wäre. Das gesamte Beteiligungsmodell besteht aus dem Zusammenspiel zwischen den atypisch stillen Beteiligungen und den per Zeichnungsschein und Treuhandvertrag in die KG aufgenommenen Treugeberkommanditisten, wobei auch die Umgründungsschritte penibel aufeinander abgestimmt sind. Der Beitritt der Kommanditisten zur KG und die mit ihren Einlagen finanzierten stillen Beteiligungen bilden somit eine wirtschaftliche Einheit. Es wäre daher zulässig, bereits auf Ebene der atypisch stillen Beteiligungen über die grundsätzliche Eigenschaft von Verlusten aus der jeweiligen Beteiligung nach § 2 Abs 2a EStG abzusprechen, was im folgenden Feststellungsverfahren auf die jeweilige stille Beteiligung bezogen bindend wäre. Es ist aber genauso legitim, diese Feststellung auf Ebene der KG über die Gesamtheit ihrer Einkünfte für alle Beteiligten auszusprechen, wie es im Verfahren der Bf erfolgt ist.

Allerdings trifft der Tatbestand des § 2 Abs 2a EStG auf den verwirklichten Sachverhalt nicht zu:

Wie das BFG in seinem Erkenntnis vom 24.3.2021, RV/7101627/2020, ausgesprochen hat, soll durch § 2 Abs 2a EStG sichergestellt werden, dass sich private Investitionsentscheidungen an wirtschaftlichen und nicht an steuerlichen Kriterien ausrichten, um der Gefahr von Fehlallokationen vorzubeugen. Die Bestimmung knüpft an einen bestimmten Investitionstypus an, dessen Investitionsentscheidung nicht primär anhand wirtschaftlicher Erwägungen getroffen wird, sondern im Kern überwiegend steuerlich motiviert ist. Ausdruck dieses Gedankens ist das in § 2 Abs 2a EStG (einzig) normierte Regelbeispiel, wonach das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, wenn der Erwerb oder das Eingehen einer Beteiligung allgemein angeboten wird und auf der Grundlage des angebotenen

Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen. Andere (gesetzlich nicht ausdrücklich geregelte) Beispiele würden zur Rechtfertigung der Verlustausgleichsbeschränkung gleichwertige objektive Umstände wie jene des Regelbeispiels erfordern.

Zwar liegt ein allgemeines Angebot vor, doch ist die Renditeverdoppelung im Nachsteuervergleich nicht gegeben. Dies erschließt sich jedoch nicht aus den der Berufung beigelegten Berechnungsblättern.

Grundsätzlich ist dazu festzuhalten, dass die belangte Behörde den Berechnungen der Bf nicht substantiiert entgegengetreten ist. Die lapidare Bemerkung, sie seien falsch, ohne die Fehler näher aufzuzeigen und vor allem richtigzustellen, reicht jedoch nicht für die Annahme einer Renditeverdoppelung. Das Bundesfinanzgericht kann in den vorgelegten Kalkulationen, die an das Beispiel aus *Reinold/Inzinger/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 2, Anm 20, angelehnt sind, keinen systematischen Fehler erkennen. Gegen die angesetzten Grundannahmen (Höhe des Abschichtungserlöses modellhaft in zwei Varianten 160 % bzw 220 % jeweils nach sieben Jahren, Zinssatz von 3,5 %) sind keine Einwendungen seitens der belangten Behörde ersichtlich.

Nicht erklärlich ist aber, weshalb die Bf bei einer modellhaften Berechnung von 175 % Verlustzuweisung ausgeht, wo typisierend der äußerste Fall der 185%igen Zurechnung passend wäre. Auch erscheint eine siebenjährige Laufzeit vorderhand unrealistisch, weil ein zehnjähriger Kündigungsverzicht vereinbart worden ist und bei vorzeitigem Ausscheiden 15 % Abschlag in Kauf zu nehmen wären. Auch hier wäre modellhaft der Regelfall anzunehmen, der jedenfalls von einer zehnjährigen Dauer ausgehen muss.

Zwar hat das BFG in einem vergleichbaren Fall (Erk vom 8.3.2023, RV/7101922/2013) den Ansatz einer siebenjährigen Laufzeit gestützt, doch war einerseits in jenem Fall bei vorzeitigem Austritt eines Treugeberkommanditisten kein Abschlag vorzunehmen, und andererseits erscheint auch bei Beendigung einer stillen Gesellschaft nach der vorgesehenen Mindestdauer von 6-8 Jahren eine Weiterveranlagung des Abschichtungserlöses innerhalb der Bf realistischer als eine vorzeitige Abschichtung der Treugeberkommanditisten.

Ginge man also statt von einer siebenjährigen – wie auch von der belangten Behörde gefordert – von einer zehnjährigen Laufzeit für die Berechnung aus, müsste auch der Abschichtungserlös entsprechend der getroffenen Renditeerwartung adaptiert werden. Beträgt dieser nach sieben Jahren angenommene 160 %, entspricht das einer jährlichen Wertsteigerung von 6,9 %. Auf eine zehnjährige Laufzeit gerechnet entspräche diese Entwicklung einem Abschichtungserlös von 195 %.

Die Bf hat die Steuerersparnis erst nach einem Jahr anfallen lassen und damit nur hoch 6 statt hoch 7 aufgezinnt. Da aber die Investoren die Intention hatten, im ersten Quartal 2010 rückwirkend zum 30.9.2009 beizutreten und ihre Steuergutschrift bereits kurz darauf in der Steuererklärung 2009 geltend zu machen, ist es wiederum realistischer, auch die Steuergutschrift schon ab der Einlage aufzuzinsen (Steuerersparnis $\times 1,035^{\text{Laufzeit}}$), also hoch 7 bzw nunmehr hoch 10.

Selbst unter Durchführung all dieser Anpassungen liegt der Vergleichsfaktor der Renditen vor und nach Steuern unter 2 und damit außerhalb des Anwendungsbereiches des § 2 Abs 2a EStG:

Vergleichsrechnung BFG

Einlage	1	100.000
Zinssatz		3,50%
Laufzeit		10
Steuersatz		50%
Abschichtungserlös	2	195.000
Steuer auf Gewinn nominell		47.500
- Jahr 1 (§ 37 Abs 2 EStG)		15.833
- Jahr 2 abgezinst		15.298
- Jahr 3 abgezinst		14.781
Steuer darauf abgezinst	3	45.912
Rendite gesamt (= 2 - 1 - 3)		49.088
Verlustzuweisung		185%
Steuervorteil		92.500
Gewinn inkl. neg. KapKto (für Steuerberechnung)		280.000
Steuer darauf nominell		140.000
- Jahr 1 (§ 37 Abs 2 EStG)		46.667
- Jahr 2 abgezinst		45.089
- Jahr 3 abgezinst		43.564
Steuer darauf abgezinst	4	135.319
Steuervorteil aufgezinnt	5	130.480
Rendite bei Abschichtung (= 2 + 5 - 1 - 4)		90.161
Faktor		1,84

Schon die typisierende Berechnung mit 50 % Steuervorteil und den gegenüber der Modellrechnung der Bf zu ihren Ungunsten veränderten Parameter (höhere Verlustzuweisung, höhere Aufzinsung) zeigt bereits in der Variante mit niedrigerer Rendite, dass nach Steuern keine Renditeverdoppelung eintritt und damit § 2 Abs 2a EStG nicht anwendbar ist (sieht man

von dem modellhaften und in der Praxis nicht eingetretenen Fall der Abschichtung nach bereits sieben Jahren mit Abschlag ab). Daher war auf die von der belangten Behörde am 12.4.2018 vorgelegte Auswertung der Progressionsstufen der Treugeber nicht mehr weiter einzugehen, weil in den streitgegenständlichen Jahren der Höchststeuersatz die bereits typisierend angewendeten 50 % nicht überschreiten konnte. Folglich kann auch auf Eben der einzelnen Gesellschafter das Im-Vordergrund-Stehen steuerlicher Vorteile im Sinne einer Renditeverdoppelung ausgeschlossen werden.

Dass im vorliegenden Fall ein Modell vorläge, das dem Regelbeispiel des § 2 Abs 2a EStG (Renditeverdoppelung) vergleichbare objektive Umstände aufweist (vgl BFG 24.3.2021, RV/7101627/2020), ist nicht ersichtlich. Die von der belangten Behörde herangezogenen Kriterien (Bewerbung des Steuervorteils und vermeintlich fehlendes hohes außersteuerliches Risiko) erscheinen dafür nicht ausreichend.

Zur Bewerbung: Der Kapitalmarktprospekt besteht aus einer einseitigen Zusammenfassung, die auf die steuerlichen Wirkungen mit keinem Satz eingeht, und nach dem Inhaltsverzeichnis aus fünfzehn Seiten mit inhaltlichen Ausführungen. Gut eineinhalb Seiten widmen sich den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen (Qualifizierung der Tätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Mitunternehmerschaft, Problematik des § 2 Abs 2a EStG, Liebhaberei, Nachversteuerung eines negativen Kapitalkontos bei Ausscheiden). Eine Werbung für einen steuerlichen Vorteil ist dem gesamten Prospekt nicht zu entnehmen. Im Gegenteil findet sich bei der steuerlichen Risikoqualifizierung (Seite 22 oben) der Satz: „*Vom Treugeber allfällig angestrebte steuerliche Vorteile bilden nicht die Geschäftsgrundlage dieser Beteiligung.*“ – wiederum versehen mit dem Hinweis, die Finanzverwaltung vertrete derartigen Beteiligungen gegenüber eine kritische Haltung. Dass in der Anlegerinformationen die steuerliche Verwertbarkeit von Verlusten als Vorteil bezeichnet wird, lässt ebenso wenig gewinnen, weil das bloße einmalige Bezeichnen eines Vorteils ohne nähere Wertangaben noch kein besonderes Bewerben darstellt.

Die Ansicht der belangten Behörde, aus der Tatsache, dass rund drei Viertel der Kommanditisten dem 50%igen Grenzsteuersatz unterliegen und nur rund 1% dem 0%igen (vgl die am 12.4.2018 übermittelte Auswertung des Finanzamtes), könne auf das Im-Vordergrund-Stehen steuerlicher Vorteile geschlossen werden, ergibt sich für das erkennende Gericht nicht. Bei Investitionen in Hochrisiko-Beteiligungen ist naheliegend, dass der weitaus überwiegende Teil der Beteiligten eine entsprechende Finanzkraft besitzt, um auch einen allfälligen Totalverlust verkraften zu können. Das hohe Ausmaß an Kommanditisten mit hohem Einkommen ist weniger Folge als vielmehr Voraussetzung, derartige direkte Unternehmensbeteiligungen einzugehen. Aus einem hohen Einkommen kann nicht

automatisch abgeleitet werden, ein Investment diene jedenfalls in erster Linie der Steuerersparnis.

Der VwGH vertritt, dass ein Bewerben steuerlicher Vorteile bei entsprechender Intensität und nach Abwägung mit anderen in Aussicht gestellten Vorteilen der Beteiligung zum Verlustausgleichsverbot führen kann (VwGH 21.2.2018, Ro 2016/13/0027). Da aber gar nicht mit Steuervorteilen geworben wird, erübrigte sich eine Auseinandersetzung mit weiteren Kriterien.

Dennoch sei auch auf die Merkmale eines hohen außersteuerlichen Risikos eingegangen, das § 2 Abs 2a EStG unanwendbar machen würde (vgl. *(Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹⁴, § 2 Tz 16; Doralt/Toifl in Doralt, EStG¹⁴, § 2 Tz 176/9)*: Eine risikoreiche Branche (Wachstums-/Hochtechnologie, F&E – wobei „risikoreich“ keinesfalls auf diese Branchen beschränkt sein kann, vgl. BFG 20.5.2016, RV/7102395/2013) liegt vor, der Abschichtungserlös orientiert sich ausschließlich am Verkehrswert, und auf eine von vornherein beabsichtigte zeitliche Begrenzung kann nicht geschlossen werden. Dass die Verlustzuweisung vorrangig den Kommanditisten zukommt und insgesamt beschränkt ist, vermag angesichts der übrigen Kriterien nicht wesentlich ins Gewicht zu fallen, zumal dafür außersteuerliche Gründe vorliegen. Weshalb die vier Merkmale jedenfalls kumulativ vorzuliegen hätten, wie offenbar aus EStR 2000 Rz 166 von den Autoren übernommen, ist nicht nachvollziehbar. Letztlich führte eine unbeschränkte Verlustzuweisung zu deutlich höheren Steuervorteilen, zumal keine Verpflichtung besteht, ein negatives Kapitalkonto aufzufüllen; auf dieses Kriterium wird von den EStR jedoch nicht weiter eingegangen, womit die Betrachtung eine unvollständige und unzureichende ist – wird doch ein nicht aufzufüllendes Kapitalkonto bei Ausscheiden in einen massiven steuerlichen Nachteil verkehrt.

Zuletzt sei angemerkt, dass sich aus § 2 Abs 2a EStG ein hinreichendes Substrat zur Vollziehung gewinnen lässt, wie auch die Rechtsprechung des VwGH und des BFG zeigt. Das erkennende Gericht hegt daher keine Bedenken, die Vorschrift stünde im Widerspruch zum Bestimmtheitsgebot des Art 18 Abs 1 B-VG.

3.1.3. Zum Zusammenschluss

3.1.3.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

Materielle Voraussetzungen für einen Zusammenschluss nach Art IV UmgrStG sind gemäß § 23 Abs 1 UmgrStG, dass

- begünstigtes Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, vgl. § 23 Abs 2 UmgrStG)
- ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen
- tatsächlich übertragen wird

- aufgrund eines schriftlicher Zusammenschlussvertrag.

Dieser Zusammenschlussvertrag hat mindestens zu enthalten (vgl Jakom/*Schwarzinger-Hübner/Stix*, UmgrStG, 2022, § 23 Rz 48):

- die Parteien des Vertrages,
- die übernehmende Personengesellschaft,
- die Beschreibung des zu übertragenden Vermögens,
- den Zusammenschlussstichtag,
- die Methodik des Zusammenschlusses,
- die Vorsorgemethode gegen Verschiebungen stiller Reserven,
- die Form der Gegenleistung.

Nicht erforderlich ist die ausdrückliche Bezeichnung als Zusammenschlussvertrag. Es muss aber klar erkennbar sein, dass es sich um einen gesellschaftlichen Vorgang handelt; insbesondere müssen Beteiligungsverhältnisse, zu übertragendes Vermögen und Gegenleistung beschrieben sein (UmgrStR 2002 Rz 1302).

Hinsichtlich des begünstigten Vermögens reicht es aus, wenn eine der am Zusammenschluss beteiligten Personen begünstigtes Vermögen (§ 23 Abs 2 UmgrStG) überträgt (hM, vgl zB *Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹², § 23 Rz 24 mit Hinweis auf den Willen des Gesetzgebers, 266 BlgNR XVIII. GP). Dies ist aus der allgemein gehaltenen Formulierung, dass Vermögen iSd § 23 Abs 2 UmgrStG übertragen werden muss, auch klar ersichtlich. Nicht jede am Zusammenschluss beteiligte Person muss begünstigtes Vermögen übertragen.

Der Gesetzeswortlaut fordert die tatsächliche Übertragung des begünstigten Vermögens. Sowohl die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (266 BlgNR XVIII. GP) als auch die Verwaltungspraxis (vgl UmgrStR 2002 Rz 1298) gehen von einem weiten Anwendungsbereich des Art IV UmgrStG aus. So soll nicht nur der Zusammenschluss mehrerer Personen zu einer Personengesellschaft, von denen zumindest eine begünstigtes Vermögen überträgt, oder der Beitritt einer betrieblich tätigen Person zu einer Personengesellschaft erfasst sein, sondern auch die Erweiterung einer betrieblich tätigen Personengesellschaft um Personen, die selbst kein begünstigtes Vermögen übertragen, sondern nur eine Bar- oder Sacheinlage leisten (kritisch dazu *Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹², § 23 Rz 25).

Diese Sichtweise erscheint richtig, denn § 23 Abs 3 UmgrStG definiert Personengesellschaften als Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, womit der Begriff der Personengesellschaft mit dem der Mitunternehmerschaft gleichgesetzt wird (266 BlgNR XVIII. GP, 32). Auch, wenn auf die Personengesellschaft beim bloßen Beitritt eines Gesellschafters gegen Bareinlage zivilrechtlich das in der aufnehmenden Personengesellschaft vorhandene begünstigte Vermögen nicht übertragen wird, so verändert

sich steuerrechtlich doch die Mitunternehmerschaft, und die bestehende überträgt begünstigtes Vermögen auf die erweiterte Mitunternehmerschaft. Dies ist der entscheidende Aspekt, denn das Erfordernis der tatsächlichen Übertragung ist nicht zivil- sondern ertragsteuerlich zu würdigen (*Hirschler/Sulz/Knesl* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hg), Handbuch der Umgründungen¹⁷, § 23 UmgrStG Rz 23; *Walter*, Umgründungssteuerrecht¹¹, 578; *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG⁵ § 23 Rz 19).

Gemäß § 24 Abs 1 Z 1 UmgrStG sind hinsichtlich des Zusammenschlussstichtages, der Behandlung des Übertragenden und der zum Zwecke der Darstellung des Vermögens erstellten Zusammenschlussbilanz die §§ 13 bis 15 UmgrStG anzuwenden.

Nach § 13 Abs 1 UmgrStG kann die Umgründung auf einen Stichtag vor Unterzeichnung des Umgründungsvertrages rückbezogen werden, die Meldung der Umgründung muss jedoch innerhalb von neun Monaten nach dem Stichtag erfolgen. Inhalt der Meldung (§ 13 Abs 1 3. Satz UmgrStG) ist mindestens, dass die wesentlichen Daten des Einbringungsvorganges (Einbringender, übernehmende Körperschaft, Einbringungsvermögen und Stichtag) enthalten sind (*Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² § 13 Rz 33; *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 13 Rz 49; *Rabel/Eichinger* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen¹⁶ § 13 Rz 25; *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG⁵ § 13 Rz 16; *Rabel*, ÖStZ 2008, 116 [117]; *Sulz/Oberkleiner* in FS Tanzer, 209 [216 f]; aA *Mayr/Petrag/Titz*, RdW 2014, 103 [107] und dem folgend UmgrStR 2002 Rz 785, wonach der Umgründungsvertrag, der Jahres- oder Zwischenabschluss und die steuerliche Einbringungsbilanz erforderlich wären). Eine fehlerhafte Einbringungsbilanz führt nicht zum Versagen der Umgründung, vielmehr ist eine Bilanzberichtigung durchzuführen (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0169).

§ 24 Abs 1 UmgrStG gilt für den „Übertragenden“, womit nur jener Zusammenschlusspartner gemeint ist, der Vermögen iSd § 23 Abs 2 UmgrStG überträgt (vgl. *Hirschler/Sulz/Knesl* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen¹⁷ § 24 Rz 3; *Hübner-Schwarzinger/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹², § 24 Rz 4). Für die anderen Zusammenschlusspartner, die kein begünstigtes Vermögen übertragen, kommt es zu einer separaten Würdigung (*Hübner-Schwarzinger/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹², § 24 Rz 4).

§ 13 Abs 2 UmgrStG sieht vor, dass Einbringungsstichtag nur ein Tag sein kann, zu dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden zuzurechnen war. Im Falle der Einbringung durch eine Mitunternehmerschaft gelten für die Frage der Zurechnung auch die Mitunternehmer als Einbringende.

Auf das begünstigte Vermögen bezogen bedeutet das einerseits, dass es sowohl bei Abschluss des Zusammenschlussvertrages als auch am Zusammenschlussstichtag dem Übertragenden zurechenbar sein muss, wobei eine übertragende Mitunternehmerschaft in diesem Zeitraum unverändert bestehen muss. Daraus ergibt sich andererseits, dass eine Veränderung der

Gesellschafterstruktur im Rückwirkungszeitraum – zB durch Gesellschafterwechsel (UmgrStR 2002 Rz 1344 f) – für das Wirksamwerden eines Zusammenschlusses nach Art IV UmgrStG grundsätzlich schädlich ist.

Neben der gesetzlichen Ausnahme des § 13 Abs 2 letzter Satz UmgrStG besteht noch eine systematische Ausnahme, die dem UmgrStG wesensimmanent ist. Fehlt zum Zusammenschlussstichtag die zivilrechtliche Vermögenszurechnung, kann die tatsächliche Zurechnung steuerlich dennoch vorliegen, wenn sie Folge der Rückwirkungsfiktion aus einer anderen Umgründung ist (vgl *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG⁵ § 24 Rz 39). So kann etwa in eine zivilrechtlich zum Einbringungsstichtag noch nicht existente GmbH Vermögen eingebracht werden, weil § 14 Abs 2 UmgrStG nicht auf die Existenz der aufnehmenden Gesellschaft abstellt (arg. „als ob“, vgl VwGH 18.10.2012, 2012/15/0114).

