

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. Februar 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 8. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid über die Einkommensteuer 2014 wird nach § 279 Abs 1 BAO abgeändert. Die Einkommensteuer wird mit 984,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil des Spruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 18.12.2019 forderte das damalige Finanzamt Deutschlandsberg-Leibnitz-Voitsberg, nunmehr Finanzamt Österreich (im Folgenden: belangte Behörde), den Beschwerdeführer ***Bf1*** (im Folgenden: BF) auf, die Einkommensteuererklärungen ua. für das Jahr 2014 einzureichen. Am selben Tag reichte dieser die Einkommensteuererklärung 2014 ein.

Am 8.1.2020 erließ die belangte Behörde einen Bescheid mit dem sie die Einkommensteuer 2014 des BF festsetzte. Neben Einkünften iHv 1.375,44 Euro, die von der Pensionsversicherungsanstalt ausgezahlt wurden, wurden auch noch ausländische Einkünfte ohne inländischem Steuerabzug iHv 8.036,76 Euro für die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens herangezogen. Für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes wurden ausländische Einkünfte iHv insgesamt 12.367,51 Euro berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF mit Schreiben vom 3.2.2020 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde.

Mit Vorhalt vom 6.4.2020 forderte die belangte Behörde den BF auf, ergänzende Unterlagen vorzulegen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.7.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Am 30.7.2020 brachte der BF, offensichtlich in Beantwortung des Vorhalts vom 6.4.2020, eine Stellungnahme ein (datiert mit 29.7.2020).

Am 19.8.2020 brachte der BF fristgerecht einen Vorlageantrag (datiert mit 17.8.2020) ein.

Am 28.7.2021 hat die belangte Behörde den gegenständlichen Fall mittels Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt.

Am 13.8.2021 brachte der BF zum Vorlageantrag eine weitere Stellungnahme ein.

Mit Schreiben vom 30.4.2025 wurde der BF vom BFG zur Übermittlung ergänzender Unterlagen aufgefordert. Am 26.5.2025 brachte er eine ergänzende Stellungnahme ein.

Am 23.9.2025 wurde beim BFG ein Erörterungstermin iSd § 269 Abs 3 BAO durchgeführt.

Mit Schreiben vom 25.9.2025 legte der BF ergänzende Unterlagen vor.

Die Argumente des BF lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

Die französische Rente ergebe sich, da der ehemaliger deutscher Arbeitgeber ihn 5 Jahre bei einem Tochterunternehmen in Frankreich geführt habe und hierbei die entsprechenden Rentenbeiträge eingezahlt habe. Tatsächlich sei er jedoch niemals in Frankreich, sondern immer in Deutschland auf Montage gewesen. Die französische Rente sei vom Finanzamt voll versteuert worden, obwohl diese sich aus Einzahlungen ergebe, die zum Teil vom Arbeitnehmer und zum Teil vom Arbeitgeber entrichtet worden seien, wobei der vom Arbeitnehmer entrichtete Teil bereits aus versteuertem Einkommen geleistet worden sei. Es handle sich somit um eine rechtswidrige Doppelbesteuerung und könne allenfalls nur der Teil, der sich aus den Arbeitgeberbeiträgen ergebe, einer Besteuerung unterzogen werden.

Die deutsche Rente iHv 12.691,00 Euro, die vom österreichischen Finanzamt in die Berechnung miteinbezogen werde, sei ebenfalls bereits in Deutschland versteuert, wobei die Nettorente lediglich 8.062,00 Euro betrage. In Deutschland werde vorher der Lohn versteuert und erst

danach die Rentenbeiträge abgeführt. Auch die diesbezüglichen Beiträge seien sohin aus bereits versteuertem Einkommen geleistet worden. Das Finanzamt könne höchstens den Arbeitgeberanteil versteuern, somit die halbe Rente. Die bereits versteuerte Rente dürfe nicht für irgendwelche Berechnungen herangezogen werden.

Der BF sei in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Es komme jedoch zu einer Steuerlast in Österreich, da beide Finanzämter ihre Berechnungen mit der vollen Bruttosumme durchführten, bei einer Berechnung mit der Nettosumme würde keine Steuerlast anfallen. Dies sei eine indirekte Doppelbesteuerung, die unvereinbar mit europäischem Recht sei.