Überschießend erschiene es angesichts des Gesetzeswortlautes, der sich nur auf den begünstigtes Vermögen Übertragenden bezieht, die Zurechnungsvoraussetzungen auch bei jenen Zusammenschlusspartnern vorauszusetzen, die nicht begünstigtes Vermögen übertragen (so grundsätzlich aber UmgrStR 2002 Rz 1344). Allerdings schränkt die Verwaltungspraxis diesen Standpunkt ohnedies insoweit ein, als Bargeld von diesem Zurechnungserfordernis auszunehmen sei (UmgrStR aaO). Jedenfalls erforderlich ist jedoch, dass auch das nicht begünstigte Vermögen tatsächlich innerhalb der Neunmonatsfrist übertragen wird (UmgrStR 2002 Rz 1373). Dieses Erfordernis ergibt sich schon aus dem Wesen des Zusammenschlusses, insoweit wird der Verwaltungsmeinung gefolgt.

So, wie bei der Vermögenszurechnung ist auch auf die Mitunternehmerschaft bezogen die Rückwirkung durch Umgründungsvorgänge bedeutsam. Tritt ein Gesellschafter im Rückwirkungszeitraum der Mitunternehmerschaft bei, ist dies angesichts des § 13 Abs 2 UmgrStG der Anwendbarkeit des Art IV UmgrStG abträglich. Allerdings besteht die Möglichkeit, diesen Beitritt selbst als Zusammenschluss zu werten und auf den selben Umgründungsstichtag rückzubeziehen. Voraussetzung dafür ist aber die Erstellung eines Umgründungsplanes nach § 39 UmgrStG (*Hirschler/Sulz/Knesl* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen¹⁷ § 24 Rz 42). Damit gilt der Beitritt als auf den Zusammenschlussstichtag rückbezogen, eine Änderung der Mitunternehmerschaft zwischen Zusammenschlussstichtag und Vertragsabschluss tritt steuerlich nicht ein.

Unter einem Umgründungsplan versteht man die Abbildung mehrerer Umgründungsschritte, die dasselbe Vermögen zu einem einheitlichen Stichtag betreffen. Der Umgründungsplan ist von allen an der Umgründung Beteiligten spätestens am Tag der Beschlussfassung über die erste Umgründung festzulegen, und in allen Umgründungsverträgen muss auf diesen Plan Bezug genommen werden (§ 39 UmgrStG).

Zur Darstellung des Vermögens in den einzelnen Umgründungsbilanzen der auf denselben Stichtag bezogenen Umgründungen ist zu beachten, dass in einer Bilanz nur das Niederschlag

finden kann, was am Bilanzstichtag im (wirtschaftlichen) Eigentum des Bilanzerstellers steht. Daher kann Vermögen, das aufgrund der anderen Umgründungen zum selben Stichtag rückwirkend erworben wird, in der jeweils eigenen Umgründungsbilanz nicht ausgewiesen werden (*Hübner-Schwarzinger/Kofler in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² § 39 Tz 10*).

Zum Vorgehen bei einem Mehrfachzusammenschluss führen die UmgrStR 2002 Rz 1499 wörtlich aus: *„Beteiligen sich mehrere Personen als atypische stille Gesellschafter an einem Unternehmen im Sinne des UGB, wird zur Vermeidung mehrfacher Zusammenschlüsse ein und derselbe Stichtag vereinbart und eine gemeinsame Meldung vorgesehen werden müssen. Es ist zulässig, für künftige Mitunternehmer einen Treuhänder auftreten zu lassen, selbst wenn die Treugeber im Zeitpunkt der Fassung des Umgründungsplanes noch nicht namentlich bekannt sind. Innerhalb der neunmonatigen Rückwirkungsfrist müssen die künftigen Mitunternehmer ihre Beitrittserklärungen abgeben und muss die entsprechende Meldung beim zuständigen FA erfolgt sein (siehe Rz 1879 ff).*

Beispiel:

Rückwirkend auf den 31.12.01 soll unter Anwendung der neunmonatigen Rückwirkungsfrist im Sinne des Art. IV UmgrStG zuerst eine KG gegründet werden, der in einem zweiten Schritt zum selben Stichtag atypisch stille Gesellschafter beitreten. Umgründungssteuerrechtlich wird mit diesem Beitritt zur KG eine Mitunternehmerschaft gegründet.

Für die allenfalls noch nicht namentlich bekannten atypisch stillen Gesellschafter kann ein Treuhänder die an den Umgründungen beteiligten atypisch stillen Gesellschafter bei der Fassung des Umgründungsplanes vertreten. Bis zum 30.09.02 haben die atypisch Stillen ihre Beitrittserklärung abgegeben und die Einlage zu leisten und muss die Meldung beim zuständigen FA erfolgt sein.“

Dieser Ansicht schließt sich das Gericht an.

3.1.3.2. Rechtsfolgen für den Sachverhalt

Die beiden Zusammenschlüsse, nämlich die „erste Umgründung“, also jeweils der Zusammenschluss der operativ tätigen Körperschaften mit der Bf zu atypisch stillen Gesellschaften, und die „zweite Umgründung“, also der Beitritt der Treugeberkommanditisten zur bestehenden KG, sind sachlich miteinander verwoben, weshalb Umgründungspläne erstellt wurden. Diese Umgründungspläne erfüllen die gesetzlichen Voraussetzungen, denn sie beschreiben das Vermögen und die Umgründungsschritte, es wird in den Verträgen (Gesellschaftsvertrag der Bf und jeweiliger Zusammenschlussvertrag der atypisch Stillen) darauf Bezug genommen, und sie sind von allen Beteiligten (von den Treugebern durch die dazu ermächtigte Treuhänderin) unterschrieben.

Nach der Verwaltungspraxis (vgl UmgrStR 2002 Rz 1499) ist weder das Bestehen einer Treuhanderschaft noch das vorläufige Fehlen der Namen der beteiligten Gesellschafter schädlich. Tatsächlich liegen mit der fristgerechten Meldung der Zusammenschlüsse sämtliche Unterlagen der Behörde vor, um die Zusammenschlüsse prüfen zu können. Auch die Zusammenschlussbilanz der Bf ist richtig, denn Vermögen, das erst im Rahmen der Umgründung von der Bf erworben wird, kann in ihrer Stichtagsbilanz noch nicht erfasst sein. Da sowohl die Übertragung der Betriebe im Rahmen der stillen Gesellschaften als auch der Beitritt der Treugeberkommanditisten zur KG zum Stichtag durch Zusammenschluss erfolgte, war das von der KG darzustellende Vermögen null.

Betrachtet man die vier als „erste Umgründungen“ erfolgten Zusammenschlüsse, so ist zunächst das Erfordernis der Übertragung begünstigten Vermögens gegeben. Dieses ist der Übertragenden auch zurechenbar, denn wie die Bf zutreffend ausführt, ist die Zurechnung des begünstigten Vermögens zur jeweiligen Geschäftsherrin unstrittig. Jede der vier Gesellschaften war sowohl am Zusammenschlussstichtag als auch am Tag der Vertragsunterzeichnung Eigentümerin des Betriebes, der im Rahmen des Zusammenschlusses zur atypisch stillen Gesellschaft übertragen wurde. Auch die weiteren Anwendungs- und Formalvoraussetzungen liegen zweifelsfrei vor.

Betrachtet man auf die ersten Umgründungen bezogen das Vermögen der Bf, so ist zunächst festzustellen, dass ihre Gründung nach dem Zusammenschlussstichtag unschädlich ist, denn der Umgründungsstichtag kann auf einen früheren Zeitpunkt gelegt werden und bewirkt ab diesem Tag die steuerliche Zurechnung. Weiters geht von der Bf nur eine Geldleistung aus; Bargeld ist vom Zurechnungserfordernis am Zusammenschlussstichtag ausgeschlossen. Was die erforderliche Gesellschafteridentität betrifft, so ist der Beitritt der Treugeberkommanditisten im Rückwirkungszeitraum dann unschädlich, wenn sie selbst im Rahmen einer Umgründung steuerlich bereits am Zusammenschlussstichtag als beigetreten gelten. Damit hängt die Wirksamkeit der ersten Umgründung auch davon ab, dass hinsichtlich der zweiten Umgründung alle Voraussetzungen erfüllt sind.

Wie bereits beweiswürdigend festgestellt wurde, kann mit der „zweiten Umgründung“ laut Umgründungsplänen nur der Beitritt der Treugeber zur bestehenden KG gemeint sein. Angesichts der eindeutigen Formulierungen in den vorgelegten Dokumenten, insbesondere § 4 Z 4 des Gesellschaftsvertrages der Bf, ist auch auf Ebene dieser zweiten Umgründung schriftlich und klar erkennbar festgehalten, dass es sich um einen gesellschaftlichen Vorgang handelt (UmgrStR 2002 Rz 1302). Die am Zusammenschluss Beteiligten ergeben sich eindeutig aus den mit der Meldung vorgelegten Listen.

Damit sind die Formalvoraussetzungen im Rahmen der zweiten Umgründung gegeben. Auch die materiellen Voraussetzungen sind erfüllt, denn der Beitritt der Treugeber erfolgt zu einer KG mit vier Betrieben (die atypisch stillen Beteiligungen) aufgrund eines schriftlichen

Gesellschaftsvertrages (bestehend aus dem Zeichnungsschein, dem Treuhandvertrag und dem Gesellschaftsvertrag, die sowohl den Zusammenschluss beinhalten als auch auf die Umgründungspläne Bezug nehmen, zu deren Abschluss die Treuhänderin namens der Treugeber ermächtigt war). Auch eine Zusammenschlussbilanz liegt vor. Somit ist auf die beitretenden Treugeber die Rückwirkungsfiction anwendbar, und sie gelten steuerlich bereits am 30.9.2009 als der KG beigetreten.

Auf Ebene beider Umgründungen sind sämtliche Voraussetzungen erfüllt, ein Umgründungsplan ist vorhanden. Somit unterliegen alle von der Bf dem Finanzamt gemeldeten Umgründungen – jene der KG zu stillen Gesellschaften und jene der Treugeber zur KG – dem Art IV UmgrStG.

Die von der belangten Behörde vertretene Ansicht ist hingegen nicht einmal mit ihrem eigenen Vorgehen in Einklang zu bringen. Zwar befindet die belangte Behörde bereits im angefochtenen Bescheid die zweite Umgründung als misslungen. Dennoch greift sie in den Verfahren der Grundlagenbescheide diesen Mangel nicht auf, obwohl dieser auch auf die ersten Umgründungen ausstrahlen müsste. Nicht einmal im – bis zum 29.9.2023 offen gewesenen – Verfahren der *S4* AG & atypisch Stille (RV/1100432 -RV/1100440/2013) wurde auch nur ansatzweise ein Mangel in der ersten Umgründung releviert.

Dort wurde lediglich in der Amtsrevision gegen das Erkenntnis vom 17.7.2023, RV/1100440/2013 (das letztlich aufgrund eines Adressierungsmangels nicht wirksam werden konnte) behauptet, eine überproportionale Verlustzuweisung stelle eine unzulässige rückwirkende Ergebnisverteilung dar. Diese Aussage hat der VwGH im von der Revisionswerberin zitierten Erkenntnis vom 1.6.2017, Ro 2015/15/0017, jedoch nur hinsichtlich eines Ergebnisses getroffen, das in die Gewinnverteilung hätte einbezogen werden sollen, obwohl es vor dem Umgründungstichtag entstanden ist. Derartiges ist im vorliegenden Fall nicht vereinbart.

3.1.4. Zu den Abänderungen gemäß § 295 BAO

Soweit sich die Beschwerde dagegen richtet, dass die belangte Behörde die Feststellungsbescheide 2009 und 2010 gemäß § 295 Abs 1 BAO durch neue ersetzt hat, ist zunächst festzuhalten, dass sich die Tangenten aus der atypisch stillen Beteiligung mit der *S4* AG im Jahr 2009 von -1.530.464,40 Euro im Bescheid vom 9.12.2010 auf -1.387.500 Euro im Bescheid vom 29.11.2012 geändert hat und im Jahr 2010 von -7.942,46 Euro laut Beilage zur Steuererklärung der Bf auf 0 Euro im Bescheid vom 11.12.2012.

Ändert sich die Tangente wegen einer Abänderung (2009) oder erstmaligen Erlassung (2010) des Grundlagenbescheides, ist zwingend (und ohne Ermessen etwa wegen der geringen Höhe der Änderung davon Abstand zu nehmen) der abgeleitete Bescheid amtswegig durch einen neuen zu ersetzen. Da der abgeleitete Bescheid nicht bloß abgeändert wird, sondern gänzlich

außer Kraft tritt und durch einen neuen ersetzt wird, kann die Behörde auch Änderungen vornehmen, die über die bloße Anpassung an den Grundlagenbescheid hinausgehen (VwGH 31.3.2004, 2000/13/0017 mwN).

Allerdings würde die bloße erstmalige Existenz des Grundlagenbescheides – ohne dass dieser zu Änderungen im abgeleiteten Bescheid führte – die belangte Behörde nicht dazu berechtigen, den abgeleiteten Bescheid aus dem Titel des § 295 Abs 1 BAO durch einen neuen zu ersetzen. Die Norm hat nämlich ausschließlich die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung oder den Konsequenzen ihrer Aufhebung in Einklang zu bringen (VwGH 9.7.1997, 95/13/0044).

Es besteht weder eine Verpflichtung der Behörde, mit der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides bis zur Erlassung bzw Änderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten (vgl zB VwGH 28.5.1998, 96/15/0083), noch hat sie mit der Folgeänderung nach § 295 BAO bis zur Rechtskraft des Grundlagenbescheides zuzuwarten – ein solches Zuwarten liegt bloß in ihrem Ermessen (VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0108; 18.3.1987, 87/13/0002).

Der neue Bescheid ist zwar in vollem Umfang anfechtbar, allerdings nicht mit Gründen, die gegen den vorangegangenen Grundlagenbescheid zu richten gewesen wären (VwGH 28.5.1998, 96/15/0083 mit Hinweis auf *Stoll*, BAO Kommentar, Band 3, 2862 und *Ritz*, BAO, § 295, Tz 8).

Da nach erstmaliger Erlassung der angefochtenen Bescheide ergangene Grundlagenbescheide Änderungen bedingt haben, hatte die belangte Behörde nach § 295 Abs 1 BAO vorzugehen. Die belangte Behörde hat zwar in der Begründung zum Ersatz der ursprünglichen Bescheide auf die Erlassung von Feststellungsbescheiden verwiesen, die zu keinen Änderungen in den abgeleiteten Bescheiden geführt hätten (betreffend *S2* GmbH 2009 bzw *S1* AG 2010), doch ändert das nichts an der Tatsache, dass aufgrund der Änderungen bei der *S4* AG ein Vorgehen nach § 295 BAO geboten und damit rechtmäßig war.

Im Rahmen des vorliegenden Erkenntnisses werden sämtliche Ergebniszurechnungen aus den aktuell bestehenden Grundlagenbescheiden berücksichtigt. Auf allfällige Einwendungen gegen deren Richtigkeit braucht in diesem Verfahren nicht eingegangen zu werden.

Zuletzt strittig war noch, ob teilweise als Sonderbetriebsausgaben ausgewiesene Beträge auf Ebene der atypisch Stillen oder auf Ebene der KG und hier in welchem Ausmaß geltend gemacht werden können. Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass das BFG in seinen Erkenntnissen vom 29.9.2023, RV/1100437/2013 und RV/1100440/2013 zur *S4* AG sich der Ansicht der Außenprüfung (Zitat aus dem Bericht siehe oben im Sachverhalt) anschließt.

Damit ist ihr Schicksal aber entschieden. Da im Verfahren der atypisch Stillen klar war, dass es sich insgesamt um steuerlich beachtliche Ausgaben handelt und allein strittig war, ob sie bei

der stillen Gesellschaft als Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter zu erfassen sind, oder erst auf Ebene der Gesellschafter in deren Betrieb als Betriebsausgaben anzusetzen sind, bedarf die Höhe der anzuerkennenden Ausgaben auf Ebene der Gesellschafter keiner Erörterung mehr. Sie sind bei der Bf Betriebsausgaben und fließen in die allgemeine Gewinnermittlung ein.

Auch die weiteren – geringfügigen – Differenzen in der Berechnung von Betriebsausgaben der Bf konnten aus den vorgelegten Mehr-Weniger-Rechnungen aufgeklärt werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. – „Bescheide“ vom 19.12.2012 und 27.6.2013 (Zurückweisung)

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung (§ 97 Abs 1 lit a BAO). Anstelle der schriftlichen Ausfertigung kann durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen auch eine elektronische Zustellung erfolgen (§ 97 Abs 3 BAO).

Die auf Basis dieser Bestimmung ergangene FinanzOnline-Verordnung (FOnV) regelt allerdings nicht, welche Erledigungen mit FinanzOnline „zugestellt“ werden dürfen. Damit ist es bereits grundsätzlich fraglich, ob die elektronische Übermittlung des Inhaltes von Abgabenbescheiden als Bekanntgabe von Bescheiden zu werten ist (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 97 Rz 12).

Auch dann, wenn man diese Bedenken nicht teilt, und wenn man letztlich konzidiert, dass eine Erledigung, die im Spruch die Bf und ihre Treugeber anführt, ihrem Inhalt nach gerade für diese bestimmt gewesen wäre, so fehlt es letztlich an einer rechtsgültigen Zustellung.

Wesentlich ist für eine erfolgreiche elektronische Zustellung, dass die Daten „in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt“ sind, was „bei FinanzOnline der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox“ ist (270 BlgNR XXIII. GP 13; vgl VwGH 31.7.2013, 2009/13/0105). Dass bei Akteneinsicht im Wege des Einstieges in FinanzOnline der „interne Bescheid“ vom steuerlichen Vertreter der Bf entdeckt worden ist, kann noch nicht als Zustellung angesehen werden; der elektronische Erledigungsentwurf zur Vorbereitung des tatsächlichen Bescheides am Folgetag ist ein „Nochnicht-Bescheid“ und kann daher jederzeit von der Behörde zurückgenommen, abgeändert oder durch eine andere Erledigung ersetzt werden (vgl VwGH 20.3.1989, 88/15/0131; 27.2.1995, 94/16/0010, 0011, 0012).

Außerdem war nie eine Zustellung an die Bf beabsichtigt, und ihre Kenntnis von dem internen Verwaltungsakt am 19.12.2012 führt auch nicht zu einer Heilung eines Zustellmangels durch Zukommen an den tatsächlichen Empfänger iSd § 7 ZustG. Keine Heilung nach § 7 ZustG ist

nämlich möglich, wenn die Zustellverfügung auf einen falschen Empfänger (hier: die belangte Behörde selbst) lautet (st Rspr seit VwGH 17.12.1980, 2942/79, Slg 10.327A, vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ ZustG § 7 Rz 4).

Entscheidend für die Bescheidqualität ist, dass und wie eine Erledigung ihrem Adressaten zugeht. Erfolgt dies nicht oder nicht gehörig, so knüpft sich daran keinerlei Bescheidwirkung (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, § 92, 288). Somit konnte den Verarbeitungsvorgängen vom 19.12.2012 und 27.6.2013 kein Bescheidcharakter zugemessen werden.

3.3. 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.

Zur Qualifikation betrieblicher Einkünfte im Zusammenhang mit einer Treuhandkonstruktion der vorliegenden Art und zur Frage der nötigen Intensität, mit der Mitunternehmer ihre Kontrollrechte wahrzunehmen imstande sein müssen, fehlt bisher eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Auch existiert zur Reichweite des § 13 Abs 2 UmgrStG bei Zusammenschlüssen und zu den inhaltlichen Ansprüchen an einen Zusammenschlussvertrag keine höchstgerichtliche Rechtsprechung.

Da es sich um Rechtsfragen handelt, die über das konkrete Verfahren hinaus von wesentlichem Interesse sind, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 11. Oktober 2023



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 Löffler, LL.M., über die Revision der A N als Rechtsnachfolgerin der E KG in I, vertreten durch die SKP Schüßling, Kofler & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 6020 Innsbruck, Südbahnstraße 1, nunmehr Mag. Christoph Rosner, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Schöpfstraße 6a, als Masseverwalter der A N, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. Dezember 2023, Zl. RV/3100523/2021, betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - seit 26. Mai 2023 die Rechtsnachfolgerin der E KG, die im streitgegenständlichen Zeitraum - so der im Firmenbuch eingetragene Geschäftszweig sowie der Wortlaut des von ihr angemeldeten freien Gewerbes im Bereich der „Tierbestattung in Form der Planung und Durchführung der Bestattungszeremonie“ tätig war. Diesbezüglich hat die E KG Einzelkremierungen, Sammelkremierungen, Erdbestattungen von Haustieren sowie Zusatzleistungen zu den Kremierungen, Urnen und Särge angeboten. Die Einzel- und Sammelkremierungen wurden zu Pauschalpreisen angeboten.

Die Leistungen von Einzelkremierungen beinhalteten:

- „1. Sicherstellung der Identität des Tieres während des gesamten Prozesses durch markierte feuerfeste Steine sowie lückenlose und nachvollziehbare Dokumentation





2. Individuelle Beratung in den Räumlichkeiten der KG, der Auftraggeber oder telefonisch
3. Pietätvolle Abholung des verstorbenen Tieres im Aluminiumsarg (im Pauschalpreis inbegriffen bei Abholung in Innsbruck und Umgebung, darüber hinaus gegen Aufpreis)
4. Kühlung des verstorbenen Tieres bis zur Überstellung ins Krematorium und nach der Überstellung ins Krematorium bis zur Kremierung
5. Abwicklung von für die Überstellung notwendigen Behördengängen, auf Wunsch auch Abmeldung von der Hundesteuer
6. Überstellung ins Tierkrematorium [...]
7. Einzelkremierung im Tierkrematorium [...]
8. Rückführung der Asche bis zur KG
9. Erstellung eines Kremierungszertifikates und einer Erinnerungsparte
10. Individuelle Zeremoniegestaltung und Trauerarbeit“

Die Leistungen von Sammelkremierungen beinhalteten:

- „1. Sicherstellung der Identität des Tieres während des gesamten Prozesses durch lückenlose und nachvollziehbare Dokumentation
2. siehe oben bei den Einzelkremierungen, Leistungen 2 bis 6 sowie 9 und 10
3. Sammelkremierung im Tierkrematorium [...]
4. Beisetzung der Asche im Sammelgrab [...], auf Wunsch Ausfolgung von symbolischer Asche“

Für die Zusatzleistungen und die verkauften Urnen wurden gesonderte Preise in Rechnung gestellt.

- 2 Im Jahr 2015 und im ersten Halbjahr 2016 wurden - so das BFG - sämtliche Rechnungen zunächst mit 20 % Umsatzsteuer ausgestellt. Im zweiten Halbjahr 2016 wurde damit begonnen, die Pauschalpreise für Einzel- und Sammelkremierungen (zur Gänze) dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu unterwerfen. Leistungen, die in den Pauschalpreisen inbegriffen waren, wurden zwar teilweise gesondert auf den Rechnungen ausgewiesen (z.B. Abholung im Nahbereich, Ascherückführung, Kremierungszertifikate, Erinnerungsparten), aber stets mit einem Betrag von 0 €. Die kostenpflichtigen Zusatzleistungen, die verkauften Urnen sowie die Aufpreise bei Abholung von weiter entfernten



Orten wurden stets gesondert ausgewiesen und dem Normalsteuersatz unterworfen. Im Jahr 2015 wurden 516 und im ersten Halbjahr 2016 245 Rechnungen bezahlt, die als Leistung mindestens eine Einzel- oder Sammelkremierung enthielten. Im Oktober 2016 wurden insgesamt 717 Rechnungen der Jahre 2015 und 2016 dahingehend abgeändert, dass die ursprünglich in Rechnung gestellten Nettobeträge um 1/11 erhöht und gleichzeitig der darauf angewendete Steuersatz von 20 % auf 10 % herabgesetzt wurde, sodass die Bruttobeträge unverändert blieben. Die geänderten Rechnungen weisen jeweils das Datum der ursprünglichen Rechnungen auf und wurden mit dem Hinweis versehen, dass „aufgrund geänderter gesetzlicher Vorgaben“ eine neue Rechnung zugeschickt werde. Diese Rechnungen sind von der E KG verschickt worden.

- 3 Am 29. Juni 2018 hob das Finanzamt die unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheide 2015 und 2016 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide. Mit diesen unterwarf es die Leistungen der Revisionswerberin dem Normalsteuersatz, weil diese eine einheitliche Dienstleistung erbracht habe, die nicht in der Müllbeseitigung, sondern in der „würdevollen und individuellen Tierbestattung mit Stil und Pietät“ liege.
- 4 Die gegen diese Bescheide eingebrachte Beschwerde bringt - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - vor, dass die Revisionswerberin einzelne und voneinander unabhängige Leistungen erbringe und lediglich die Kremierung dem ermäßigten Steuersatz unterwerfe. Da die Revisionswerberin selbst über keine „Entsorgungsanlage“ verfüge, handle es sich bei ihren Leistungen um Besorgungsleistungen. Nachdem ihr die entsprechende Vorleistung mit 10 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei, erfolge auch die Weiterverrechnung an die Endkunden mit diesem Steuersatz. Die Revisionswerberin habe im Rahmen ihrer Tätigkeit das Tiermaterialiengesetz einzuhalten, zudem würden Tierkörper nach der herrschenden Ansicht unter den Sammelbegriff „Müll“ fallen und die Tätigkeit der Revisionswerberin somit unter den Begriff „Müllbeseitigung“. Gewerberechtlich sei die Revisionswerberin als Abdecker eingestuft, also als Unternehmen, dessen



Tätigkeit in der Beseitigung von Tierkörpern, die nicht für den menschlichen Verzehr bestimmt seien, und von tierischen Nebenprodukten im Sinne des Tiermaterialiengesetzes durch Einsammeln und Abliefern an befugte Tierkörperverwertungsanstalten.

- 5 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung ab, woraufhin die Revisionswerberin einen Vorlageantrag stellte.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde teilweise Folge und setzte die Höhe der Abgaben neu fest. Begründend führte es - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - zunächst aus, dass die Kremierung eines verstorbenen Haustieres eine Leistung sei, die auch unabhängig von anderen Leistungen erbracht werden könne. Die Revisionswerberin nehme jedoch gerade nicht nur (mangels entsprechender eigener Betriebsanlage) im Wege eines von ihr „unabhängigen“ Tierkrematoriums die Kremierung vor, sondern erbringe in deren Gefolge regelmäßig auch weitere Leistungen wie Beratung, Transport, Kühlung, Abwicklung von Behördengängen, Rückführung der Asche, Erstellung eines Kremierungszertifikates und einer Erinnerungsparte, individuelle Zeremoniegestaltung sowie Trauerarbeit. Durch die genannten Leistungen, die von der Revisionswerberin stets im Gefolge der Kremierung erbracht würden, würden ihre Umsätze eine Qualität erlangen, die sich von der bloßen Vornahme einer Kremierung erheblich unterscheide. Es könnten auch nicht alle diese Leistungen als unselbständige Nebenleistungen zur Kremierung angesehen werden. Vielmehr würden die einzelnen Leistungen derart ineinandergreifen, dass sie als Teile einer Gesamtleistung mit eigenem Charakter anzusehen seien. Diese Gesamtleistung ähnele in ihrem Wesen - aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers - den Leistungen von (herkömmlichen) Bestattungsunternehmen.
- 7 Die Revisionswerberin habe ihre Leistungen im „Gesamtpaket“ beworben, in welchem neben der Kremierung weitere Leistungen enthalten seien. Ferner werbe sie gerade damit, insgesamt einen würdevollen Rahmen für den Abschied von den Tieren zu bieten. So habe sie ihre Leistungen auf ihrer Homepage insbesondere folgendermaßen beworben:



„Entsorgen oder Bestatten?“

Viele Tierbesitzer sind erschüttert, wenn sie erfahren was im Regelfall mit ihrem geliebten Haustier geschieht. Wir möchten Ihnen die gravierenden Unterschiede zwischen Tierkörperverwertung und würdevolle individuelle Tierbestattung im folgenden aufzeigen:

Contra Tierkörperverwertung

Die gesetzlichen Bestimmungen geben in der Regel vor, dass sämtliche verstorbenen Tiere einer Tierkörperverwertungsanlage übergeben werden müssen. [...] Die gesammelten Tiere (Schlachtabfälle, Wildtiere, Haustiere, ...) werden zusammen in der Verwertungsanlage zu Tierfett und Tiermehl weiterverarbeitet. Diese werden dann verbrannt oder industriell weiterverarbeitet.

Pro würdevolle, individuelle Tierbestattung

Leider werden wir immer wieder damit konfrontiert, entweder durch eine absehbare oder durch eine plötzliche, unvorhersehbare Situation, dass wir unsere Lieblinge gehen lassen müssen. So stehen wir zusätzlich vor einer schwierigen Entscheidung ein Tier einschläfern zu müssen, weil das Leben nur für kurze Zeit verlängert werden würde und dies nur mit ständigen Schmerzen und Qualen, für das Haustier, verbunden wäre. Da wir unsere Lieblinge nicht leiden sehen wollen, aber der Abschied auch sehr schwer fällt, sind wir in einem Zustand der uns stresst und gleichzeitig emotional sehr zusetzt.

Die Tierbestattung schafft eine Möglichkeit, die in der Situation des Abschiednehmens sehr helfen kann, denn der Tod eines geliebten Haustieres kann jederzeit und auch bei jungen, vermeintlich gesunden Tieren plötzlich und unerwartet kommen.

Wir behandeln Ihr verstorbenes Tier mit viel Würde, Pietät und Respekt da dies die Grundvoraussetzung ist um dem Tier sowie dessen Besitzern den notwendigen Respekt entgegen zu bringen!

Das verstorbene Tier sehen wir genauso wie einen verstorbenen Menschen, da auch Ihr Liebling Persönlichkeit, Charakter und eine Seele hat und genau deshalb geliebt wurde. Wir helfen dem Tierbesitzer seine Wünsche, für den Abschied des geliebten Tieres, individuell zu gestalten und so auch über den Schmerz und Verlust des Tieres hinweg zu trösten. Natürlich bieten wir auch an, Ihnen die Abmeldung von der Hundesteuer, die Genehmigung für eine Bestattung auf eigenem Grund und Boden, sowie weitere behördliche Angelegenheiten, abzunehmen und diese für Sie zu erledigen.“

- 8 Die Kunden der Revisionswerberin würden diese deshalb beauftragen, weil sie die Kremierung zusammen mit den genannten Leistungen erbringe und somit



einen würdevollen Rahmen für den Abschied von einem geliebten Haustier und nicht eine bloße Kremierung biete. Dies sei auch daran erkennbar, dass jeder Besitzer eines verstorbenen Tieres sich dessen zu erheblich niedrigeren Kosten durch Abgabe bei einer Tierkörperverwertungsanstalt entledigen könnte. Die von der Revisionswerberin den Endkunden verrechneten Preise lägen größtenteils zwischen dem Doppelten und dem Dreifachen der Beträge, welche ihr selbst vom Tierkrematorium für die jeweilige Kremierung in Rechnung gestellt würden. Die Abgabe eines verstorbenen Haustieres bei einer Tierkörperverwertungsanstalt bzw. -sammelstelle koste durchschnittlich ungefähr ein Zehntel einer Einzelkremierung bei der Revisionswerberin. Da sohin das charakteristische Element der Leistung der Revisionswerberin nicht in der bloßen Vornahme der Kremierung, sondern insgesamt in der pietät- und würdevollen Verabschiedung nach Art der Bestattung eines verstorbenen Menschen bestehe, komme streitgegenständlich nicht der ermäßigte Steuersatz für „Müllbeseitigung“, sondern der Normalsteuersatz in der Höhe von 20 % zur Anwendung.

- 9 Die Revision ließ das BFG zu, denn zu „den gegenständlichen Rechtsfragen, ob Leistungen eines Tierbestattungsunternehmens einheitliche Leistungen darstellen und ob bzw. inwieweit diese Leistungen dem ermäßigten Steuersatz für Müllbeseitigung unterliegen können, existiert [...] weder Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes noch des Europäischen Gerichtshofes.“
- 10 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende ordentliche Revision, die ihrerseits zunächst vorbringt, dass die von der Revisionswerberin erbrachten Dienstleistungen keine einheitlichen Leistungen seien, da keine „Kombipakte/Angebote“ angeboten würden. Alle Leistungen seien in der Preisliste separat angeführt und würden nach den individuellen Kundenwünschen durchgeführt, wobei einzelne Leistungen aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder zur Durchführung der unschädlichen Entsorgung erforderlich seien. Alle Leistungen, die nicht mit der Entsorgung in Verbindung stünden, würden mit dem Normalsteuersatz verrechnet und so auf der Rechnung angeführt werden. Schließlich weist die Revisionswerberin darauf hin, dass ein Humanbestatter ganz andere Verpflichtungen als ein Tierbestatter



habe. Sie würde Tierkadaver nach dem Tiermaterialiengesetz entsorgen und sei als Abdecker im Gewerbeinformationssystem Austria (GISA) eingetragen.

11 Das Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung.

12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13 Die Revision ist zulässig; sie ist aber nicht begründet.

14 Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen (vgl. VwGH 19.10.2023, Ra 2020/13/0110; 3.4.2019, Ro 2017/15/0043, jeweils mwN).

15 Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Eine Leistung ist als einheitlich anzusehen, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH 17.12.2020, *Franck*, C-801/19, Rn. 23 und 25).

16 Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 22.3.2023, Ra 2022/13/0084, mwN; EuGH 20.4.2023, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C-282/22, Rn. 30).

17 Ein weiteres Kriterium, das in Wirklichkeit ein Indiz für das erstgenannte Kriterium - ob aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers ein eigenständiger Zweck der Leistung fehlt - darstellt, zielt auf die Berücksichtigung des jeweiligen Wertes jeder der Leistungen, aus denen sich der wirtschaftliche



Vorgang zusammensetzt, wobei sich der eine im Verhältnis zum anderen als gering oder gar marginal herausstellt (vgl. dazu EuGH 4.3.2021, *Frenetikexito*, C-581/19, Rn. 42; 22.10.1998, *Madgett und Baldwin*, C-308/96 und C-94/97, Rn. 24).

- 18 Ob in einem konkreten Fall eine einheitliche Leistung vorliegt oder mehrere aus umsatzsteuerlicher Sicht getrennt zu betrachtende Einzelleistungen, haben nach der Rechtsprechung des EuGH die nationalen Gerichte festzustellen, die unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zwecks des Umsatzes und des Interesses des Leistungsempfängers die typischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln und dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (vgl. erneut EuGH 20.4.2023, C-282/22, Rn. 31; 16.2.2023, *ASA*, C-519/21, Rn. 62; 25.3.2021, *Q-GmbH*, C-907/19, Rn. 25 f).
- 19 Besteht eine einheitliche Leistung aus einer Hauptleistung und einer Nebenleistung, so teilt die Nebenleistung das steuerliche Schicksal der Hauptleistung. Handelt es sich hingegen um gleichrangige Leistungen, die aber objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, so kann diese Leistung im Hinblick auf die Mehrwertsteuer nur als Ganzes berücksichtigt werden; sie wird daher im Allgemeinen nicht von einer (eng auszulegenden) Befreiungsbestimmung erfasst (vgl. EuGH 19.7.2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, Rn. 19, 21 und 43). Bei einer komplexen einheitlichen Leistung sind sämtliche Umstände, unter denen der Umsatz abgewickelt wird, zu berücksichtigen, um dessen charakteristische Bestandteile zu ermitteln und darunter die dominierenden Bestandteile zu bestimmen (vgl. VwGH 22.3.2023, Ra 2022/13/0084; EuGH 21.2.2013, *Mesto Zamberk*, C-18/12, Rn. 29).
- 20 In Bezug auf die Leistungen der Revisionswerberin führte das BFG zunächst aus, dass Kremierungen zwar grundsätzlich als unabhängige Leistungen erbracht werden könnten. Allerdings nehme die Revisionswerberin nicht nur die Kremierung, sondern auch weitere Leistungen wie Beratung, Transport, Kühlung, Abwicklung von Behördengängen, Rückführung der Asche, Erstellung eines Kremierungszertifikates und einer Erinnerungsparte, individuelle Zeremoniegestaltung sowie Trauerarbeit vor. Durch diese



Leistungen, die von der Revisionswerberin stets im Gefolge der Kremierung erbracht würden, würden ihre Umsätze eine Qualität erlangen, die sich von der bloßen Vornahme einer Kremierung erheblich unterscheidet. Es könnten auch nicht alle diese Leistungen als unselbständige Nebenleistungen zur Kremierung angesehen werden. Vielmehr würden die einzelnen Leistungen derart ineinandergreifen, dass sie - aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers - als Teile einer Gesamtleistung mit eigenem Charakter anzusehen seien. So bewerbe die Revisionswerberin ihre Leistungen auf ihrer Website auch als „Gesamtpaket“, das sich von der Entsorgungsleistung einer Tierkörperverwertung unterscheidet, in welchem neben der Kremierung die zuvor genannten Leistungen enthalten seien und welches zu einem Pauschalpreis angeboten würde. Die Kunden würden die Revisionswerberin gerade deshalb beauftragen, weil sie die Kremierung zusammen mit den anderen genannten Leistungen erbringe.

21 Vor dem Hintergrund dieser Feststellungen kann in der Annahme einer einheitlichen Leistung durch das BFG weder ein vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifender Begründungsmangel (vgl. VwGH 30.1.2025, Ra 2023/15/0059 bis 0060, mwN) noch eine unvertretbare Beweiswürdigung (vgl. VwGH 11.2.2025, Ra 2023/15/0103 bis 0104, mwN) erblickt werden.

22 Auch kann es entgegen dem Revisionsvorbringen nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn - ungeachtet bestehender unterschiedlicher gesetzlicher Vorgaben für die Humanbestattung und die Tierkörperbeseitigung - das BFG den Charakter der von der Revisionswerberin angebotenen Leistung als Bestattungsleistung eingeordnet hat, die sich vom Leistungsangebot her aus Sicht der Kunden an einer Humanbestattung orientiert und einen würdevollen Abschied bietet, der sich von einer „Müllbeseitigung“ wesensgemäß unterscheidet. Zudem hat die Revisionswerberin selbst in ihrem Werbeauftritt den Unterschied ihrer Leistung der „Tierbestattung“ zu einer „Entsorgungsleistung“ bzw. Tierkörperverwertung hervorgehoben und ihre Leistung als Aliud dargestellt, für das sich ihre Kunden eingedenk des Unterschieds entscheiden sollten und für das diese - nach den Feststellungen des BFG - auch deutlich höhere Preise zu bezahlen bereit waren.



- 23 Wenn die Revision dennoch eine umsatzsteuerliche „Gleichbehandlung zu Tierärzten, Wasenmeister und Tierkörperverwertern“ verlangt, weil auch ihre Leistung letztlich der „Verbrennung/Entsorgung“ diene, blendet sie aus, dass - auf Basis der Feststellungen des BFG und ihres eigenen Werbeauftritts - hier gerade keine vergleichbaren Leistungen mehr vorliegen.
- 24 Dem BFG kann sohin nicht entgegengetreten werden, wenn es im Revisionsfall von einer einheitlichen Leistung der Revisionswerberin ausgegangen ist, die nicht vom ermäßigten Steuersatz des § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 (bis 2015: § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994) für Müllbeseitigung erfasst ist, und diese daher dem Normalsteuersatz unterworfen hat.
- 25 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 26 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

W i e n , am 24. Juni 2025

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

8. Mai 2025(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 73 – Steuerbemessungsgrundlage – Gegenleistung – Unmittelbar mit dem Preis eines steuerpflichtigen Umsatzes zusammenhängende Subventionen – Öffentliche Personenverkehrsdienste – Ausgleichsleistung, die von einer Gebietskörperschaft an den Dienstleistungserbringer gezahlt wird, um die entstandenen Kosten zu decken – Unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Ausgleichsleistung und den erbrachten Dienstleistungen “

In der Rechtssache C-615/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 16. Juni 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Oktober 2023, in dem Verfahren

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

gegen

P. S.A.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Biltgen, des Vizepräsidenten des Gerichtshofs T. von Danwitz in Wahrnehmung der Aufgaben eines Richters der Ersten Kammer, des Richters A. Kumin (Berichterstatter), der Richterin I. Ziemele und des Richters S. Gervasoni,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, vertreten durch B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz und T. Wojciechowski,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér und R. Kissné Berta als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch O. Glinicka und M. Herold als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 13. Februar 2025

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 73 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 dem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde, Polen) (im Folgenden: Steuerverwaltung) und der Gesellschaft P. S.A. über die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage für die von P. beabsichtigte Erbringung öffentlicher Personenverkehrsdienste.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

Polnisches Recht

- 4 Art. 29a Abs. 1 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2004, Nr. 54, Pos. 535) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung sieht vor:

„Als Bemessungsgrundlage gilt vorbehaltlich der Abs. 2 bis 5, der Art. 30a bis 30c, von Art. 32, von Art. 119 und von Art. 120 Abs. 4 und 5 alles, was die Gegenleistung darstellt, die der Lieferer bzw. Dienstleistungserbringer aufgrund des Verkaufs vom Erwerber, vom Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhalten hat bzw. erhalten soll, einschließlich der erhaltenen Zuschüsse, Subventionen und anderen Finanzierungen ähnlicher Art, die einen unmittelbaren Einfluss auf den Preis der durch den Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen haben.“

- 5 In Art. 50 Abs. 1 der Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (Gesetz über den öffentlichen Personenverkehr) vom 16. Dezember 2010 (Dz. U. 2018, Pos. 2016) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung heißt es:

„Die Finanzierung von Beförderungsleistungen von allgemeinem Interesse kann insbesondere in folgender Form erfolgen:

...