Die belangte Behörde führt demgegenüber an:

Trotz Aufforderung habe der BF keine der angeforderten Unterlagen übermittelt. Nach Art 18 des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Frankreich seien Pensionsbezüge grundsätzlich im Wohnsitzstaat zu versteuern. Ausgenommen seien nach Art 19 des DBA lediglich Ruhegehälter, die aufgrund geleisteter Dienste für den öffentlichen Bereich (Staat, Gebietskörperschaft oder Körperschaft des öffentlichen Rechts) gezahlt würden, wobei kein diesbezüglicher Nachweis des BF erbracht worden sei.

Für die deutsche Sozialversicherungsrente sei der Ansatz höher, als der deutsche Nettobetrag, da eine Bestimmung über die Berücksichtigung eines steuerfreien Anteils der Rente – wie in Deutschland vorgesehen – in Österreich nicht existiere und die Ermittlung nach österreichischen Vorschriften zu erfolgen hätte.

Im Rahmen des Erörterungstermins brachte die Vertreterin der belangten Behörde ergänzend vor, das Besteuerungsrecht für die Bezüge aus der VBL liege entgegen dem angefochtenen Bescheid tatsächlich in Deutschland und nicht in Österreich.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Streitpunkte:

Vom Gericht wurden folgende Punkte als strittig erkannt:

- A. Der BF vermeint, die Beiträge, aufgrund derer er die ausländischen Rentenbezüge erhalte, seien aus bereits versteuertem Einkommen geleistet worden, weshalb die Rentenbezüge nicht im vollen Ausmaß besteuert werden dürften.

- B. Die deutsche Rente sei von der belangten Behörde zudem zu hoch angesetzt worden, da der in Deutschland steuerfreie Teil der Rente in Österreich nicht berücksichtigt worden sei.

2. Sachverhalt

Der BF ist deutscher Staatsbürger und hatte im Jahr 2014 seinen Hauptwohnsitz in Österreich (ZMR-Auszug – OZ 33, unstrittig).

Der BF hat im Rahmen seines Erwerbslebens zunächst für die Firma ***Arbeitgeber1***, bzw. deren Tochtergesellschaft ***TochterArbeitgeber1*** gearbeitet. Danach hat er einige Jahre für eine französische Firma gearbeitet, für die er jedoch ausschließlich Montagetätigkeiten in Deutschland erbracht hat. In weiterer Folge war er bis zum Jahr 2005 wieder bei der Firma ***Arbeitgeber1*** bzw. ***TochterArbeitgeber1*** tätig, bis er im Jahr 2005 nach Österreich gezogen ist. Der BF befindet sich seit 2012 im Ruhestand. (Vorbringen BF im Rahmen der Erörterung – OZ 27)

Ihm sind im Jahr 2014 neben (Pensions-)bezügen von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt auch noch Rentenzahlungen aus Frankreich und aus Deutschland zugeflossen. Die Bruttobezüge setzen sich folgendermaßen zusammen (AEOI-Mitteilungen – OZ 11; Beträge in Euro):

<i>Quellenstaat</i>	<i>Auszahlende Stelle</i>	<i>Zufluss</i>
Österreich	Pensionsversicherungsanstalt	1.375,44
Frankreich	Carsat Alsace Moselle (CARSAT)	2.010,00
Frankreich	Malakoff Mederic Retraite Arrco (ARRCO)	1.177,00
Deutschland	Rentenversicherung Bund	12.691,14
Deutschland	VBL Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder BAV (VBL)	251,79
Deutschland	***Arbeitgeber1-HR***	4.762,90

Im gegenständlichen Jahr hat der BF Beiträge an die Krankenversicherung gem. § 73a ASVG für ausländische Leistungen iHv 812,18 Euro abgeführt (Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt – OZ 11).

Die Zahlungen der VBL erhält der BF aufgrund einer früheren Tätigkeit seiner Ex-Gattin im öffentlichen Dienst. Deren Versicherung in der VBL Klassik hat am 2.2.1994 begonnen. Ein Teil des von der Ex-Gattin erworbenen Rentenanspruches wurde dem BF im Rahmen eines Versorgungsausgleiches übertragen. (Schreiben des BF vom 25.9.2025 samt Beilagen der VBL – OZ 28).

Der BF selbst war nie im öffentlichen Dienst beschäftigt (Vorbringen des BF im Rahmen der Erörterung – OZ 27).

Die VBL Klassik ist eine Pflichtversicherung im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung für den öffentlichen Dienst. Die Finanzierung erfolgt im Tarifgebiet West, in dem der BF bzw. dessen Gattin die Ansprüche erworben hat, vollständig aus Umlagen, die zum Teil durch den Arbeitgeber und zum Teil durch den Arbeitnehmer getragen werden.

In Deutschland wurden lediglich die Pensionszahlungen der Rentenversicherung Bund der Einkommensteuer unterworfen (deutscher Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 15.9.2016 – OZ 5)

3. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere den in Klammer angeführten Beweismitteln und ist grundsätzlich unstrittig.

Die Einstufung der VBL als Pflichtversicherung ergibt sich aus den einschlägigen deutschen Vorschriften, insbes. § 26 Abs 1 lit c der Satzung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder; § 2 Tarifvertrag Altersversorgung – ATV bzw. § 5 Versorgungs-Tarifvertrag – VersTV. Die Umlagenfinanzierung ergibt sich aus § 64 der Satzung der VBL.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

4.1.1. Beurteilung nach österreichischem Steuerrecht:

Nach **§ 1 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988)** sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich grundsätzlich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Da der BF seinen Wohnsitz unbestritten im Inland hatte, ist er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig iSd § 1 Abs 2 EStG 1988.

Der Einkommensteuer unterliegen nach **§ 2 Abs 3 Z 5 EStG 1988** ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind ua nach **§ 25 Abs 1 Z 1 lit a erster Satz EStG 1988** Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Die Zahlungen der ***Arbeitgeber1-HR*** werden aufgrund eines früheren Dienstverhältnisses ausgezahlt und sind daher Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a erster Satz EStG 1988.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind weiters nach **§ 25 Abs 1 Z 3 lit a erster Satz EStG 1988** Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

Die Zahlungen der Pensionsversicherungsanstalt stammen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung, und sind daher Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind weiters nach **§ 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988** Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Die Pensionsversicherung im Rahmen der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung ist grundsätzlich ein System der Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen, auch wenn einzelne Elemente der Freiwilligkeit im Bereich der Höherversicherung und Weiterversicherung gegeben sind. Eine ausländische Sozialversicherung entspricht daher jedenfalls nur dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Sowohl die Rentenzahlungen aus der französischen Carsat Alsace Moselle, als auch der französischen Malakoff Mederic Retraite Arrco basieren auf einem Pflichtversicherungssystem mit Pflichtbeiträgen und sind daher als einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechend anzusehen, weshalb die daraus bezogenen Zahlungen als Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 anzusehen sind.

Die deutsche VBL Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder BAV weist Elemente sowohl einer Sozialversicherung, als auch einer Pensionskasse auf. Da sie für öffentlich Bedienstete eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen darstellt und sich im hier relevanten Abrechnungsverband West ausschließlich im Umlageverfahren finanziert, ist sie als einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechend anzusehen, weshalb die daraus bezogenen Einkünfte ebenfalls unter § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 zu subsumieren sind.

4.1.2. Anwendung der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen:

Ein Besteuerungsrecht an den ausländischen Einkünften besteht nur insoweit, als dieses nicht durch die Regelungen zwischenstaatlicher Doppelbesteuerungsabkommen (konkret mit Frankreich bzw. mit Deutschland) eingeschränkt wird.

Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Frankreich

Hiezu ist das **Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 613/1994 idF BGBl. III Nr. 93/2018** anwendbar. (DBA-Frankreich)

Art 3 Abs 2 des DBA-Frankreich bestimmt zur Auslegung von Begriffen Folgendes:

Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt. Der Ausdruck „Recht dieses Staates“ bezieht sich im Allgemeinen auf das bei der Abkommensanwendung den anderen Rechtszweigen dieses Staates vorgehende Steuerrecht.

Art 4 Abs 1 des DBA-Frankreich definiert den Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ wie folgt:

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

Nach Art 4 Abs 1 DBA-Frankreich ist der BF im betreffenden Jahr als in Österreich ansässig anzusehen.