- 2) einer Ausgleichsleistung an den Betreiber für

...

- c) die Kosten, die ihm im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen im öffentlichen Personenverkehr entstehen ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 6 P. ist im Bereich der Personenbeförderung tätig. Sie beabsichtigt, als Betreiberin Verträge über öffentliche Personenverkehrsdienste zu schließen, wie sie in der Verordnung (EG) Nr. 1370/2007 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2007 über öffentliche Personenverkehrsdienste auf Schiene und Straße und zur Aufhebung der Verordnungen (EWG) Nr. 1191/69 und (EWG) Nr. 1107/70 des Rates (ABl. 2007, L 315, S. 1) und im Gesetz über den öffentlichen Personenverkehr vorgesehen sind. Die andere Vertragspartei, eine Gebietskörperschaft,

wäre Organisatorin des öffentlichen Personenverkehrs im Sinne dieses Gesetzes (im Folgenden: Organisatorin).

- 7 Im Rahmen der beabsichtigten Tätigkeit soll P. u. a. durch den Verkauf von Fahrscheinen vergütet werden, deren Preis von der Organisatorin bestimmt würde. Da diese Finanzierungsart allein nicht kostendeckend ist, soll P. von der Organisatorin eine Ausgleichsleistung im Sinne von Art. 50 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c des Gesetzes über den öffentlichen Personenverkehr erhalten.
- 8 Der mit der Organisatorin zu schließende Vertrag soll die Modalitäten für die Zahlung der Ausgleichsleistung, deren Grundlage der aus dieser Tätigkeit resultierende Verlust wäre, und den Höchstbetrag der Ausgleichsleistung für einen bestimmten Zeitraum festlegen.
- 9 In diesem Zusammenhang beantragte P. bei der Steuerverwaltung einen Steuervorbescheid zu der Frage, ob der Ausgleich der Verluste aus der Erbringung öffentlicher Personenverkehrsdienste einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz im Sinne von Art. 29a Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung darstellt.
- 10 Nach Ansicht von P. erhöht die Ausgleichsleistung nicht die Steuerbemessungsgrundlage, da sie sich nicht unmittelbar auf den Preis der erbrachten Dienstleistungen auswirke, sondern einen Beitrag zu den Gesamtkosten der beabsichtigten Tätigkeit darstelle.
- 11 Mit Steuervorbescheid vom 14. Mai 2019 vertrat die Steuerverwaltung einen entgegengesetzten Standpunkt.
- 12 P. erhob gegen diesen Steuervorbescheid Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Gdańsk [Danzig], Polen), der ihn mit Urteil vom 26. November 2019 aufhob.
- 13 Gegen dieses Urteil legte daraufhin die Steuerverwaltung Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen), dem vorlegenden Gericht, ein.
- 14 Das vorlegende Gericht fragt sich, ob eine Ausgleichsleistung, die eine Gebietskörperschaft an ein Unternehmen zahlt, das öffentliche Personenverkehrsdienste erbringt, um die dem Unternehmen entstehenden Kosten zu decken, eine Gegenleistung für diese Dienstleistung im Sinne von Art. 73 der Mehrwertsteuerrihtlinie darstellt, so dass sie der Mehrwertsteuer unterliegt.
- 15 In Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere der Urteile vom 22. November 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), und vom 15. Juli 2004, Kommission/Schweden (C-463/02, EU:C:2004:455), gehe die nationale Rechtsprechung davon aus, dass eine solche Ausgleichsleistung nicht Teil der Steuerbemessungsgrundlage sei. Damit nämlich der Betrag einer von einem Steuerpflichtigen erhaltenen Finanzierung als Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage einer Lieferung von Gegenständen oder einer Dienstleistung angesehen werden könne, müsse er eindeutig einem bestimmten Umsatz zugeordnet werden können. Die Ausgleichsleistung, um die es im Ausgangsverfahren gehe, wirke sich jedoch nicht unmittelbar auf den Preis der von P. erbrachten Dienstleistungen, d. h. auf den Preis der Fahrscheine, aus, da der Zweck der Ausgleichsleistung vor allem darin bestehe, die in einem bestimmten Zeitraum entstandenen Verluste zu decken.
- 16 Unter Verweis auf das Urteil vom 27. März 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), äußert das vorlegende Gericht jedoch Zweifel an dieser nationalen Rechtsprechung. Es wirft die Frage auf, ob es für die Feststellung, ob eine solche Ausgleichsleistung Teil der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage ist, erforderlich ist, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Preis der Fahrscheine und der Ausgleichsleistung derart besteht, dass die Ausgleichsleistung als unmittelbare Finanzierung der Fahrscheine zu verstehen ist, die deren Preis entsprechend senkt, oder ob es für den Nachweis dieses unmittelbaren Zusammenhangs ausreicht, festzustellen, dass ohne die Ausgleichsleistung der Preis der Fahrscheine höher ausfallen müsste. Außerdem fragt sich das vorlegende Gericht, ob das Bestehen eines solchen unmittelbaren Zusammenhangs daraus abgeleitet werden kann, dass die erbrachten Dienstleistungen durch ihre Kontinuität und die dauerhafte Bereitschaft des Dienstleistungserbringers zu ihrer Erbringung gekennzeichnet sind.

- 17 Es bestehe zwar kein Zweifel daran, dass sich die im Ausgangsverfahren vorgesehene Ausgleichsleistung nicht auf eine individuelle Dienstleistung zugunsten der Empfänger beziehe, doch mindere die Ausgleichsleistung den von den Dienstleistungsempfängern zu zahlenden Preis, da ohne sie der Preis für die vom Betreiber des öffentlichen Personenverkehrsdiensts vertriebenen Fahrscheine wesentlich höher festgesetzt werden müsste. Außerdem sei die Ausgleichsleistung nicht für die Tätigkeiten des Betreibers im Allgemeinen bestimmt, sondern sie sei ausschließlich mit dessen Tätigkeit im Bereich des öffentlichen Personenverkehrs verknüpft.
- 18 Dagegen scheine der Umstand, dass die geplante Ausgleichsleistung pauschal und auf jährlicher Basis festgesetzt werde, für die Feststellung, ob sie Teil der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage sei, keine entscheidende Bedeutung zu haben. Dies gelte auch für den Umstand, dass die Preise der Fahrscheine und die Höhe etwaiger Ermäßigungen von der Organisatorin und nicht vom Betreiber bestimmt würden, da diese Punkte ebenfalls in dem zwischen ihnen geschlossenen Vertrag festgelegt seien und sich auf die Bestimmung der Höhe der Ausgleichsleistung auswirkten.
- 19 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:
- Ist Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass eine Ausgleichsleistung wie die im Antrag auf einen Steuervorbescheid beschriebene, die von einer Einheit der territorialen Selbstverwaltung an ein gesondertes Rechtssubjekt (Betreiber) zum Zweck der Erbringung öffentlicher Personenverkehrsdienste gezahlt wird, in die Steuerbemessungsgrundlage im Sinne dieser Bestimmung einbezogen ist?

Zur Vorlagefrage

- 20 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass eine pauschale Ausgleichsleistung, die von einer Gebietskörperschaft an ein Unternehmen, das öffentliche Personenverkehrsdienste erbringt, gezahlt wird, um die Verluste aus der Erbringung dieser Dienstleistungen zu decken, in die Steuerbemessungsgrundlage dieses Unternehmens eingeht.
- 21 Nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung eines Gegenstands oder der Erbringung einer Dienstleistung „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen“.
- 22 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach den Angaben in der Vorlageentscheidung und in den schriftlichen Erklärungen der Steuerverwaltung die unmittelbaren Empfänger der öffentlichen Personenverkehrsdienstleistungen, die der Betreiber beabsichtigt anzubieten, die Nutzer jener Dienstleistungen sind, die dafür als Gegenleistung einen Fahrschein kaufen, während die Organisatorin, welche die Ausgleichsleistung an den Betreiber zahlt, nicht als Empfängerin dieser Dienstleistung angesehen wird. Im vorliegenden Fall hat die Organisatorin somit die Eigenschaft eines „Dritten“ im Sinne von Art. 73.
- 23 Zu der Frage, ob diese Ausgleichsleistung eine unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängende Subvention im Sinne von Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass Art. 73, indem er vorsieht, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer in den dort genannten Fällen die an die Steuerpflichtigen gezahlten Subventionen umfasst, darauf abzielt, den gesamten Wert der Gegenstände und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen und somit zu vermeiden, dass die Zahlung einer Subvention zu einem geringeren Steuerertrag führt (vgl. entsprechend Urteil vom 9. Oktober 2019, C und C [Mehrwertsteuer und Agrarsubventionen], C-573/18 und C-574/18, EU:C:2019:847, Rn. 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

- 24 Diese Vorschrift ist gemäß ihrem Wortlaut anwendbar, wenn die Subvention unmittelbar mit dem Preis des betreffenden Umsatzes zusammenhängt. Das ist nur dann der Fall, wenn die Subvention an den subventionierten Wirtschaftsteilnehmer gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird. Nur in diesem Fall kann die Subvention als Gegenleistung für die Lieferung eines Gegenstands oder die Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden und ist damit steuerbar (vgl. entsprechend Urteil vom 9. Oktober 2019, C und C [Mehrwertsteuer und Agrarsubventionen], C-573/18 und C-574/18, EU:C:2019:847, Rn. 31 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 25 Weiter muss die dem Subventionsempfänger gewährte Subvention dem Abnehmer des Gegenstands oder dem Dienstleistungsempfänger zugutekommen. Der vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger zu zahlende Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer des Gegenstands oder dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, den der Letztgenannte verlangt. Die Zahlung der Subvention an den Verkäufer oder Dienstleistungserbringer muss diesem also objektiv gesehen den Verkauf des Gegenstands bzw. die Erbringung der Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als dem ermöglichen, den er ohne Subvention verlangen müsste (vgl. entsprechend Urteil vom 9. Oktober 2019, C und C [Mehrwertsteuer und Agrarsubventionen], C-573/18 und C-574/18, EU:C:2019:847, Rn. 32 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Die von der Subvention verkörperte Gegenleistung muss darüber hinaus zumindest bestimmbar sein (vgl. entsprechend Urteil vom 9. Oktober 2019, C und C [Mehrwertsteuer und Agrarsubventionen], C-573/18 und C-574/18, EU:C:2019:847, Rn. 33 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 27 So erfasst der Begriff „unmittelbar mit dem Preis ... zusammenhängende Subventionen“ im Sinne von Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur die Subventionen, die vollständig oder teilweise die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder für bestimmte Dienstleistungen sind und dem Verkäufer oder Dienstleistungserbringer von einem Dritten gezahlt werden (vgl. entsprechend Urteil vom 9. Oktober 2019, C und C [Mehrwertsteuer und Agrarsubventionen], C-573/18 und C-574/18, EU:C:2019:847, Rn. 34 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 28 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden öffentlichen Personenverkehrsdienste auf der Grundlage eines Vertrags zwischen einer Gebietskörperschaft als Organisatorin, die die Preise der Fahrscheine festlegt, und P. als Betreiberin erbracht werden sollen. Da die u. a. durch den Verkauf der Fahrscheine erzielten Einnahmen nicht kostendeckend wären, soll die Gebietskörperschaft an P. einen pauschalen Ausgleich zahlen, der den aus der Erbringung dieser Dienste resultierenden Verlust und jedenfalls einen für einen bestimmten Zeitraum festgelegten Höchstbetrag nicht übersteigt.
- 29 Wie das vorlegende Gericht festgestellt hat, wirkt sich eine solche Ausgleichsleistung nicht unmittelbar auf den von der Organisatorin festgelegten Preis der erbrachten Beförderungsdienstleistungen aus, da der Zweck der Ausgleichsleistung vor allem darin besteht, die mit dieser Tätigkeit verbundenen Verluste zu decken.
- 30 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass eine Ausgleichsleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende dem Betreiber nicht speziell dafür gezahlt wird, dass er eine Beförderungsdienstleistung für einen bestimmten Dienstleistungsempfänger erbringt; sie hat auch keinen Einfluss auf den vom Dienstleistungsempfänger zu zahlenden Preis, da dieser Preis nicht so festgesetzt wird, dass er sich entsprechend der dem Betreiber gewährten Ausgleichsleistung verringert. Die Ausgleichsleistung wird, wie die Generalanwältin in Nr. 54 ihrer Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, hingegen nachträglich gewährt und ist von der konkreten Nutzung der Beförderungsdienstleistungen unabhängig; vielmehr stellt sie auf die angebotenen Fahrzeugkilometer ab. Eine solche Ausgleichsleistung fällt daher nicht unter den Begriff „unmittelbar mit dem Preis ... zusammenhängende Subventionen“ im Sinne von Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie.
- 31 Diese Feststellung wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass ohne eine solche Ausgleichsleistung, die es ermöglicht, den Preis für die erbrachte Dienstleistung deutlich zu senken, der Preis der Fahrscheine für die Dienstleistungsempfänger wesentlich höher sein müsste.

- 32 Wie die Generalanwältin in Nr. 58 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist nämlich davon auszugehen, dass sich jeder Zuschuss zwangsläufig auf die Preiskalkulation auswirken kann, unabhängig davon, ob diese vom Zuschussempfänger oder, wie im vorliegenden Fall, von der Organisatorin, die den Zuschuss zahlt, vorgenommen wird. Wie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, macht die Möglichkeit allein, dass eine Finanzierung sich auf die Preise der von der begünstigten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen auswirkt, diese Finanzierung nicht schon als unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subvention im Sinne von Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerbar (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. November 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, Rn. 12).
- 33 Allerdings stellen unmittelbar mit dem Preis eines der Steuer unterliegenden Umsatzes zusammenhängende Subventionen nur eine von mehreren Fallgestaltungen dar, auf die Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie abzielt, wobei die Steuerbemessungsgrundlage einer Dienstleistung jedenfalls alles umfasst, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird (vgl. entsprechend Urteil vom 27. März 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 In diesem Zusammenhang möchte das vorlegende Gericht unter Verweis auf das letztgenannte Urteil wissen, ob eine Ausgleichsleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende als eine von einem Dritten erhaltene Gegenleistung im Sinne von Art. 73 anzusehen ist.
- 35 In der Rechtssache, in der jenes Urteil ergangen ist, ging es darum, ob eine „Pflegepauschale“ steuerbar ist, die eine nationale Krankenversicherung an Beherbergungseinrichtungen für ältere hilfsbedürftige Menschen für die Erbringung von medizinischen und paramedizinischen Pflegedienstleistungen an ihre Bewohner zahlte und deren Berechnung u. a. die Zahl der in der jeweiligen Einrichtung aufgenommenen Bewohner und den Grad ihrer Hilfsbedürftigkeit berücksichtigte. Im selben Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass zwischen den Dienstleistungen, die eine solche Einrichtung ihren Bewohnern erbringt, und der empfangenen Gegenleistung, d. h. der „Pflegepauschale“, ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, so dass eine solche Pauschalzahlung eine Gegenleistung für die von der Einrichtung den Bewohnern entgeltlich erbrachten Pflegeleistungen darstellt und daher in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt.
- 36 Der Gerichtshof hat insoweit ausgeführt, dass der Umstand, dass der unmittelbare Empfänger der in Rede stehenden Dienstleistungen nicht die nationale Krankenversicherung, die den Pauschalbetrag zahlt, sondern der bei ihr Versicherte ist, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung nicht beseitigen kann (Urteil vom 27. März 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 35).
- 37 Ferner hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn die in Rede stehende Dienstleistung durch die dauerhafte Bereitschaft des Dienstleisters gekennzeichnet ist, die von den Bewohnern benötigten Pflegeleistungen zum gegebenen Zeitpunkt zu erbringen, für die Feststellung eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und der empfangenen Gegenleistung nicht nachgewiesen zu werden braucht, dass sich eine Zahlung auf eine individualisierte, gezielte Pflegeleistung bezieht, die auf Verlangen eines Bewohners erbracht worden ist (Urteil vom 27. März 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 36).
- 38 Allerdings sind der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und der Sachverhalt der Rechtssache, in der das Urteil vom 27. März 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), ergangen ist, nicht vergleichbar.
- 39 Wie die Generalanwältin in den Nrn. 52 und 56 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, bestand in jener Rechtssache ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Pflegeleistungen zugunsten der Bewohner der Beherbergungseinrichtungen für ältere hilfsbedürftige Menschen und der an diese Einrichtung gezahlten finanziellen Gegenleistung, die sich nach der erhaltenen Behandlung und der Zahl der betroffenen Bewohner richtete. Im vorliegenden Fall kommen die öffentlichen Personenverkehrsdienste aber nicht Personen zugute, die klar identifiziert werden können, sondern allen potenziellen Fahrgästen. Darüber hinaus wird die Ausgleichsleistung ohne Berücksichtigung der Identität und der Anzahl der Nutzer der erbrachten Dienstleistung berechnet.

- 40 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass eine pauschale Ausgleichsleistung, die von einer Gebietskörperschaft an ein Unternehmen, das öffentliche Personenverkehrsdienste erbringt, gezahlt wird, um die Verluste aus der Erbringung dieser Dienstleistungen zu decken, nicht in die Steuerbemessungsgrundlage dieses Unternehmens eingeht.

Kosten

- 41 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

eine pauschale Ausgleichsleistung, die von einer Gebietskörperschaft an ein Unternehmen, das öffentliche Personenverkehrsdienste erbringt, gezahlt wird, um die Verluste aus der Erbringung dieser Dienstleistungen zu decken, nicht in die Steuerbemessungsgrundlage dieses Unternehmens eingeht.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Polnisch.

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

12. Dezember 2024(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 168 – Recht auf Vorsteuerabzug – Erwerb von Verwaltungsdienstleistungen, die innerhalb einer Unternehmensgruppe erbracht werden – Versagung des Vorsteuerabzugsrechts “

In der Rechtssache C-527/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunalul Prahova (Regionalgericht Prahova, Rumänien) mit Entscheidung vom 30. Dezember 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 16. August 2023, in dem Verfahren

Weatherford Atlas Gip SA

gegen

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Vizepräsidenten des Gerichtshofs T. von Danwitz (Berichtersteller) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer, des Richters A. Kumin und der Richterin I. Ziemele,

Generalanwalt: J. Richard de la Tour,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Weatherford Atlas Gip SA, vertreten durch D.-D. Dascălu und A. M. Iordache, Avocați,
- der rumänischen Regierung, vertreten durch R. Antonie, M. Chicu und E. Gane als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Herold und E. A. Stamate als Bevollmächtigte,

aufgrund der nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Entscheidung, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2 und 168 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 der Weatherford Atlas Gip SA einerseits und der Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Nationale Steuerverwaltungsagentur – Generaldirektion für Rechtsbehelfe, Rumänien) sowie der Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Nationale Steuerverwaltungsagentur – Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern, Rumänien) (im Folgenden zusammen: Steuerverwaltung) andererseits über die Entscheidung der Steuerverwaltung, das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer zu versagen, die als Vorsteuer für den Erwerb von innerhalb einer Unternehmensgruppe erbrachten Verwaltungsdienstleistungen entrichtet wurde.