Art 18 DBA-Frankreich bestimmt Folgendes:

Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Die gegenständlichen Zuflüsse aus Frankreich von CARSAT und ARRCO stellen unbestritten Ruhegehälter für frühere unselbständige Arbeit iSd Art 18 DBA-Frankreich dar.

Da der BF diese Ruhegehälter nicht für frühere, dem Staat Frankreich, einer Gebietskörperschaft, oder Körperschaft des öffentlichen Rechts geleistete Dienste erhält, sind die Voraussetzungen des Art 19 Abs 1 DBA-Frankreich nicht gegeben. Das Besteuerungsrecht für die Renten der CARSAT und der ARRCO liegt somit nach Art 18 Abs 1 DBA-Frankreich ausschließlich bei Österreich als Ansässigkeitsstaat.

Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Deutschland:

Das relevante Abkommen ist hierbei das **Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 idF BGBl. III Nr. 32/2012.** (DBA-Deutschland)

Art 3 Abs 2 DBA-Deutschland bestimmt zur Auslegung von Begriffen Folgendes:

Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Nach **Art 4 Abs 1 DBA-Deutschland** definiert den Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ wie folgt:

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus

Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Nach Art 4 Abs 1 DBA-Deutschland ist der BF im betreffenden Jahr als in Österreich ansässig anzusehen.

Bezüglich Ruhegehältern, Renten und ähnlichen Zahlungen bestimmt **Art 18 DBA-Deutschland** Folgendes:

(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

(3) Wiederkehrende und einmalige Vergütungen, die ein Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person für einen Schaden zahlt, für dessen Folgen die staatliche Gemeinschaft in Abgeltung eines besonderen Opfers oder aus anderen Gründen nach versorgungsrechtlichen Grundsätzen entsteht, oder der als Folge von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung oder des Wehr- oder Zivildiensts entstanden ist (einschließlich Wiedergutmachungsleistungen), dürfen abweichend von Absatz 1 nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(4) Der Begriff „Rente“ bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslanglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

Bezüglich Ruhegehältern für ehem. Tätigkeiten im öffentlichen Dienst bestimmt **Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland** abweichend folgendes:

Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen abweichend von Artikel 18 nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Ruhegehälter dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die

natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

Die von der ***Arbeitgeber1-HR*** bezahlten Renten sind als Betriebsrente zu beurteilen, weshalb das Besteuerungsrecht nach Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland ausschließlich Österreich als Ansässigkeitsstaat zukommt.

Die von der Rentenversicherung Bund ausgezahlten Beträge sind als Sozialversicherungsrente anzusehen, weshalb das diesbezügliche Besteuerungsrecht nach Art 18 Abs 2 DBA-Deutschland ausschließlich dem auszahlenden Staat, also Deutschland, zukommt.

Die konkrete Einordnungen der Zahlungen aus der VBL ist strittig (vgl. die detaillierte Darstellung in BFG 21.10.2024, RV/7104445/2020). Nach österreichischem Steuerrecht fallen diese Bezüge unter nichtselbständige Einkünfte iSd § 25 EStG 1988. Sie stellen somit Ruhegehälter iSd Art 18 bzw. Art 19 DBA-Deutschland dar. Die Zahlungen aus der VBL werden an den BF für Dienste, die von seiner Ex-Gattin für die Bundesrepublik Deutschland, einer Gebietskörperschaft oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistet wurden, gezahlt. Der BF ist zwar in Österreich ansässig, aber kein österreichischer Staatsbürger. Das Besteuerungsrecht wird somit durch Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland ausschließlich Deutschland zugewiesen.

Hinsichtlich der Zahlungen aus der österreichischen PVA liegt sowohl nach Art 18 DBA-Frankreich, als auch nach Art 18 Abs 2 DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht ausschließlich bei Österreich, da der BF hier ansässig ist bzw. die Zahlungen Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung darstellen.

Zusammengefasst sind die Besteuerungsrechte somit bei folgenden Staaten gelegen:

<i>Quellenstaat</i>	<i>Auszahlende Stelle</i>	<i>Besteuerungsrecht</i>
Österreich	Pensionsversicherungsanstalt	Österreich
Frankreich	CARSAT	Österreich
Frankreich	ARRCO	Österreich
Deutschland	***Arbeitgeber1-HR***	Österreich
Deutschland	Rentenversicherung Bund	Deutschland
Deutschland	VBL	Deutschland

Hinsichtlich der Einkünfte, die in Deutschland zu besteuern sind, bestimmt **Art 23 DBA-Deutschland** auszugsweise folgendes:

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

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

d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Nach Art 18 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland bzw. nach § 19 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland sind die von der deutschen Rentenversicherung Bund und die von der VBL erhaltenen Zahlungen unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung in Österreich auszunehmen. Diese Einkünfte dürfen somit bei Bemessung des auf das österreichische Einkommen anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt werden, wodurch diese Einkünfte selbst keiner Besteuerung unterzogen werden, sich aber der Steuersatz für das restliche Einkommen entsprechend erhöht.

Nach deutscher Rechtsmeinung fallen die Zahlungen aus der VBL nicht unter Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland, sondern unter Art 21 des DBA-Deutschland (vgl. BFG 21.10.2024, RV/7104445/2020; Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 18 Rz 36; Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) Die Verteilungsnormen im OECD-MA (Art 6 bis 22 OECD-MA) – Teil 2 Rz 706), weshalb diese nach deutscher Rechtsmeinung im Ansässigkeitsstaat, also Österreich zu besteuern wären. Deutschland hat diese Zahlungen auch tatsächlich keiner Besteuerung unterworfen, wie sich aus dem vorliegenden Einkommensteuerbescheid ergibt. Aufgrund unterschiedlicher Abkommensauslegung der einzelnen Staaten würde dies im Ergebnis eine Doppelnichtbesteuerung bedeuten.

Für solche Fälle sieht Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland einen Methodenwechsel von der Befreiungsmethode auf die Anrechnungsmethode vor.

Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland besagt für diesen Fall: *Der Ansässigkeitsstaat vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 und nicht durch Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel, wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte [...] unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet [...] werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung [...] die betreffenden Einkünfte [...] unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden.*

Bei einer abschließenden Zuteilungsnorm, die durch die Einschränkung „nur“ bei der Zuweisung des Besteuerungsrechtes erkennbar ist, bedarf es keiner Anwendung des Methodenartikels mehr (vgl. zB *Häck/Schönfeld* in DBA³ Art 23A S 1407 RZ 1; *Bendlinger/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (Art 23 A und B OECD-MA) RZ 5). Der VwGH hat auch zum DBA mit Italien ausgesprochen, die Einschränkung „nur“ im Sinne einer obgenannten abschließenden Zuteilungsnorm bewirke, dass die betroffenen Einkünfte nicht im Sinne der im Methodenartikel zugrunde gelegten Methode (im Anlassfall Anrechnungsmethode) zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021).

Da im konkreten Fall bereits aufgrund Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht an den von der VBA ausbezahlten Bezügen ausschließlich Deutschland zugeordnet wird, sind diese dem Methodenartikel nicht mehr zugrunde zu legen.

In der Lehre ist umstritten, ob Bestimmungen, wie die Rückfallsklausel nach Art 23A Abs 4 OECD-MA auch im Regelungsbereich von Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge anwendbar sind (verneinend zB *Häck/Schönfeld* in *Schönfeld/Ditz*, DBA³ (2025) S. 1407 RZ 1; *Lang/Frenkenberger*, Vermeidung der deutschen Nichtbesteuerung aufgrund von Qualifikationskonflikten nach dem DBA Deutschland, BFGjournal 11-12/2024, 391; aufgrund des Regelungszweckes bejahend *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2025, 345).

Auch wenn der Sinn und Zweck der Regelung, nämlich der Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung, in einem solchen Fall einen Methodenwechsel nahelegen würde, so ist eine solche Interpretation nicht vom Wortlaut der Bestimmungen gedeckt. Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland nimmt explizit nur Bezug auf Art 23 DBA-Deutschland und kann somit keine Durchbrechung der bereits in Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland abschließend geregelten Verteilung rechtfertigen. Dafür spricht auch die unterschiedliche Formulierung von Art 28 Abs 1 DBA-Deutschland, der lediglich auf eine „Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel“ Bezug nimmt, während Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland sich auf „nach diesem Abkommen von der Besteuerung“ ausgenommene Einkünfte bezieht. Wäre es Wunsch der Vertragsparteien gewesen, Art 28 Abs 1 DBA-Deutschland auf sämtliche, auch abschließende, Verteilungsnormen anzuwenden, so hätten diese eine umfangreichere Formulierung, ähnlich

Art 23 Abs 3 lit d DBA-Deutschland, verwendet. Da die Doppelbesteuerung somit bereits nach Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland vermieden wird, ist die Anwendungsmöglichkeit des Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland nicht eröffnet.