Rechtlicher Rahmen

- 3 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer.
- 4 Nach Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.
- 5 Art. 11 der Richtlinie lautet:

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend ‚Mehrwertsteuerausschuss‘ genannt) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“

- 6 Art. 168 der Richtlinie bestimmt:

„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;
- b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Artikel 18 Buchstabe a sowie Artikel 27 gleichgestellt sind;
- c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;
- d) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 geschuldet wird;
- e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet

wird oder entrichtet worden ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 7 Weatherford Atlas Gip gehört zur Unternehmensgruppe Weatherford, die auf Dienstleistungen im Erdölsektor spezialisiert ist.
- 8 Am 6. Juni 2016 übernahm Weatherford Atlas Gip im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme die Foserco SA, eine rumänische Gesellschaft, einschließlich ihrer Rechte und Pflichten. Die Tätigkeit von Foserco bestand darin, Hilfsdienstleistungen zur Förderung von Erdöl und Erdgas zu erbringen.
- 9 In den Jahren 2015 und 2016 hatte Foserco in Rumänien Bohrdienstleistungen für zwei Kunden erbracht, nämlich OMV Petrom und Petrofarc. Um diese Dienstleistungen erbringen zu können, hatte Foserco von Gesellschaften der Weatherford-Gruppe allgemeine Verwaltungsdienstleistungen erworben, insbesondere im Zusammenhang mit IT, Personalwesen, Marketing, Buchhaltung und Beratung. Diese allgemeinen Verwaltungsdienstleistungen wurden von außerhalb Rumäniens ansässigen Unternehmen erbracht, und zur Berechnung der Mehrwertsteuer auf diese Dienstleistungen wurde die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft angewandt. Andere Unternehmen der Gruppe profitierten ebenfalls von den Dienstleistungen.
- 10 Nach der oben genannten Verschmelzung ordnete die Steuerverwaltung mit Bescheid vom 20. November 2019 eine erneute Prüfung der Körperschaftsteuer- und Mehrwertsteuerpflichten von Weatherford Atlas Gip für den Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis zum 30. Juni 2015 an. Diese Prüfung erstreckte sich somit auch auf die von Weatherford Atlas Gip übernommenen Verpflichtungen von Foserco.
- 11 Im Anschluss an die Prüfung erließ die Steuerverwaltung einen Steuerbescheid und einen Steuerprüfungsbericht, mit denen sie das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer in Höhe von 1 774 419 rumänischen Lei (RON) (ca. 356 540 Euro), die Foserco für die erworbenen Verwaltungsdienstleistungen als Vorsteuer entrichtet hatte, mit der Begründung versagte, dass zum einen kein Dokument vorgelegt worden sei, um den Zusammenhang zwischen den erworbenen Dienstleistungen und der Tätigkeit des von der Prüfung betroffenen Steuerpflichtigen nachzuweisen, und zum anderen aus den vorgelegten Dokumenten weder die Art der erbrachten Dienstleistungen noch die Identität der Personen, die diese Dienstleistungen erbracht hätten, noch der Zeitraum, in dem sie erbracht worden seien, noch die Notwendigkeit dieser Dienstleistungen für Foserco hervorgingen.
- 12 Weatherford Atlas Gip legte gegen diesen Steuerbescheid und diesen Steuerprüfungsbericht Einspruch ein. Nachdem der Einspruch von der Steuerverwaltung mit Entscheidung vom 22. April 2020 zurückgewiesen worden war, erhob Weatherford Atlas Gip eine Anfechtungsklage beim Tribunalul Prahova (Regionalgericht Prahova, Rumänien), dem vorlegenden Gericht. Im Rahmen der Erhebungen im Zusammenhang mit dieser Klage führte die Steuerverwaltung aus, sie stelle nicht in Frage, dass die betreffenden Dienstleistungen tatsächlich erworben worden seien, jedoch habe Weatherford Atlas Gip keinen Zusammenhang zwischen diesen Dienstleistungen und ihren besteuerten Umsätzen nachgewiesen. Ein solcher Zusammenhang lasse sich nicht feststellen, da diese Dienstleistungen an mehrere Gesellschaften der Weatherford-Gruppe erbracht worden und damit anderen Mitgliedern dieser Gruppe oder dieser Gruppe als solcher zugutegekommen seien. Auch wenn die Kosten der Dienstleistungen zwischen den betreffenden Gesellschaften aufgeteilt worden seien, hätten sie Weatherford Atlas Gip nicht in Rechnung gestellt werden dürfen, da sie für sie nicht erforderlich gewesen seien.
- 13 Insoweit weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass die Steuerverwaltung nicht bestreite, dass die fraglichen Verwaltungsdienstleistungen tatsächlich erbracht worden seien, und auch keine Steuerhinterziehung geltend mache, sondern die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug mit

der Begründung verweigere, es sei nicht nachgewiesen worden, dass der Steuerpflichtige diese Dienstleistungen benötigt habe. Das vorlegende Gericht fragt sich insoweit, ob das Recht auf Vorsteuerabzug nach der Mehrwertsteuerrichtlinie auf der Grundlage einer subjektiven Beurteilung der Steuerverwaltung hinsichtlich der Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit des Erwerbs solcher Dienstleistungen versagt werden kann, wenn erwiesen ist, dass die damit verbundenen Kosten zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen im Sinne der u. a. auf das Urteil vom 8. Februar 2007, *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87, Rn. 24), zurückgehenden Rechtsprechung gehören.

14 Vor diesem Hintergrund hat das Tribunalul Prahova (Regionalgericht Prahova) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Grundsatzes der Steuerneutralität dahin auszulegen, dass er in Sachverhalten wie jenem des Ausgangsverfahrens der Steuerbehörde verbietet, einem Steuerpflichtigen das Recht auf den Vorsteuerabzug der für erworbene Verwaltungsdienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer zu versagen, sofern festgestellt wird, dass alle für die erworbenen Dienstleistungen verbuchten Kosten in die allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen eingeflossen sind und der Steuerpflichtige nur besteuerte Umsätze tätigt, dass die Erbringung der Dienstleistungen von der Steuerbehörde ausdrücklich bestätigt wird und dass die steuerliche Behandlung nach dem Reverse-Charge-Verfahren erfolgt (wodurch ein Schaden für den Fiskus ausgeschlossen wäre)?
2. Können für die Zwecke der Auslegung der Art. 2 und 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Sachverhalten wie jenem des Ausgangsverfahrens Verwaltungs- und Managementdienstleistungen (genauer Beistands- und Beratungsleistungen in verschiedenen Bereichen, Finanz- und Rechtsberatung), die zwischen Gesellschaften eines Konzerns zugunsten mehrerer Konzernmitglieder erbracht werden, von jedem einzelnen Mitglied als für die Zwecke besteuelter Umsätze verwendet bzw. für den eigenen Bedarf erworben angesehen werden?
3. Kann für die Zwecke der Auslegung von Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, sofern festgestellt wird, dass die konzerninternen Dienstleistungen nicht zugunsten eines der Konzernmitglieder erbracht werden, eine Gesellschaft, die dem Konzern angehört, aber von der angenommen wird, dass sie diese Dienstleistungen nicht in Anspruch genommen hat, als Steuerpflichtiger angesehen werden, der als solcher handelt?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur zweiten Frage

- 15 Mit diesen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung oder Praxis entgegensteht, wonach die Steuerverwaltung das Recht auf Abzug der Vorsteuer, die ein Steuerpflichtiger beim Erwerb von Dienstleistungen von anderen, derselben Unternehmensgruppe angehörenden Steuerpflichtigen entrichtet hat, mit der Begründung versagt, dass diese Dienstleistungen gleichzeitig an andere Gesellschaften dieser Gruppe erbracht worden seien und ihr Erwerb nicht erforderlich oder zweckmäßig gewesen sei.

Zur Zulässigkeit

- 16 Die rumänische Regierung macht geltend, diese Fragen seien unzulässig, weil die erste Frage auf einer nicht untermauerten tatsächlichen Prämisse beruhe und insofern hypothetischer Natur sei, während die zweite Frage auf einer Sachverhaltsdarstellung beruhe, die nicht erkennen lasse, warum das vorlegende Gericht den Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht habe.

- 17 Nach ständiger Rechtsprechung spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen eines 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. Der Gerichtshof darf die Entscheidung über ein Ersuchen eines nationalen Gerichts nur dann verweigern, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, das Problem hypothetischer Natur ist oder er nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 29. Juni 2023, Super Bock Bebidas, C-211/22, EU:C:2023:529, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 18 Im vorliegenden Fall ist es in Bezug auf die erste Frage nicht Sache des Gerichtshofs, die Richtigkeit der tatsächlichen Prämisse zu prüfen, auf der diese Frage beruht. Jedenfalls erscheint diese Frage in Anbetracht des Gegenstands des Ausgangsrechtsstreits, wie er vom vorlegenden Gericht beschrieben wird, nicht offensichtlich hypothetisch. Gegen die Zulässigkeit dieser Frage bestehen daher keine durchgreifenden Bedenken.
- 19 Zur zweiten Frage ist festzustellen, dass die Darstellung des rechtlichen und tatsächlichen Rahmens des Ausgangsrechtsstreits erkennen lässt, warum das vorlegende Gericht den Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht hat, und dass diese Darstellung die tatsächlichen und rechtlichen Angaben enthält, die für eine zweckdienliche Beantwortung dieser Frage erforderlich sind. Somit kann auch deren Zulässigkeit nicht in Abrede gestellt werden.
- 20 Folglich sind die ersten beiden Fragen zulässig.

Zur Beantwortung der Vorlagefragen

- 21 Nach ständiger Rechtsprechung stellt das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen geschuldet wird oder entrichtet wurde, einen fundamentalen Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar. Das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug ist somit integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Es kann für die gesamte Mehrwertsteuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Steuerpflichtige nämlich vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden (Urteil vom 7. März 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 22 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet demnach die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von deren Zweck und deren Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich ihrerseits der Mehrwertsteuer unterliegen. Soweit ein Steuerpflichtiger zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands oder einer Dienstleistung als solcher handelt und den Gegenstand bzw. die Dienstleistung für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, ist er berechtigt, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand oder diese Dienstleistung abziehen (Urteil vom 7. März 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 23 Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug setzt voraus, dass auf einer vorausgehenden Umsatzstufe ein Umsatz vorliegt, der selbst der Mehrwertsteuer unterliegt. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass eine Dienstleistung nur dann im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie gegen Entgelt erbracht wird und somit der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen

Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet. Dies ist dann der Fall, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (Urteil vom 20. Januar 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 24 Im vorliegenden Fall wird das vorlegende Gericht daher als Erstes zu prüfen haben, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erwerbe von Verwaltungsdienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze im Sinne der in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung sind. Zu diesem Zweck wird das vorlegende Gericht prüfen müssen, ob zwischen diesen Dienstleistungen und dem von Foserco gezahlten Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.
- 25 Außerdem geht aus Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie hervor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn zum einen der Betroffene „Steuerpflichtiger“ im Sinne dieser Richtlinie ist und zum anderen die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Januar 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, Rn. 33, sowie vom 7. März 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Im vorliegenden Fall wird das vorlegende Gericht daher als Zweites zu prüfen haben, ob Foserco und die Gesellschaften, die die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verwaltungsdienstleistungen erbracht haben, Steuerpflichtige im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie sind und ob diese Dienstleistungen von Foserco auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke ihrer eigenen besteuerten Umsätze verwendet wurden.
- 27 Insoweit ist zu ergänzen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Unternehmensgruppe aus unterschiedlichen Steuerpflichtigen zu bestehen scheint und offenbar nicht im Sinne von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie einen einzigen Steuerpflichtigen, nämlich eine Mehrwertsteuergruppe, bildet. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen und den schriftlichen Erklärungen von Weatherford Atlas Gip geht nämlich hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verwaltungsdienstleistungen an Foserco, eine rumänische Gesellschaft, von außerhalb Rumäniens ansässigen Gesellschaften erbracht wurden. Wie sich aus dem Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, ist eine Mehrwertsteuergruppe aber zwangsläufig auf das Gebiet ein und desselben Mitgliedstaats beschränkt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. März 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, Rn. 24).
- 28 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof entschieden, dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen muss. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer setzt voraus, dass die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (Urteil vom 13. Juni 2024, C [Insolvenzverwalter und Liquidatoren], C-696/22, EU:C:2024:499, Rn. 86 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Gegenstände und Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (Urteil vom 4. Oktober

2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 30 Der Gerichtshof hat außerdem klargestellt, dass das Bestehen von Zusammenhängen zwischen Umsätzen anhand des objektiven Inhalts der betreffenden Umsätze zu beurteilen ist. Die Finanzverwaltungen und die nationalen Gerichte haben konkret alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden, und nur die Umsätze heranzuziehen, die objektiv im Zusammenhang mit der der Steuer unterliegenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen. Daher sind die tatsächliche Verwendung der vom Steuerpflichtigen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen und der ausschließliche Grund für diesen Erwerb, der als ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts anzusehen ist, zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Juni 2024, C [Insolvenzverwalter und Liquidatoren], C-696/22, EU:C:2024:499, Rn. 89, und vom 4. Oktober 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 In diesem Zusammenhang ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass der Teil der Ausgaben des Steuerpflichtigen, der nicht mit den vom Steuerpflichtigen selbst bewirkten Umsätzen, sondern mit Umsätzen eines Dritten zusammenhängt, kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 1. Oktober 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, Rn. 38, und vom 8. September 2022, Finanzamt R [Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem Gesellschafterbeitrag], C-98/21, EU:C:2022:645, Rn. 55).
- 32 Sollte sich im vorliegenden Fall erweisen, dass ein Teil der Dienstleistungen, für die die im Ausgangsverfahren fraglichen Ausgaben getätigt wurden, nicht für die Zwecke der eigenen Umsätze des Steuerpflichtigen, sondern für die Zwecke von Umsätzen Dritter verwendet wurde, wäre der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen diesen Dienstleistungen und den besteuerten Umsätzen dieses Steuerpflichtigen teilweise unterbrochen, so dass dieser die auf diesen Teil der Ausgaben entfallende Mehrwertsteuer nicht abziehen dürfte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Oktober 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Um zu bestimmen, in welchem Umfang der Steuerpflichtige die Vorsteuer abziehen darf, muss das vorlegende Gericht insbesondere anhand der Dienstleistungsverträge sowie der wirtschaftlichen und geschäftlichen Gegebenheiten ermitteln, inwieweit die betreffenden Dienstleistungen tatsächlich erbracht wurden, um es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, seine besteuerten Umsätze zu bewirken. Denn nur insoweit belastet die Vorsteuer dem Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Oktober 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, Rn. 40 und 42 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 Der Umstand, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verwaltungsdienstleistungen an mehrere Empfänger gleichzeitig erbracht werden, erscheint insoweit unerheblich. Dagegen ist es Aufgabe des vorlegenden Gerichts, sich zu vergewissern, dass der vom Steuerpflichtigen getragene Anteil der Kosten für diese Dienstleistungen tatsächlich den Dienstleistungen entspricht, die der Steuerpflichtige für die Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze in Anspruch genommen hat.
- 35 Die Frage, ob der Erwerb der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verwaltungsdienstleistungen erforderlich oder zweckmäßig war, erscheint ebenfalls unerheblich, da die Mehrwertsteuerrichtlinie die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht von einem Kriterium der wirtschaftlichen Rentabilität des Eingangsumsatzes abhängig macht. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem soll nämlich die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von deren Zweck und deren Ergebnis gewährleisten, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen. Daher bleibt das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug bestehen, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit später nicht ausgeübt wurde und somit nicht zu besteuerten Umsätzen führte oder wenn

der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juni 2024, C [Insolvenzverwalter und Liquidatoren], C-696/22, EU:C:2024:499, Rn. 94 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 36 Was schließlich die Beweislast betrifft, ist es nach ständiger Rechtsprechung Sache des Steuerpflichtigen, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nachzuweisen, dass er die hierfür vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt. Die Steuerbehörden können somit vom Steuerpflichtigen die Belege verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob der verlangte Abzug gewährt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. Dezember 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 16. Februar 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, Rn. 99 und 100).
- 37 Die Würdigung dieser Belege hat das nationale Gericht gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts anhand einer umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 25. Mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Mehrwertsteuer – Fiktiver Erwerb], C-114/22, EU:C:2023:430, Rn. 36, und vom 11. Januar 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, Rn. 34).
- 38 Folglich ist Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung oder Praxis, wonach die Steuerverwaltung das Recht auf Abzug der Vorsteuer, die ein Steuerpflichtiger beim Erwerb von Dienstleistungen von anderen, derselben Unternehmensgruppe angehörenden Steuerpflichtigen entrichtet hat, mit der Begründung versagt, dass diese Dienstleistungen gleichzeitig an andere Gesellschaften dieser Gruppe erbracht worden seien und ihr Erwerb nicht erforderlich oder zweckmäßig gewesen sei, entgegensteht, wenn erwiesen ist, dass der Steuerpflichtige diese Dienstleistungen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet.

Zur dritten Frage

- 39 Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob für die Zwecke der Auslegung von Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, sofern festgestellt wird, dass die konzerninternen Dienstleistungen nicht zugunsten eines der Konzernmitglieder erbracht werden, eine Gesellschaft, die dem Konzern angehört, aber von der angenommen wird, dass sie diese Dienstleistungen nicht in Anspruch genommen hat, als Steuerpflichtiger angesehen werden kann, der als solcher handelt.
- 40 Wie die Europäische Kommission ausgeführt hat, erscheint diese Frage für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits unerheblich. Im Rahmen dieses Rechtsstreits scheint nämlich keineswegs bestritten zu werden, dass Foserco Steuerpflichtiger im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie war. Wie auch die rumänische Regierung ausgeführt hat, handelt es sich hierbei um eine andere Frage als die, ob für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verwaltungsdienstleistungen ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht.
- 41 Nach Maßgabe der in Rn. 17 des vorliegenden Urteils angeführten ständigen Rechtsprechung ist die dritte Frage daher unzulässig.

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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung oder Praxis, wonach die Steuerverwaltung das Recht auf Abzug der Vorsteuer, die ein Steuerpflichtiger beim Erwerb von Dienstleistungen von anderen, derselben Unternehmensgruppe angehörenden Steuerpflichtigen entrichtet hat, mit der Begründung versagt, dass diese Dienstleistungen gleichzeitig an andere Gesellschaften dieser Gruppe erbracht worden seien und ihr Erwerb nicht erforderlich oder zweckmäßig gewesen sei, entgegensteht, wenn erwiesen ist, dass der Steuerpflichtige diese Dienstleistungen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet.

Unterschriften

* [Verfahrenssprache: Rumänisch.](#)



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger und den Hofrat Mag. Mayr als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., über die Revision des H F in S, vertreten durch Mag. Klaudius May, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Franz-Josef-Straße 41, gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 23. Februar 2023, Zl. RV/6100268/2021, betreffend Zurückweisung einer Beschwerde nach § 248 BAO, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Beschluss wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Urteil des Landesgerichts Salzburg von Jänner 2018 wurde der Revisionswerber für schuldig erkannt, als Geschäftsführer der I GmbH näher bezeichnete Abgaben verkürzt bzw. zu verkürzen versucht zu haben. Damit wurde das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG bzw. nach § 13 Abs. 1 iVm § 33 Abs. 1 FinStrG (Versuch) begangen.
- 2 Die gegen dieses Erkenntnis erhobene Nichtigkeitsbeschwerde wurde nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts durch den Obersten Gerichtshof zurückgewiesen. Dadurch wurde der Schuldspruch rechtskräftig.
- 3 Das Finanzamt zog aufgrund dieser Verurteilung den Revisionswerber als Haftungspflichtigen gemäß § 11 BAO für die aushaftenden Abgabenschulden der I GmbH heran.
- 4 Die vom Revisionswerber erhobene Beschwerde gegen den Haftungsbescheid wurde rechtskräftig abgewiesen.



Der Revisionswerber erhob auch Beschwerde gegen die im Haftungsbescheid genannten Abgabenbescheide gemäß § 248 BAO und brachte vor, dass die im Rahmen der Abgabenbescheide festgesetzten Beträge unrichtig seien. Das Finanzamt wies mit Beschwerde vorentscheidung diese Beschwerde als unzulässig zurück. Der Revisionswerber stellte einen Vorlageantrag.

- 5 Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde als nicht zulässig zurück. Es führte aus, dass gemäß § 11 BAO rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden, haften würden. Ein rechtskräftiges Strafurteil entfalte nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruhe. Dazu gehörten jene Tatumstände, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetze. Für eine Haftung nach § 11 BAO bedeute diese Bindungswirkung, dass der Gesamtbetrag an hinterzogenen Abgaben, für den gemäß § 11 BAO eine Haftung ausgesprochen werden könne, mit dem im Urteil genannten Betrag begrenzt sei und lediglich die im Urteil angeführten Abgabenarten und Jahre betreffen könne. Der Revisionswerber sei vom Landesgericht rechtskräftig (unter anderem) wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung verurteilt worden. Die maßgeblichen Verkürzungsbeträge fänden sich in den Entscheidungsgründen sowie im Spruch des Erkenntnisses des Landesgerichtes und seien im Verfahren sachverhaltsmäßig festgestellt worden.
- 6 Gemäß § 248 BAO könne der nach den Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Der Bestimmung des § 248 BAO liege erkennbar der Gedanke zu Grunde, dass es einem Haftungspflichtigen ermöglicht werden solle, nicht nur gegen die Heranziehung zur Haftung selbst, sondern auch gegen den zugrundeliegenden Bescheid über



den Abgabensanspruch ein Rechtsmittel einbringen zu können. Hintergrund sei, dass eine Bindung des Haftungsbescheides an den Bescheid über den Abgabensanspruch bestehe und somit dem Haftenden die Möglichkeit eröffnet werden solle, wenn schon das Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid nicht erfolgreich sei, zumindest gegen die Höhe des sich aus dem Bescheid über den Abgabensanspruch ergebenden Haftungsbetrages vorgehen zu können.

- 7 Die Haftungsanspruchnahme nach § 11 BAO beruhe allerdings gerade nicht auf einem Abgabenbescheid. Einziges Tatbestandsmerkmal des § 11 BAO sei die rechtskräftige Verurteilung des Haftungspflichtigen wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder wegen vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden in einem gerichtlichen oder finanzbehördlichen Verfahren. Im Strafverfahren sei das Gericht (die Strafbehörde) weder an den Inhalt noch an die Rechtskraft des Steuerbescheids gebunden, sondern vielmehr verpflichtet, die objektive und die subjektive Tatseite eigenständig zu erforschen. Schließlich sei die Feststellung des verkürzten Abgabensbetrags nicht Vorfrage, sondern Hauptfrage des Strafverfahrens, die nach den strengeren Beweisregeln des Strafrechts, jedoch anhand der maßgeblichen Vorschriften des Abgaben- oder Zollrechts zu lösen sei. Die im Verfahren vor dem Landesgericht festgestellten und spruchmäßig festgehaltenen Verkürzungsbeträge seien von diesem somit selbständig und ohne Bindung an die vom belangten Finanzamt erlassenen und im gegenständlichen Verfahren bekämpften Abgabenbescheide erhoben worden.
- 8 Die Abgabenbescheide würden im Falle einer Haftung nach § 11 BAO somit nicht einmal indirekte Auswirkungen auf den Haftungsbescheid entfalten, weil sie im vorhergehenden Verfahren vor dem Gericht/der Strafbehörde keine Bindungswirkung zu entfalten vermögen. Die Haftungsbestimmung des § 11 BAO stelle lediglich auf eine rechtskräftige Verurteilung und nicht auch auf etwaige Abgabenbescheide ab. Die Verurteilung, und nicht die im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Abgabenbescheide, dienten als Grundlage für den vom belangten Finanzamt erlassenen Haftungsbescheid.
- 9 § 248 BAO könne somit im Falle einer Haftung nach § 11 BAO nicht zur Anwendung gelangen. Auch der Zweck des § 248 BAO lasse nicht zwingend



auf eine Anwendbarkeit in derartigen Fällen schließen. Dem Revisionswerber sei es nämlich bereits im Verfahren vor dem Landesgericht offen gestanden, Einwendungen gegen die Verkürzungsbeträge (sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach) vorzubringen. Ein in diesem Verfahren erfolgreiches Vorbringen hätte direkt auch die maximale Höhe des Haftungsbetrages beeinflusst. Ein separater, erneuter Rechtsmittelweg zur Bekämpfung der Abgabenbescheide, die - wie dargestellt - nicht einmal Grundlage für die Haftung des § 11 BAO seien, erscheine überschießend. Im Ergebnis komme dem Revisionswerber somit kein Beschwerderecht gemäß § 248 BAO gegen die im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Bescheide zu.

- 10 Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht zu, weil zur Frage, ob aus der Bestimmung des § 248 BAO ein Beschwerderecht gegen die - der Haftung nicht zugrundeliegenden - Abgabenbescheide abgeleitet werden könne, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiere.
- 11 Gegen diesen Beschluss richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, die vorbringt, hinsichtlich der vom Bundesfinanzgericht aufgeworfenen Frage der Bindungswirkung der erfolgten rechtskräftigen Verurteilung des Revisionswerber sei auszuführen, dass § 248 BAO eben nicht das Strafurteil „bekämpfe“, sondern die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide. Der Spruch des Strafgerichts werde durch die erfolgte Bescheidbeschwerde in keiner Weise berührt, infolge dessen sei die Zurückweisung der Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht nicht verständlich. Das Bundesfinanzgericht hätte die Bescheidbeschwerde inhaltlich überprüfen bzw. darauf eingehen müssen. Richtigerweise hätte das Bundesfinanzgericht daher die Bescheidbeschwerde nicht zurückweisen dürfen, sondern vielmehr „inhaltlich“ behandeln müssen. Die Revision sei daher zulässig, weil zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichts nicht nur höchstgerichtliche Entscheidungen fehlten, sondern auch der bekämpfte Beschluss diametral zum Inhalt des § 248 BAO stehe, sohin dessen Auslegung durch den bekämpften Beschluss die Rechtssicherheit und Rechtseinheit massiv gefährde.
- 12 Das Finanzamt hat keine Revisionsbeantwortung erstattet.



13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

14 Die Revision ist zulässig, sie ist auch begründet.

§ 11 und § 248 BAO lauten:

„§ 11. Bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden haften rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.“

„§ 248. Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 sinngemäß.“

15 Die Haftung nach § 11 BAO setzt eine Entscheidung im gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Verfahren voraus, mit der der Verurteilte eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig schuldig gesprochen wurde. Der Täter oder andere an der Tat Beteiligte muss somit schon vor seiner Heranziehung zur Haftung nach § 11 BAO wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt worden sein (vgl. VwGH 26.1.2012, 2009/16/0210, mwN).

16 § 11 BAO dient der Sicherung und Hereinbringung der verkürzten Abgaben. Die Haftung nach § 11 BAO ist - anders als jene nach § 9 BAO - keine Ausfallhaftung, sondern eine unbeschränkte Primärhaftung (vgl. VwGH 13.10.2022, Ra 2022/13/0090, mwN).

17 Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer



unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen; die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen, wobei die Bindung selbst dann besteht, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist (vgl. zu alldem VwGH 30.3.2000, 99/16/0141; 10.3.1998, 95/16/0324; 18.8.1994, 94/16/0013, mwN).

- 18 Die Abgabenbehörden sind an den im Spruch des den Revisionswerber verurteilenden Strafurteils genannten Abgabenbetrag gebunden. Der Betrag der Abgaben ist als strafbestimmender Wertbetrag Tatbestandsmerkmal des Finanzvergehens. Darüber hinaus kommt dem strafbestimmenden Wertbetrag auch sonst rechtliche Relevanz, etwa für die Abgrenzung der gerichtlichen von der verwaltungsbehördlichen Zuständigkeit zur Ahndung von Finanzvergehen zu (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/16/0006, mwN).
- 19 § 248 BAO spricht generell von Haftungspflichtigen, womit vom Wortlaut der Bestimmung grundsätzlich auch ein Haftungspflichtiger gemäß § 11 BAO erfasst ist. Das Bundesfinanzgericht hat im Ergebnis eine teleologische Reduktion des Wortlautes vorgenommen, weil seiner Ansicht nach die Haftungsfälle nach § 11 BAO nicht vom Sinn und Zweck des § 248 BAO erfasst seien und eine Änderung der Abgabenbescheide keine Auswirkung auf die Haftung hätte.
- 20 Die Bestimmung sieht ein Beschwerderecht eines Haftungspflichtigen gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch vor. Dies hat seine Grundlage darin, dass eine Bindungswirkung des Abgabenbescheides für das Haftungsverfahren besteht (vgl. VwGH 29.4.2010, 2008/15/0085; 19.4.2007, 2005/15/0129; 13.4.2005, 2004/13/0027; jeweils mwN). Durch § 248 BAO wird dem Haftenden ein eigenständiger Rechtszug gegen den seiner Haftungsinanspruchnahme zugrundeliegenden Abgabenbescheid eingeräumt (vgl. VwGH 28.5.2019, Ra 2019/15/0032).
- 21 Demgegenüber knüpft § 11 BAO allerdings nicht an einen Abgabenbescheid, sondern an ein rechtskräftiges Strafurteil an, mit dem der Haftungspflichtige für ein vorsätzliches Finanzvergehen verurteilt wurde. Nach der zitierten



Rechtsprechung ist die Abgabenbehörde an das Strafurteil gebunden, selbst dann, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist; die Bindungswirkung besteht auch für den im Spruch genannten Betrag.

- 22 Die Strafbehörde bzw. das Strafgericht ist bei seiner Entscheidung im Gegensatz dazu nicht an die Abgabenbescheide gebunden; dies gilt sowohl für den Abgabenanspruch dem Grunde als auch der Höhe nach (vgl. VwGH [vS] 5.12.1983, 1055/79; 24.1.2013, 2011/16/0238; auch OGH [vS] 21.11.1991, 14 Os 127/90). Sowohl die Sachverhaltsannahmen als auch die rechtliche Beurteilung werden durch die Strafbehörde bzw. das Strafgericht eigenständig vorgenommen.
- 23 Grundsätzlich würde eine Änderung des Abgabenbescheides somit nicht auch zu einer Änderung des Haftungsbetrages nach § 11 BAO führen, was für die Vorgehensweise des Bundesfinanzgerichts spricht.
- 24 § 165 Abs. 1 lit. d FinStrG sieht allerdings vor, dass die Wiederaufnahme eines durch Erkenntnis (Bescheid, Rechtsmittelentscheidung) abgeschlossenen Finanzstrafverfahrens auf Antrag zu verfügen ist, wenn ein ordentliches Rechtsmittel gegen die Entscheidung nicht oder nicht mehr zulässig ist und der Abgabenbetrag, der der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages zugrunde gelegt wurde, nachträglich nach den Bestimmungen des Abgabenverfahrens geändert wurde (vgl. auch §§ 222 f FinStrG).
- 25 Ein - auf Grundlage des § 248 BAO - geänderter Abgabenbescheid kann somit zu einer Wiederaufnahme gemäß § 165 Abs. 1 lit. d sowie § 223 FinStrG und damit zu einer Änderung des Strafurteils führen. Dies hätte aufgrund der Bindungswirkung auch eine Auswirkung auf den Haftungsbetrag nach § 11 BAO.
- 26 Auch wenn dem Haftungspflichtigen bereits im Strafverfahren alle Möglichkeiten zur Geltendmachung seiner Rechte offenstanden, schließt dies sohin nicht aus, gemäß § 248 BAO die zugrundeliegenden Abgabenbescheide zu bekämpfen.



- 27 Nach dem Gesagten war der Beschluss des Bundesfinanzgerichts gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.
- 28 Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.
- 29 Die beantragte Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 5 und 6 VwGG entfallen.

W i e n , am 25. Juni 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, der RichterIn RI2 sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und SenB in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch STB, über die Beschwerden, eingegangen beim Finanzamt am 23. August 2017, gegen die gemäß § 295 Abs. 3 BAO abgeänderten Bescheide des Finanzamtes XY vom 14. August 2017 betreffend Einkommensteuer 2011, Einkommensteuer 2012, Einkommensteuer 2013 und Einkommensteuer 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. März 2025 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Vorlagebericht des Finanzamtes:

Die GmbH1 betreibt auf einem im Eigentum des Beschwerdeführers (im Streitzeitraum Alleingesellschafter und -geschäftsführer der GmbH) stehenden Gebäude ein BrancheZ. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass Sanierungsarbeiten am Gebäude im Umfang von insgesamt 243.176,61 € netto durchgeführt wurden, diese Arbeiten wurden zur Gänze bei der GesmbH als Instandhaltungsaufwand abgesetzt. Aus Sicht der Außenprüfung stellte sich das behauptete Mietverhältnis zwischen GesmbH und Alleingesellschafter/Geschäftsführer nicht als fremdüblich dar, es existierten keine schriftlichen Vereinbarungen. ... Die von der GmbH getragenen Sanierungsaufwendungen wurden in der Folge bei ihr nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Bei den Einkommensteuerveranlagungen des Bf. für die Jahre 2010 bis 2014 wurde hingegen der

Sanierungsaufwand in Form von Zehntelabsetzungen bei den Vermietungseinkünften überschussmindernd mit voller steuerlicher Auswirkung angesetzt; die Veranlagungen ergingen endgültig ... Die GesmbH erhob erfolgreich Rechtsmittel gegen die Feststellungen der Außenprüfung (BFG-Erkenntnis vom DatumZZZ zu RVZZZ). Der strittige Sanierungsaufwand wurde bei der GesmbH voll anerkannt (jedoch als Mieterinvestition einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zugeführt, der über einen Zeitraum von 17 Jahren aufzulösen ist). Mit dem angefochtenen Bescheid wurden beim Bf. nun die rechtskräftig endgültig abgeschlossenen Verfahren zur Einkommensteuer 2011 bis 2014 beim Alleingesellschafter/Geschäftsführer zwecks korrespondierender Aberkennung der dort überschussmindernd berücksichtigten Zehntelabsetzungen gemäß § 295 Abs. 3 BAO abgeändert. Die Abgabenbehörde vertritt weiterhin die Auffassung, dass die strittige Bescheidabänderung rechtlich geboten ist. Der mittlerweile erfolgte Gesellschafterwechsel hat keine Bedeutung, maßgeblich sind die Verhältnisse im Streitzeitraum.

Betriebsprüfungsbericht (auszugsweise):

Es gibt keinen schriftlichen Mietvertrag Es wurde ein "Gedächtnisprotokoll" über die Mietbedingungen vorgelegt, Datum 1.4.2006. Das Gedächtnisprotokoll ist nicht unterschrieben. Dauer: unbestimmte Dauer, 3-monatige gegenseitige Kündigungsfrist
Kündungsverzicht: 5 Jahre durch Vermieter, Mietzins: 800,00 pro Monat netto zuzüglich Betriebskosten Instandhaltungskosten sind durch die Mieterin zu tragen. Investitionen: Investitionen des Mieters bleiben für die Dauer des Mietverhältnisses im Eigentum der Mieterin. Bei Beendigung des Bestandsverhältnisses ist der frühere Zustand auf Kosten der Mieterin wiederherzustellen. ...

Im Prüfungszeitraum wurden umfangreiche Sanierungsarbeiten am Altgebäude durchgeführt, welche zur Gänze als Instandhaltungskosten bei der ... GmbH (Mieterin) sofort als Aufwand abgesetzt wurden.

Per 1.5.2008 wurde eine Ergänzung zum bestehenden Mietvertrag durchgeführt. Diese Ergänzung betrifft den Zubau. Die Miete wird auf € 2.106,24 erhöht (Altbaumiete u. Neubaumiete). Die erhöhte Miete wurde nur teilweise (1.260,- netto pro Monat) bezahlt. Am 9.12.2011 wurde vom steuerlichen Vertreter per Mail bekanntgegeben, dass die Miete mit 2.106,24 korrekt ist, und aus einem Irrtum heraus wurde jedoch bisher ein zu geringer Betrag verrechnet. Am 22.12.2011 wurde die Miete für die Jahre ab Mai 2008 indexangepasst nachverrechnet und bezahlt.

Aus den vorgelegten Rechnungen geht hervor, dass der überwiegende Teil der Sanierungskosten die Bausubstanz - Mauerwerk, Fenster, Fundament, Fassade, Dach, Kanal Gas, Hopfpflasterung betrifft. Im Hinblick auf die im vorliegenden Fall gegebene Identität von Liegenschaftseigentümer und Vermieter einerseits, sowie Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Mieterin andererseits, besteht kein fremdüblicher

Interessenausgleichsbedarf... Alle Rechtsgeschäfte zwischen Liegenschaftseigentümer und Mieterin tragen daher den Charakter von In - sich - Geschäften. Darüber hinaus existieren keine für einen Fremdvergleich erforderliche schriftliche Vereinbarungen (nicht unterfertigte "Gedächtnisprotokolle").

Bescheidebegründungen zu den nach § 295 Abs. 3 BAO abgeänderten Bescheiden betreffend Einkommensteuer 2011, 2012, 2013 und 2014:

Die GmbH, deren Alleingesellschafter und -geschäftsführer Sie im gesamten Streitzeitraum sind, betreibt auf einer in Ihrem Alleineigentum stehenden Liegenschaft samt Gebäude ein Unternehmen. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass Sanierungsarbeiten am Gebäude im Umfang von insgesamt 243.176,61 € netto durchgeführt wurden, diese Arbeiten wurden zur Gänze bei der GmbH als Instandhaltungsaufwand abgesetzt. Aus Sicht der Außenprüfung stellte sich das behauptete Mietverhältnis zwischen GmbH und Alleingesellschafter/Geschäftsführer nicht als fremdüblich dar, es existierten keine schriftlichen Vereinbarungen. ... Die von der GmbH getragenen Sanierungsaufwendungen wurden in der Folge nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Bei den Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2010 bis 2014 wurde (dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgend) hingegen der Sanierungsaufwand in Form von Zehntelabsetzungen bei den Vermietungseinkünften überschussmindernd mit voller steuerlicher Auswirkung angesetzt. Die GmbH erhob erfolgreich Rechtsmittel gegen die Feststellungen der Außenprüfung ... Der strittige Sanierungsaufwand wurde bei der GmbH schließlich im Rahmen einer stattgebenden Rechtsmittelerledigung voll anerkannt ...

Dies führt nun zu einer dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung führenden Situation, indem der gleiche Aufwand bei der GmbH und ebenso bei Ihnen steuerliche Wirksamkeit entfaltet. § 295 Abs. 3 BAO bietet nach der Judikatur Abänderungsmöglichkeiten im Falle einander direkt widersprechender Bescheide (siehe etwa VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149 zu § 295 Abs. 3 BAO). In der Verwaltungspraxis und auch in der Judikatur des BFG wird hervorgehoben, dass für diesen Verfahrenstitel die Parteienidentität eine unabdingbare Voraussetzung sei (UFSL vom 26.09.2007, RV/0172-L/06 sowie Erlass des BMF vom 14.10.2011, BMF-010103/0146-VI/2011, Salzburger Steuerdialog 2011 – BAO). Nun liegt im hier zu beurteilenden Fall eine formale Parteienidentität nicht vor. Jedoch stellt die faktische Identität einer „Einmann-GmbH“ mit ihrem Alleingesellschafter/Geschäftsführer eine besondere Konstellation dar; die steuerlichen Auswirkungen betreffen (in unterschiedlicher Besteuerungstechnik) dennoch ein und dieselbe Person, in diesem Zusammenhang ist neuerlich auch auf VwGH 14.05.1991, 90/14/0149 zu verweisen, der Verwaltungsgerichtshof hatte dort darüber zu entscheiden, in welchem in einem einander materiell beeinflussenden Verhältnis Feststellungsbescheide einer OHG und Feststellungsbescheide einer KG zueinander standen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Fall auf Grund einer besonderen Konstellation der Verwaltungsverfahren die Ansicht vertreten, dass in diesem Fall § 295 Abs. 3

BAO anzuwenden ist, weil beide Personengesellschaften die gleiche Gesellschafterstruktur hatten; nicht anders ist der vorliegende Fall (Einmann-GesmbH und deren alleiniger Machthaber, Eigentümer und gesetzlicher Vertreter) zu beurteilen. Verfassungskonform ist daher zumindest im Rahmen der Festsetzungsverjährung (diese ist für das Jahr 2010 bereits eingetreten) auch im vorliegenden Fall sicherzustellen, dass die gleichheitswidrige Doppelbegünstigung beseitigt wird. Hierzu bietet die zitierte Judikatur eine taugliche Grundlage, wobei darauf hinzuweisen ist, dass der Gesetzestext des § 295 BAO selbst keinerlei Einschränkungen in Bezug auf die Parteienidentität enthält.