Österreich kann somit die Einkünfte aus der VBL nicht besteuern. Die Bezüge der VBL und auch die Bezüge der Rentenversicherung Bund dürfen jedoch nach Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland progressionserhöhend angesetzt werden.

Progressionsvorbehalte sind grundsätzlich unionsrechtskonform (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099 mit Verweis auf EuGH 14.11.2006, C-513/04).

4.1.3. Steuererhebung nach inländischem Recht:

Gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0035 mwN)

Gem. **§ 2 Abs 8 EStG 1988** sind für die Ermittlung ausländischer Einkünfte die Bestimmungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes maßgebend. Abzüge von steuerfreien Teilen, die sich ausschließlich aus dem deutschen Steuerrecht ergeben, sind daher ausgeschlossen (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Entgegen dem deutschen Steuerrecht kennt das österreichische EStG keinen steuerfreien Rententeil. Auch ein Werbungskostenpauschbetrag kann nach § 16 Abs 3 zweiter Satz nur berücksichtigt werden, wenn die Einkünfte keinen Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen. Daher ist nicht bloß der sich aus dem deutschen Einkommensteuerbescheid ergebende Nettobetrag von € 8.062 für die Berechnung der Progressionsbesteuerung anzusetzen, sondern richtigerweise eine Beurteilung nach österreichischem Steuerrecht vorzunehmen. Eine Einbeziehung des steuerfreien Teils der deutschen Rente in den Progressionsvorbehalt steht im Einklang mit der Rspr. des VwGH, der darin unter Hinweis auf die Rspr. des EuGH keine europarechtswidrigkeit erblickt hat (vgl. VwGH 2.6.2021, Ra 2020/15/0132 mwN).

Der Umstand, dass die Beiträge zu den ausländischen Sozialversicherungen vom Nettolohn entrichtet wurde, wirkt sich nicht auf die Höhe der Einkünfte aus. Einerseits sind sämtliche Einkünfte als Bezüge aus ausländischen gesetzlichen Sozialversicherungen nach § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 anzusehen. Selbst, wenn die VBL als ausländische Pensionskasse iSd § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 zu qualifizieren wäre, wären die Beiträge aufgrund einer gesetzlichen

Verpflichtung zu leisten, weshalb sie in Österreich nach § 16 Abs 4 Z 4 lit a bzw. lit e EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig waren und daher § 25 Abs 1 Z 2 lit b zweiter Satz EStG 1988 nicht anwendbar ist. Voraussetzung der eingeschränkten Steuerpflicht nach § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 ist nämlich insbesondere, dass die Beitragsleistungen weder im Inland noch im Ausland von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar waren (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123). Hierbei kommt es jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Dies gilt auch für die Zuflüsse aus der französischen CARSAT und ARRCO.

Die Höhe der Einkünfte wurde vom BF, abgesehen in Bezug auf die obigen Punkte, nicht bestritten. Das BFG konnte diesbezüglich keine Unstimmigkeiten erkennen. Aus diesem Grund war der Einkommensteuerbescheid lediglich dahingehend zu korrigieren, dass die von der VBL zugeflossenen Zahlungen von den inländischen Einkünften zu den Progressioneinkünften zu verschieben waren, wodurch die Höhe des Einkommens anzupassen und der Bescheid entsprechend abzuändern war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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.

Eine Revision war zuzulassen, da Rechtsprechung des VwGH einerseits zu der Frage fehlt, unter welche Abkommensbestimmung Zahlungen aus der deutschen VBL Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder BAV fallen, sowie zu der Frage, ob die Bestimmung des Art 28 Abs 1 lit a DBA-Deutschland idF BGBl. III Nr. 32/2012 auch im Regelungsbereich von Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge anwendbar ist.