Beschwerdeausführungen

Das Finanzamt versucht unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 295 Abs. 3 BAO die Abänderung des Verfahrens bezüglich der Einkommensteuerverfahren 2011-2014 zu begründen. Gegen diese Bescheide richtet sich die Beschwerde in folgenden Punkten:

Nach § 295 Abs. 3 BAO ist ein Bescheid unabhängig von seiner Rechtskraft zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch des Bescheides anders hätte lauten müssen oder der Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. § 295 Abs. 3 BAO ist eine Zwangsnorm. Die Abgabenbehörde ist bei Vorliegen der Voraussetzung von Amtswegen zur Berichtigung des Bescheides verpflichtet. Eine Aufhebung nach § 295 Abs. 3 BAO ist grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist möglich. Eine Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 3 BAO führt daher zu einer Totalbeseitigung des aufgehobenen Bescheides. § 295 Abs. 3 BAO setzt voraus, dass der grundlagenbescheidähnliche Bescheid an denselben Bescheidadressaten ergangen ist, wie der auf § 295 Abs. 3 BAO gestützte Bescheid (vgl. VwGH 20.10.1992 ZI 92/14/0026 und Stoll BAO 2859, ebenso Nowotny SWI 2001 Seite 437 und UFS vom 26.09.2007 RV/0172L-06). Nach herrschender Ansicht setzt die Anwendbarkeit von § 295 Abs. 3 BAO daher voraus, dass die beiden in Betracht kommenden Bescheide den selben Adressaten haben und stellt das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis vom 14.05.1991 ZI 90/14/0149 eine Einzelentscheidung dar, die über den Sachverhalt hinaus keine allgemeine Bedeutung erzielt. Die Entscheidung betrifft zwei Personengesellschaften mit gleicher Beteiligung, wo die gleichen Personen ausschließlich auf ihren einkommensteuerlichen Ebenen betroffen sind. Im konkreten Fall liegt aber einerseits das Verfahren einer GmbH (der GmbH1) in deren KöSt Verfahren vor und andererseits die ESt-Ebene des Herrn Bf. mit seiner Vermietung. Das vorgenannte und vom Finanzamt zitierte Erkenntnis wurde in der Literatur ausreichend kritisiert (Reiner RdW 1993 Seite 92, etc.). Dieses Erkenntnis wird daher von der herrschenden Literatur abgelehnt und findet sich auch in späteren Entscheidungen des VwGH nicht wieder. Gem. Erlass des BMF zu § 295 BAO AÖF 2007/82, Erlass des BMF vom 30.01.2007 BMF 010103/0004-VI/2007 wird ausdrücklich ausgeführt, dass keine Bindung besteht, und zwar beispielsweise für die Kapitalertragsteuer an Feststellungen im Körperschaftsteuerverfahren wie etwa betreffend verdeckte Gewinnausschüttung bzw. im nächsten Bullet Point für das

Einkommensteuerverfahren an Feststellungen im Körperschaftsteuerbescheid (und umgekehrt) bezüglich verdeckter Gewinnausschüttung mit Hinweis auf VwGH 22.03.2000 ZI 97/13/0173, VwGH 11.05.2005 ZI 2001/13/0039 bzw. VwGH 15.12.1999 ZI 97/13/0189 und VwGH 30.01.2003 ZI 98/15/0093 und VwGH 31.05.2006 ZI 2002/13/0204. Aus der großen Zahl an zitierten VwGH Erkenntnissen ist erkennbar, dass im konkreten Verfahren die Anwendung von § 295 Abs. 3 BAO nicht möglich ist. Gleiches ergibt sich aus dem Salzburger Steuerdialog 201 1 AÖF 201 1/226 Erlass des BMF vom 14.10.2011 BMF 0101 03/0146-VI/201 1 aus Beispielsfall 26: „Bescheidänderungstitel und Verjährung bei Gegenberichtigungen und stattgebender UFS Entscheidung im Erstfall“ (defakto mit dem gegenständlichen Fall übereinstimmend). Aus dem Sachverhalt des Beispiels 26 war bei der ersten GmbH & Co KG und der zweiten GmbH & Co KG mit gleichen Gesellschaftern (gleiche Gesellschafterstruktur) zuerst eine Zurechnung des Wirtschaftsgutes an die andere Gesellschaft erfolgt, wobei in beiden Verfahren die Investitionszuwachsprämie einmal anerkannt worden ist und im anderen Verfahren versagt worden ist. Im weiter fortgeführten Verfahren wurde die Investitionszuwachsprämie an den Beschwerdeführer (BD GmbH & Co KG) mit Entscheidung des UFS vom 17.07.2009 zuerkannt. Zwischenzeitlich war aber auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch das vorliegende Außenprüfungsverfahren bei der V GmbH & Co KG ebenfalls mit gleicher Gesellschafterstruktur die Investitionszuwachsprämie für das gleiche Wirtschaftsgut zuerkannt worden. Hier wurde seitens der Behörde argumentiert, § 295 Abs. 3 BAO sollte anwendbar sein, da ansonsten die Investitionsprämie zumindest im Betrag von € 50.000 doppelt zugestanden wird. Als Lösung des Falles wurde klargelegt, dass für § 295 Abs. 3 BAO die Parteienidentität eine unabdingbare Voraussetzung ist. Wie schon oben ausgeführt, handelt der Fall unseres Mandanten einerseits vom Körperschaftsteuerverfahren der GmbH1 (juristische Person) und andererseits vom Einkommensteuerverfahren der natürlichen Person Bf.. Der Körperschaftsteuerbescheid hat für den Einkommensteuerbescheid des Vermieters keinen grundlagenbescheidähnlichen Charakter. Zwischen der körperschaftsteuerrechtlichen und der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung einer Zahlung besteht kein Zusammenhang der durch eine materiell rechtliche Norm geschaffen worden wäre. Auch das Erkenntnis vom 14.05.1991, ZI 90/14/0149 hatte zwei Personengesellschaften, nämlich eine OHG und eine KG zum Gegenstand und ist darauf hingewiesen worden, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis in derselben Einkunftsart Einkommensteuer betreffen, nämlich jene Personen die sowohl an der OHG als auch an der KG gleich beteiligt waren. Das ist im gegenständlichen Fall denkunmöglich, denn einerseits handelt es sich um die Finanzgerichtsentscheidung zu einer körperschaftsteuerpflichtigen GmbH, nämlich der GmbH1 zu der die Entscheidung BFG GZ RVZZZ vom DatumZZZ ergangen ist und andererseits handelt es sich um das reine Einkommensteuerverfahren des Herrn Bf. und somit nicht um dieselbe Steuerebene und nicht die identen Parteien. Die BFG Entscheidung betrifft eine juristische Person und deren Besteuerung und nicht die einkommensteuerliche Ebene einer Person (physische Person). Das sind unterschiedliche Parteien die auch im jeweiligen anderen Verfahren keine Parteienstellung haben. Abschließend wurde zum Beispiel 26 des Salzburger

Steuerdialoges 2011 festgehalten: „Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Beispielfall keine verfahrensrechtliche Handhabe zur Erzielung einer rechtsrichtigen Besteuerung mehr besteht.“ Dies entspricht 1:1 unserem gegenständlichen Beschwerdeverfahren. Zum konkreten Fall wäre auszuführen, dass die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides des Herrn Bf. als Folge einer Änderung der körperschaftsteuerlichen Beurteilung bei der GmbH1 keine Parteienidentität darstellt. Festzuhalten ist, dass bei Bescheiderteilung an Herrn Bf. am 14.08.2017 des Abänderungsbescheides gem. § 295/3 BAO an der GmbH1 zu 100% die VerwaltungsGmbH2 beteiligt ist und die VerwaltungsGmbH2 Herrn Bf. und Frau Gattin1 gemeinsam gehört und dadurch der Hinweis in der Begründung des Finanzamtes auf eine sogenannte "faktische Identität" zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung ebenfalls ins Leere geht. Die Abgabenbehörde kann die einkommensteuerliche Qualifikation der Einkünfte vielmehr losgelöst von der körperschaftsteuerlichen Beurteilung vornehmen. Die körperschaftsteuerliche Beurteilung einer juristischen Person wie der GmbH1 hat nichts mit der einkommensteuerlichen Beurteilung der natürlichen Person Herrn Bf. gemein. Daher liegt keine Möglichkeit der Abänderung gem. § 295 Abs. 3 BAO vor. Dies entspricht auch der Beurteilung des Sachverhaltes 26 des Salzburger Steuerdialoges 2011 der im Prinzip auf den gegenständlichen Fall 1:1 übertragbar ist.

Anträge:

Beseitigung der nach § 295 Abs. 3 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheide betreffend 2011 bis 2014 aus dem Rechtsbestand (Erwachen der ursprünglichen Einkommenssteuerbescheide wieder in Rechtskraft).

Senatsverhandlung:

Am 14. März 2025 wurde auf Antrag des Bf. eine Senatsverhandlung beim BFG unter Ladung der Parteien abgehalten. Der steuerliche Vertreter übergibt dem BFG eine schriftliche (Kurz-) Stellungnahme (datiert mit 11.3.2025), welche das Vorbringen, das mündlich erstattet wurde, nochmals zusammenfasst und den bisherigen Beschwerdevorbringen in den Schriftsätzen der Bf. entspricht. Insbesondere ist die steuerliche Vertretung der Ansicht, dass das BFG Erkenntnis vom DatumZZZ, RVZZZ, zu einem anderen Steuerpflichtigen, nämlich der GmbH1 (juristische Person) ergangen ist und keinerlei Bindungswirkung auf das gegenständliche Einkommensteuerverfahren des Bf. (natürliche Person) hat. Für die Anwendung des § 295 Abs. 3 BAO ist nach Ansicht der steuerlichen Vertretung die Parteienidentität eine unabdingbare Voraussetzung. Der Vertreter des FA beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die steuerliche Vertretung beantragt die Stattgabe der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 295 Abs. 1 bis 3 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

Die GmbH1 betreibt auf einem im Eigentum des Bf. (im Streitzeitraum Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GesmbH) stehenden Gebäude ein BrancheZ. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass Sanierungsarbeiten am Gebäude im Umfang von insgesamt Euro 243.176,61 netto durchgeführt wurden, diese Arbeiten wurden zur Gänze bei der GmbH als Instandhaltungsaufwand abgesetzt. Das Mietverhältnis zwischen der GesmbH und dem Alleingesellschafter/Geschäftsführer wurde von der BP nicht als fremdüblich eingestuft. Es existierten u.a. keine schriftlichen Vereinbarungen. Die von der GmbH getragenen Sanierungsaufwendungen wurden in der Folge nicht bei der GmbH zum Betriebsausgabenabzug zugelassen (vgl. BP-Bericht).

Bei den Einkommensteuerveranlagungen des Bf. für die Jahre 2010 bis 2014 wurde der Sanierungsaufwand in Form von Zehntelabsetzungen (Instandsetzungen) bei den Vermietungseinkünften des Bf. überschussmindernd mit steuerlicher Auswirkung angesetzt. Die die Veranlagungen ergingen endgültig.

Die GmbH erhob erfolgreich Rechtsmittel gegen die Feststellungen der Außenprüfung (vgl. BFG-Erkenntnis vom DatumZZZ zu RVZZZ). Der strittige Sanierungsaufwand wurde vom BFG bei der GmbH als Mieterinvestition anerkannt und einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zugeführt, der über einen Zeitraum von 17 Jahren aufzulösen ist.

Vom FA wurden Wiederaufnahmebescheide im Einkommensteuerverfahren erlassen. Dem folgenden Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmen wurde vom FA mit BVE stattgegeben.

Das FA erließ in Folge beim Bf. gemäß § 295 Abs. 3 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheide 2011, 2012, 2013 und 2014, um die Zehntelabsetzungen 2011 bis 2014 zu neutralisieren (Doppelbegünstigung).

Anzumerken ist, dass die Beschwerdeschrift unrichtig mit 23. März 2017 datiert wurde und beim Finanzamt am 23. August 2017 eingegangen ist. Auf die Erlassung von Beschwerdeentscheidungen wurde seitens des Bf. verzichtet.

Die belangte Behörde führt insbesondere das Erkenntnis des VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149, ins Treffen. Die steuerliche Vertretung argumentiert hingegen, dass das Erkenntnis von der herrschenden Literatur abgelehnt wird und sich nicht mehr in späteren Entscheidungen des VwGH wiederfindet.

Die dem Erkenntnis des VwGH vom 14.05.1991, 90/14/0149, zugrunde liegende Fassung des § 295 Abs. 3 BAO lautete: Abgaben-, Feststellungs-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheide sind ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieser Bescheide anders hätte lauten müssen oder diese Bescheide nicht hätten ergehen dürfen, wäre bei Erlassung eines der vorgenannten Bescheide ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Auszug aus dem Erkenntnis VwGH vom 14.05.1991, 90/14/0149:

Im die Beschwerdeführerin betreffenden Bericht wurde auf die Betriebsprüfung bei der KG und die im diesbezüglichen Bericht festgehaltene abgabenrechtliche Beurteilung des Pachtverhältnisses verwiesen; nach den Feststellungen des die KG betreffenden Berichtes (Behandlung der Pachtzahlungen als Vergütungen im Sinne des § 23 Z. 2 EStG) sei das Verfahren (bei der Beschwerdeführerin) wiederaufzunehmen und die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte mit Null festzustellen. Die den Prüfungsberichten folgenden Wiederaufnahmebescheide und die neuen Sachbescheide stammen bei beiden Gesellschaften vom 17. April 1985. Die Erlassung von Nullbescheiden bei der Beschwerdeführerin war demnach die ausdrückliche Konsequenz einer steuerlichen Erfassung der Pachtzahlungen bei der KG, wie sie gleichzeitig auch vorgenommen wurde. Durch den Berufungserfolg der KG wurden die Pachtzahlungen bei dieser aber letztlich nicht erfaßt; die entsprechenden Erstbescheide lebten durch die Berufungsentscheidung wieder auf. Dies berechtigte die Behörde wegen der dargestellten engen Verknüpfung der die beiden Gesellschaften betreffenden Bescheide, wie sie sich aus den ihnen zugrundeliegenden Prüfungsberichten ausdrücklich ergibt, nun im Feststellungsverfahren der Beschwerdeführerin gemäß § 295 Abs. 3 BAO vorzugehen und ohne Rücksicht auf die Rechtskraft neue Sachbescheide zu erlassen. Der Gerichtshof erachtet dabei für rechtserheblich, daß die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis treffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind.

Nach Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, handelt es sich bei den "anderen Bescheiden" im Sinne des § 295 Abs. 3 BAO nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; VwGH 10.11.1993, 92/13/0176) (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 7. Auflage, Tz 15 zu § 295 BAO). Eine Beschränkung der Anwendbarkeit des § 295 Abs. 3 BAO auf bestimmte Bescheidarten besteht seit der Neufassung dieser Bestimmung in Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 1989, BGBl. Nr. 660/1989, nicht mehr (vgl. auch Ellinger, Änderungen der BAO durch das AbgÄG 1989, ÖStZ 1990, 281 [282]). Das Erkenntnis des VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149, wird im Kommentar angeführt mit der Anmerkung, dass die „weite Auslegung“ unter Anführung von Reiner, RdW 1993, kritisiert wird (Ritz, BAO-Kommentar, 7. Auflage, Tz 17 zu § 295 BAO).

Reiner RdW 1993, Heft 3, „Brauchen wir Grundlagenbescheidähnlichkeit?“, bringt dazu vor, dass unklar ist, welcher Bescheid mit Folgewirkung ausgestattet ist. Reiner ist insgesamt der allgemeinen Meinung, dass § 295 Abs. 3 BAO mangels Anwendungsbereich entbehrlich ist.

Bei § 295 Abs. 3 BAO handelt es sich jedenfalls um eine im Rechtsbestand befindliche Gesetzesbestimmung. Es kann daher dahingestellt sein, ob § 295 Abs. 3 BAO entbehrlich ist oder nicht. Eine Beschränkung der Anwendbarkeit des § 295 Abs. 3 BAO auf bestimmte Bescheidarten besteht seit der Neufassung dieser Bestimmung in Abgabenänderungsgesetz nicht mehr. § 295 Abs. 3 BAO bietet erweiterte Abänderungsmöglichkeiten von Bescheiden, jenseits der engeren Bestimmungen des § 295 Abs. 1 und Abs. 2 BAO (förmliche Grundlagenbescheide), wie es Ritz obenstehend ausführt.

Kritik: Literatur von Lang/Gleiss in Holoubek (Die Korrektur abgeleiteter Bescheide im Abgabenverfahren): *Der VwGH erachtete § 295 Abs 3 BAO auch in einem Fall zweier Personengesellschaften mit demselben Gesellschafterkreis als anwendbar: Es ging um die Zahlungen zwischen den beiden Gesellschaften, die korrespondierend bei einer Gesellschaft als Betriebsausgaben und bei der anderen als Betriebseinnahmen qualifiziert wurden. Da die Finanzverwaltung diese Zahlungen als Sondervergütungen gem. § 23 Z 2 EStG 1972 einstufte, kam es zunächst zur Wiederaufnahme der Verfahren bei beiden Gesellschaften. Die eine Gesellschaft setzte im Rechtsmittelweg aber die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben durch. Der VwGH billigte die Auffassung der Finanzverwaltung, den die andere Gesellschaft betreffenden Bescheid nach § 295 Abs. 3 BAO anzupassen: „Der Gerichtshof erachtet dabei für rechtserheblich, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis treffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind.*

Dieses Verständnis des § 295 Abs 3 BAO geht nach **Michael Lang/Michael Gleiss** zu weit, zumal sich in dieser Konstellation nicht bestimmen lässt, welcher Bescheid von welchem abgeleitet war.

Bei der nun vorliegenden Streitsache vor dem BFG ist allerdings klar bestimmbar, von welchem Bescheid (Erkenntnis des BFG in der vorliegenden Sache) die Folgewirkung ausgeht bzw. abgeleitet wird.

Der VwGH hat in seinen Entscheidungen das Erkenntnis vom 14.5.1991, 90/14/0149 mehrmals angeführt. Ein konkretes oder gar komplettes Abrücken von der Judikatur des VwGHs vom 14.5.1991, 90/14/0149, ist durch die Judikatur des VwGHs nicht gedeckt. Der VwGH (vgl. VwGH vom 20.10.1992, 92/14/0026) ist zwar der Rechtsansicht, dass § 295 Abs. 3 BAO auch in der späteren Fassung nicht dahingehend auszulegen, dass ein Bescheid eines Abgabepflichtigen nach dieser Bestimmung zu ändern ist, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen, wäre bei seiner Erlassung ein "anderer" Bescheid eines anderen Abgabepflichtigen bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Im identen Erkenntnis des VwGHs (vgl. VwGH vom 20.10.1992, 92/14/0026) spricht der VwGH „von besonderen Konstellationen“ : *In seinem Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0149 (auf welches sich die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift stützt), hatte der Gerichtshof zwar einen Fall zu entscheiden, in welchem die Feststellungsbescheide einer OHG und die Feststellungsbescheide einer KG zueinander in einem einander materiell beeinflussenden Verhältnis standen. Der Gerichtshof hat in diesem Fall auf Grund einer besonderen Konstellation der Verwaltungsverfahren die Ansicht vertreten, daß in diesem Fall § 295 Abs 3 BAO anzuwenden ist. Er hat aber besonders darauf hingewiesen, er erachte es für rechtserheblich, daß die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis betreffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind.*

Trotz Kritik in Literatur (und in der Beschwerde) am VwGH Erkenntnis vom 14.05.1991, 90/14/0149, auf das sich das FA stützt, sind nach Ansicht des Senates die Erwägungen dieses Erkenntnisses auf den gegenständlichen Fall anzuwenden. In der vorliegenden Sache liegt eine derartige Identität der betroffenen Person aufgrund der in der Judikatur des VwGH angeführten „*besonderen Konstellation des Verwaltungsverfahren*“ vor.