Graz, am 13. Oktober 2025

Urteil vom 18. Dezember 2024, I R 39/21

Zeitliche Voraussetzungen einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte

ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR39.21.0

BFH I. Senat

DBA GBR 1964 Art 2 Abs 1 Buchst I, AO § 12, OECDMustAbk Art 5, OECD-MA Art 5, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG München, 15. Juli 2020, Az: 7 K 770/18

Leitsätze

1. Eine "feste" Geschäftseinrichtung setzt in ihrem Zeitbezug grundsätzlich eine Mindestdauer von sechs Monaten voraus (Bestätigung der Senatsrechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 28.06.2006 - I R 92/05, BFHE 214, 295, BStBl II 2007, 100). Diese Mindestdauer bezieht sich nicht nur auf die Geschäftseinrichtung, sondern auch auf die unternehmerische Tätigkeit, die in der Geschäftseinrichtung ausgeübt wird. Die Frist ist auch dann nicht eingehalten, wenn sie lediglich durch die Abwicklung eines Unternehmens überschritten wird.
2. Dass ein Unternehmen nur für weniger als sechs Monate besteht und die Tätigkeit dieses Unternehmens vollständig in der Geschäftseinrichtung des Betriebsstättenstaats ausgeübt wird, rechtfertigt keine Ausnahme von der Mindestdauer.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.07.2020 - 7 K 770/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die abkommensrechtliche Betriebsstätte eines gewerblichen Goldhandels im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland (Großbritannien).
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wohnten im Jahr 2007 (Streitjahr) in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Am 18.09.2007 gründeten sie in London nach britischem Recht die beigeladene X, eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer General Partnership (Beteiligungsquoten: 84,5 % [Kläger zu 1.], 14,5 % [Kläger zu 2.] und 1 % [Kläger zu 3.]). Gesellschaftszweck war der Handel, insbesondere mit Edelmetallen, anderen Metallen und anderen Rohstoffen. Die Kläger waren laut Gesellschaftsvertrag zur einstimmigen Geschäftsführung befugt. Am 28.10.2008 wurde der Geschäftsbetrieb der X veräußert. Im Anschluss daran wurde die Gesellschaft aufgelöst.
- 3 Am 18.09.2007 vereinbarte X mit dem "Office-Dienstleister" ... (Vermieter) ein "Business Centre Service Agreement". Gegenstand des Vertrags war vor allem die Anmietung eines Büros in London mit zwei Arbeitsplätzen für den Zeitraum vom 22.10.2007 bis zum 30.04.2008. Darüber hinaus nahmen die Kläger verschiedene weitere Serviceleistungen in Anspruch (zum Beispiel Sekretariat, Kurierdienst, Überlassung von IT). Außerdem erwarben sie Büromaterial und EDV-Zubehör. Personal wurde nicht eingestellt. Die Kläger hielten sich im Zeitraum 18.09.2007 bis April 2008 abwechselnd und gemeinsam an verschiedenen Tagen in London auf.
- 4 Am 30.10.2007 unterzeichneten die Kläger mit ...Bank, Zürich (Bank), einen Rahmenkreditvertrag über ... US-Dollar für die Gewährung von Darlehen zum Kauf von Gold. Auf dieser Grundlage kam es zum Abschluss von

Darlehensverträgen. Zu den der Bank gewährten Sicherheiten gehörten unter anderem das in einem Tresor der Bank für X gelagerte physische Gold sowie Put-Optionen auf Gold.