VwGH vom 10.11.1993, 92/13/0176: Der VwGH spricht von einem **Bescheid, der in seinen Wirkungen materiell einen anderen Bescheid eines anderen Steuerpflichtigen beeinflusst**: *Soweit die belangte Behörde darauf hinweist, daß aus verfahrensrechtlichen Gründen die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 1988 und 1989 nicht mehr zulässig ist, ist ihr entgegenzuhalten, daß § 295 Abs. 3 BAO die Möglichkeit eröffnet, Abgabenbescheide ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieser Bescheide anders hätte lauten müssen, wäre bei Erlassung eines der vorgenannten Bescheide ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Bei diesem "anderen" Bescheid handelt es sich um einen Bescheid, der in seinen Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflusst (vgl. das Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0149; Stoll aaO. 704 f). Dies trifft auf den aufgrund dieses Erkenntnisses abzuändernden*

*Einkommensteuerbescheid 1985 zu, weil dadurch die Zehntelabsetzung in den Folgejahren nicht mehr zulässig ist. **Da die steuerlichen Auswirkungen denselben Steuerpflichtigen treffen** (vgl. dazu die Erkenntnisse vom 20. Oktober 1992, 92/14/0026, und vom **14. Mai 1991, 90/14/0149**), können die Einkommensteuerbescheide 1988 und 1989 von Amts wegen abgeändert werden.*

Rechtserheblich war für den VwGH im Erkenntnis vom 14.05.1991, 90/14/0149, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis treffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind. Der VwGH hat unter dem Hinweis auf die Grundlagenbescheid-Ähnlichkeit aufgrund des Bescheides, der an eine KG ergeht, die Aufhebung eines rechtskräftigen Bescheides einer OHG bestätigt, weil an beiden Gesellschaften dieselben Personen beteiligt war. Die formelle Parteienidentität der Bescheid-Adressaten (KG, OHG) war keine unabdingbare Voraussetzung (Personengesellschaften mit gleicher Gesellschafterstruktur).

Dieses Erkenntnis ist auf die vorliegende Konstellation in der nunmehrigen Streitsache anwendbar: Im gegenständlichen Fall liegt ebenso eine solche Identität der betroffenen Person vor, die beteiligt ist. Streitpunkt war im BP-Verfahren, wem die Investitionen am Gebäude und somit die Aufwendungen ertragsteuerlich zuzurechnen sind (dem Alleingesellschafter/Geschäftsführer der GmbH als Vermieter oder der von ihm beherrschte GmbH). Eine juristische Person kann nicht ohne eine natürliche Person handeln. Der Bf. ist einziger Gesellschafter und ebenso einziger Geschäftsführer der GmbH (somit alleiniger Machthaber, Eigentümer und gesetzlicher Vertreter). Der Geschäftsführer/Gesellschafter als handelnde Person der GmbH und als natürliche Person im Einkommensteuerverfahren ist eine idente Person. Diese idente natürliche Person hat/hatte in beiden Abgabenverfahren (KöSt und ESt) faktisch Parteistellung (Interessensidentität). Eine formale Parteienidentität liegt zwar nicht direkt vor. Jedoch stellt die faktische Identität einer „Einmann-GesmbH“ mit ihrem Alleingesellschafter/Geschäftsführer eine besondere Konstellation dar. Die steuerlichen Auswirkungen betreffen (in unterschiedlicher Besteuerungstechnik) ein und dieselbe Person. Der Senat erachtet es, ebenso wie der VwGH vom 14.05.1991, 90/14/0149 als rechterheblich, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis treffen.

Der Alleingesellschafter/Geschäftsführer der GmbH vermietete an seine GmbH ein Gebäude, in dem größere Reparaturen getätigt wurden. Die Betriebsprüfung weist vergleichsweise darauf hin, dass alle Rechtsgeschäfte zwischen dem Liegenschaftseigentümer (Bf.) und der Mieterin (GmbH, bei der der Bf. einziger Gesellschafter und zusätzlich einziger Geschäftsführer ist), den Charakter von „In - sich – Geschäften“ tragen (Interessensidentität). Es gibt auch keinen schriftlichen Mietvertrag zwischen dem Bf. und seiner Ein-Mann-GmbH. Es wurde der BP nur ein "Gedächtnisprotokoll" über die Mietbedingungen vorgelegt (Datum 1.4.2006). Das Gedächtnisprotokoll ist nicht unterschrieben.

Der erfolgte Gesellschafterwechsel im Jahr 2017 hat nach Ansicht des Senates keine Bedeutung, da die Verhältnisse im Streitzeitraum (2011 bis 2014) maßgeblich sind (Änderungen an den Beteiligungsverhältnissen, bei denen Eigentümer die VerwaltungsGmbH² wurde, die laut Darstellung der steuerlichen Vertretung dem Bf. und seiner Frau gehört).

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.

Die formelle Parteienidentität der Bescheid-Adressaten (KG, OHG) war im Erkenntnis des VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149 keine unabdingbare Voraussetzung für Anwendung des § 295 Abs. 3 BAO. In der vorliegenden Streitsache liegt eine formale Parteienidentität ebenso nicht direkt vor. Jedoch stellt die faktische Identität einer „Einmann-GesmbH“ (Kapitalgesellschaft) mit ihrem Alleingesellschafter/Geschäftsführer eine besondere Konstellation dar, wie obig dargestellt. Zum Unterscheid zum Sachverhalt im Erkenntnis des VwGH vom 14.5.1991, 90/14/014, handelt es sich hierbei aber nicht um zwei Personengesellschaften (und deren jeweilige Gesellschafter). Der Senat hat aus diesem Grunde erwogen, die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 28. März 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma, die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch sowie den Hofrat Mag. M. Mayr als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revisionen 1. der M W und 2. des A M, beide in M, beide vertreten durch Dr. Herwig Aichholzer, Rechtsanwalt in 9020 Klagenfurt, Waaggasse 18/2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Jänner 2024, RV/4100020/2020, betreffend Grunderwerbsteuer (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Erstrevisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Erstrevisionswerberin war zu zwei Dritteln Eigentümerin und der Zweitrevisionswerber zu einem Drittel Eigentümer einer land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaft. Mit Kaufvertrag vom 25. März 2014 wurde diese Liegenschaft für einen Betrag von 1,100.000 € durch die von den Revisionswerbern bevollmächtigte B Bank an die R GmbH verkauft. Dieser Kaufvertrag wurde im Jahr 2017 grundbücherlich durchgeführt. Zu einer tatsächlichen Übergabe des Grundstücks ist es nie gekommen. Infolge einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung zwischen den Revisionswerbern und der Rechtsnachfolgerin der R GmbH wurde der genannte Kaufvertrag mit Aufhebungsvertrag vom 15. März 2018 aufgehoben. Die Revisionswerber verpflichteten sich dabei zur Rückzahlung des Kaufpreises sowie eines Pauschalbetrags für angefallene Aufwendungen iHv insgesamt 1,475.000 €.



- 2 Mit Übergabevertrag vom 13. November 2017 übertrugen die Revisionswerber - vorbehaltlich der Rückabwicklung des genannten Kaufvertrags - die Liegenschaft an ihre gemeinsame Tochter.
- 3 Mit Schriftsatz vom 1. August 2018 beantragten die Revisionswerber die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer in Ansehung des genannten Aufhebungsvertrags gemäß § 17 GrEStG. Mit Bescheiden jeweils vom 5. Dezember 2018 wies das Finanzamt diese Anträge ab. Mit weiteren Bescheiden jeweils vom 6. Dezember 2018 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für den Liegenschaftserwerb aus dem Aufhebungsvertrag für die Erstrevisionswerberin mit 34.416,67 € und für den Zweitrevisionswerber mit 17.208,33 € fest. Die gegen die genannten Bescheide eingebrachten Beschwerden wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidungen ab.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das infolge Stellung von Vorlageanträgen zuständig gewordene Bundesfinanzgericht die Beschwerden nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung ab. Unter einem sprach es aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 5 Nach den - zum Teil dislozierten - Feststellungen des Bundesfinanzgerichts seien die Revisionswerber Eigentümer einer näher genannten land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaft gewesen, auf der Pfandrechte zugunsten der B Bank ausgehaftet hätten.
- 6 Mit Kaufvertrag vom 25. März 2014 sei diese Liegenschaft durch die von den Revisionswerbern dazu bevollmächtigte B Bank um einen Kaufpreis von 1,100.000 € an die R GmbH verkauft worden. Dieser Kaufvertrag sei im Jahr 2017 grundbücherlich durchgeführt worden. Zu einer tatsächlichen Übergabe des Grundstücks sei es nie gekommen.
- 7 Der Kaufvertrag sei anlässlich einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung mit Aufhebungsvertrag vom 15. März 2018 mit Wirkung ex tunc aufgehoben und die „Verkäuferin“ (gemeint: die Revisionswerber) zur Rückzahlung des





entrichteten Kaufpreises iHv 1,100.000 € zuzüglich der angefallenen Aufwendungen iHv 375.000 € verpflichtet worden.

- 8 Die Revisionswerber hätten zuvor die Liegenschaft mit Übergabevertrag vom 13. November 2017 an ihre gemeinsame Tochter übertragen. Dadurch sei es möglich geworden, den „Rückkauf“ mit Hilfe einer Bank durchzuführen. Der Zweck der Aufhebungsvereinbarung habe denklogisch darin bestanden, der Tochter die Verfügungsgewalt aufgrund des Übergabevertrags über die Liegenschaft einzuräumen. Die Revisionswerber hätten daher die Verfügungsmacht, wie sie sie vor Abschluss des Kaufvertrags vom März 2014 gehabt hätten, nicht wiedererlangt.
- 9 Die Tochter habe mit Kaufvertrag vom 8. Februar 2018 insgesamt vierzehn Grundstücke an eine näher genannte Gesellschaft zum Kaufpreis von 1,740.000 € verkauft.
- 10 Mit Schriftsatz vom 1. August 2018 hätten die Revisionswerber (dem Finanzamt) mitgeteilt, dass der Kaufvertrag vom 25. März 2014 mit Aufhebungsvertrag vom 15. März 2018 aufgehoben worden sei. Es sei darin gemäß § 17 GrEStG die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer in Ansehung des Aufhebungsvertrages beantragt worden, zumal der seinerzeitige Erwerbsvorgang aufgrund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht worden sei. Diesen Antrag habe das Finanzamt mit Bescheiden vom 5. Dezember 2018 abgewiesen. Mit Bescheiden vom 6. Dezember 2018 habe das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für den Liegenschaftserwerb aus dem Aufhebungsvertrag für die Erstrevisionswerberin mit 34.416,67 € und für den Zweitrevisionswerber mit 17.208,33 € festgesetzt.
- 11 Die bescheidmäßig festgesetzte Grunderwerbsteuer sei entrichtet worden. Vor dem Bundesfinanzgericht sei die beantragte Rückerstattung gemäß § 17 GrEStG bezüglich des Aufhebungsvertrags strittig.
- 12 In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht aus, infolge der Eigentumsübertragungen zwischen dem Kaufvertrag vom März 2014 und dem Aufhebungsvertrag vom März 2018 habe die vollumfängliche Rückabwicklung nicht mehr in der gemäß § 17 GrEStG erforderlichen Form durchgeführt



werden können und die Revisionswerber hätten nicht mehr dieselbe Verfügungsmacht erhalten, wie sie sie vor dem Kaufvertrag im Jahr 2014 gehabt hätten. Schließlich sei die Tochter durch das Wirksamwerden des Übergabevertrags Eigentümerin der Liegenschaft geworden.

13 Zudem liege zwischen dem Abschluss des Kaufvertrags und dem Abschluss des Aufhebungsvertrags ein Zeitraum von vier Jahren, sodass auch aufgrund dieses Zeitraums eine Subsumtion unter § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht möglich erscheine.

14 Dagegen richten sich die Revisionswerber mit der gegenständlichen Revision, zu deren Zulässigkeit u.a. vorgebracht wird, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, ob „ein weiterer Vertragsabschluss unter der Bedingung, dass die Rückgängigmachung tatsächlich erfolgt, die Wiedererlangung der ursprünglichen Verfügungsmacht verhindert“. Zudem habe das Bundesfinanzgericht die Berechnung der Frist des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG ohne Berücksichtigung des § 8 Abs. 2 GrEStG vorgenommen.

15 Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren gemäß § 36 VwGG ein. Die belangte Behörde erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der sie die kostenpflichtige Zurück-, in eventu Abweisung der Revision beantragte.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17 Die Revision ist zulässig. Sie ist auch begründet.

18 § 17 Grunderwerbssteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl. Nr. 309/1987 in der Fassung BGBl. I Nr. 52/2009, lautet:

„Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer

§ 17.

(1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,
2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,



3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,
4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

(2) Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4. sinngemäß.

(3) Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,

1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,
2. wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird.

(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

(5) Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.“

19 Bei den Ansprüchen aus § 17 GrEStG auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Abänderung der Steuerfestsetzung handelt es sich um selbständige (gegenläufige) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen. Zweck der Bestimmung ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden (vgl. VwGH 29.10.1998, 98/16/0115-116, mVa VwGH 21.1.1998, 97/16/0345).

20 Nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der



Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechts oder eines Wiederverkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG darstellt, so gelten nach § 17 Abs. 2 GrEStG die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1 GrEStG sinngemäß.

- 21 Nach der in der Revision unwidersprochen gebliebenen Annahme des Bundesfinanzgerichts ist im Revisionsverfahren lediglich die „beantragte Rückerstattung gemäß § 17 GrEStG der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer bezüglich des Aufhebungsvertrages“ strittig. Revisionsgegenständlich ist somit die Anwendbarkeit des § 17 Abs. 2 in Verbindung mit § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG (vgl. zum Antragsprinzip etwa *Pampel/Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG, § 17 Tz 12 uHa. die hg. Rechtsprechung).
- 22 Die Bestimmung des § 17 Abs. 2 GrEStG bedeutet, dass eine Vereinbarung über die Rückgängigmachung eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Verpflichtungsgeschäftes, wie auch der eigentliche Rückerwerb eines Grundstückes, somit der actus contrarius von der Grunderwerbsteuer unter der Voraussetzung frei bleiben, dass zwischen dem ursprünglichen Erwerbsvorgang und dem nunmehrigen Rechtsvorgang im Falle des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht mehr als drei Jahre verstrichen sind und die Nichtfestsetzung innerhalb der im § 17 Abs. 5 vorgesehenen Frist beantragt wird (vgl. nochmals VwGH 29.10.1998, 98/16/0115-116, mwN).
- 23 Eine solche Parteienvereinbarung muss dabei zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen werden, zwischen denen der seinerzeitige Erwerbsvorgang vereinbart wurde (vgl. VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085, mwN). Dass diese Parteienidentität im Revisionsfall nicht bestanden hätte, hat das Bundesfinanzgericht nicht festgestellt. Wenn die belangte Behörde in der Revisionsbeantwortung - wie bereits in der Beschwerdeentscheidung - vorbringt, die B Bank und nicht die Revisionswerber hätten den Kaufvertrag im März 2014 abgeschlossen, lässt sich dies dem aktenkundigen Kaufvertrag, in dem die Revisionswerber als



Verkäufer und die B Bank lediglich als deren Vertreterin aufscheinen, gerade nicht entnehmen.

- 24 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Erwerbsvorgang nur dann im Sinn des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG „rückgängig gemacht“, wenn der Verkäufer damit jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss hatte, wiedererlangt hat (vgl. etwa VwGH 11.3.2010, 2008/16/0013, mwN). Das ist aber u.a. dann nicht der Fall, wenn ein Vertrag nur zu dem Zweck aufgehoben wird, um das Grundstück an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer zu veräußern (vgl. etwa VwGH 24.3.2022, Ra 2021/16/0047, mwN).
- 25 Die Rückgängigmachung des ersten Kaufvertrags liegt insbesondere dann nicht vor, wenn der ursprüngliche Verkäufer nicht die Möglichkeit erlangt, das Grundstück an einen außenstehenden Dritten zu verkaufen (vgl. in diesem Sinn VwGH 21.1.2020, Ra 2019/16/0220).
- 26 Im gegenständlichen Fall wurde der Vertrag, wie unbestritten feststeht, anlässlich einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung der Vertragsparteien - die Revisionswerber machten Irrtum und Verkürzung über die Hälfte geltend - mit Aufhebungsvertrag vom 15. März 2018 rückwirkend aufgelöst.
- 27 Das Bundesfinanzgericht hat zudem festgestellt, dass das Vorgehen der Revisionswerber es überhaupt erst ermöglicht habe, die Rückabwicklung des ursprünglichen Kaufvertrags zu finanzieren und damit ihre Verfügungsmacht (wieder) herzustellen. Die Revisionswerber haben dazu, bereits vor Unterzeichnung des Aufhebungsvertrags, u.a. bedingt mit dessen Abschluss, die revisionsgegenständliche Liegenschaft an ihre Tochter abgetreten, welche nach den Bedingungen des Übergabevertrags den Kredit zur Finanzierung des Rückzahlungsbetrags aufzunehmen hatte.
- 28 Erst der Aufhebungsvertrag ermöglichte die (bedingte) Weiterveräußerung; damit wurde den Revisionswerbern wieder die uneingeschränkte Verfügungsmöglichkeit über die Liegenschaft verschafft. Somit ist es im Revisionsfall auch nicht schädlich für die Anwendbarkeit des § 17 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Abs. 2 GrEStG, dass der Übergabevertrag mit der Tochter



bereits vor Unterzeichnung des Aufhebungsvertrags abgeschlossen wurde. Dem genannten Auflösungsvertrag ist zudem keine Vereinbarung zu entnehmen, wonach die Revisionswerber verpflichtet wären, die Liegenschaft in weiterer Folge einem (bestimmten) Dritten oder überhaupt zu übertragen (vgl. in diesem Zusammenhang auch VwGH 11.4.1991, 90/16/0009, zu § 20 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955). Derartiges hat das Bundesfinanzgericht auch nicht festgestellt.

- 29 Dass die Revisionswerber durch den Aufhebungsvertrag jene Verfügungsmacht nicht wiedererlangt hätten, die sie vor dem Vertragsabschluss hatten, findet sohin in dem vom Bundesfinanzgericht festgestellten Sachverhalt keine Deckung und kann daher das angefochtene Erkenntnis nicht tragen.
- 30 Das Bundesfinanzgericht stützte sein Erkenntnis hilfsweise auch darauf, dass die in § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorgesehen Frist, innerhalb der die Rückgängigmachung des ursprünglichen Kaufvertrags zu erfolgen habe, bereits verstrichen sei.
- 31 Der Anspruch auf Rückerstattung der Steuer entsteht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht schon mit der rechtlichen Möglichkeit, die Auflösung der Verträge zu verlangen, sondern erst mit der tatsächlichen Rückgängigmachung der Verträge (vgl. nochmals VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085, mwN). Ob dieser Zeitpunkt, wie die Revisionswerber vorbringen, bereits im Oktober 2017 oder - wovon das Bundesfinanzgericht ausging - erst mit Unterzeichnung der Aufhebungsvereinbarung im März 2018 anzunehmen ist, kann im Revisionsfall jedoch dahingestellt bleiben.
- 32 Die Steuer wird gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG - was auch entscheidend für die Anwendung des revisionsgegenständlichen § 17 Abs. 2 GrEStG ist - auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird.
- 33 Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von der Genehmigung einer Behörde



abhängig, so entsteht die Steuerschuld nach Abs. 2 leg. cit. mit der Genehmigung (vgl. VwGH 18.4.1997, 97/16/0047).

- 34 Das Bundesfinanzgericht hat bei der Beurteilung des Fristablaufs ausschließlich auf den Abschluss des Kaufvertrags im März 2014 abgestellt. Feststellungen, wann die Steuerschuld aus diesem Grundstücksverkauf entstanden ist, lässt das angefochtene Erkenntnis jedoch vermissen. Die Revisionswerber bringen in diesem Zusammenhang vor, der Kaufvertrag vom März 2014 habe einer Genehmigung der Grundverkehrskommission bedurft, die frühestens mit einem diesbezüglich stattgebenden Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts, datiert mit 14. April 2015 - einen solchen Vermerk enthält auch der dem Akt einliegende Kaufvertrag - erteilt worden sei. Ausgehend von diesem Zeitpunkt wäre die Aufhebung des Kaufvertrags mit Vereinbarung vom 15. März 2018 noch innerhalb der Frist des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorgenommen worden.
- 35 Indem das Bundesfinanzgericht entgegen dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Abs. 2 GrEStG und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bestimmung der genannten Frist auf den Abschluss des Kaufvertrags und nicht auf die Entstehung der Steuerschuld abstellte und daher diesbezügliche Feststellungen unterlassen hat, hat es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weshalb dieses gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war.
- 36 Insoweit die Revisionswerber der ursprünglichen Käuferin anlässlich der Rückabwicklung des Kaufvertrags im Vergleich zum ursprünglichen Kaufpreis einen Mehrbetrag geleistet haben, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Umfang der Steuerbegünstigung des § 17 GrEStG zu verweisen (vgl. erneut VwGH 21.1.1998, 97/16/0345, mwN).



37 Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die
§§ 47 ff (insbesondere § 53 Abs. 1) VwGG in Verbindung mit der
VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 30. Jänner 2025