- 5 In der Folge tätigte X mit der Bank Goldgeschäfte sowohl in physischer als auch in verbriefter Form für eigene Rechnung. Hierzu unterhielt X bei der Bank ein Anlagekonto für Edelmetalle. X kaufte am 13.12.2007 ... Barren physisches Gold zu jeweils ... oz für insgesamt ... US-Dollar, die sie am 03.01.2008 für insgesamt ... US-Dollar wieder veräußerte. Außerdem kaufte sie ab 31.10.2007 bis zum 03.01.2008 Gold in verbriefter Form, das sie bis zum 08.01.2008 vollständig veräußerte. Darüber hinaus schloss X im Zeitraum vom 31.10.2007 bis zum 08.01.2008 zur Sicherung mehrere Optionsgeschäfte (sogenannte Plain-Vanilla-Optionen) ab, die zum 15.01.2008 verfielen, sowie im November und Dezember 2007 insgesamt vier Devisen-Swap-Geschäfte. Am 03.04.2008 und am 25.06.2008 kam es zum Abschluss von insgesamt vier Devisen-Kassa-Geschäften. Am 03.04.2008 kaufte X ... oz Gold in verbriefter Form (Mindestmenge für ein Kaufgeschäft), die sie am 21.05.2008 wieder veräußerte.
- 6 Für den Zeitraum 18.09.2007 bis 05.04.2008 gab X in Großbritannien eine Steuererklärung ab. In Deutschland reichte sie für das Streitjahr eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfreien Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung in der für das Streitjahr geltenden Fassung --AO--). Aus dem Goldhandel seien negative "Einkünfte gemäß § 4 Abs. 3 EStG" in Höhe von ... € erzielt worden, die entsprechend der Beteiligungsquoten der Kläger zu einem negativen Progressionsvorbehalt gemäß § 32b des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) führten.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ am 10.05.2011 einen negativen Feststellungsbescheid, in dem die beantragte Feststellung abgelehnt wurde. Einspruch und Klage blieben erfolglos (Finanzgericht --FG-- München, Urteil vom 29.06.2015 - 7 K 928/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1931).
- 8 Im Revisionsverfahren hat der Senat die Sache wegen des Fehlens der notwendigen Beiladung der X durch Urteil vom 27.09.2017 - I R 62/15 (BFH/NV 2018, 620) an das FG zurückverwiesen. Im zweiten Rechtsgang blieb die Klage aber ebenfalls erfolglos. Das FG ging in seinem Urteil vom 15.07.2020 - 7 K 770/18 (EFG 2020, 1679) zwar davon aus, dass X einen gewerblichen Goldhandel betrieben habe. Die daraus erzielten Einkünfte könnten aber keiner in Großbritannien belegenen Betriebsstätte zugeordnet werden. X habe in Großbritannien nicht über eine hinreichend verstetigte feste Geschäftseinrichtung verfügt.
- 9 Die Kläger rügen mit ihrer Revision die Verletzung sowohl formellen als auch materiellen Rechts. Sie beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG München zurückzuverweisen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.
- 12 Die von den Klägern geltend gemachten Verfahrensmängel waren auch Grundlage eines Antrags auf Berichtigung des Tatbestands nach § 108 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FG hat diesen Antrag mit Beschluss vom 08.09.2020 überwiegend abgelehnt und lediglich die Angaben zur Laufzeit der Darlehen korrigiert. Mit Beschluss vom gleichen Tag hat das FG den Tatbestand wegen offenkundiger Unrichtigkeiten nach § 107 Abs. 1 FGO geändert.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat rechtsfehlerfrei dahin erkannt, dass die über die X erzielten Einkünfte nicht Gegenstand einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind; es liegen wegen fehlender ausländischer Betriebsstätte keine Einkünfte vor, die nach einem DBA von der inländischen Bemessungsgrundlage auszunehmen sind.
- 14 1. Auf Grundlage der Feststellungen des FG erzielten die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Kläger im Streitjahr gewerbliche Einkünfte aus einem über die X ausgeübten Goldhandel (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 EStG). Abkommensrechtlich handelt es sich hierbei um gewerbliche Unternehmensgewinne im Sinne des Art. III des

Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26.11.1964 (BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23.03.1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140) --DBA-Großbritannien 1964/1970-- . Da zwischen den Beteiligten insoweit kein Streit mehr besteht, wird von weiteren Ausführungen abgesehen.

- 15** 2. Diese Einkünfte sind nicht einer Betriebsstätte in Großbritannien zuzuordnen und deshalb auch nicht nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a DBA-Großbritannien 1964/1970 i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 Nr. 2 EStG von der inländischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Es fehlt an einer in Großbritannien belegenen Betriebsstätte im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I DBA-Großbritannien 1964/1970.
- 16** a) Eine Betriebsstätte ist nach Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. i DBA-Großbritannien 1964/1970 eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Nach Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. ii und iii DBA-Großbritannien 1964/1970 gelten als Betriebsstätte insbesondere ein Ort der Leitung oder eine Geschäftsstelle, nicht aber --unter anderem-- das Unterhalten einer festen Geschäftseinrichtung ausschließlich zur Werbung, zur Erteilung von Auskünften, zur wissenschaftlichen Forschung oder zur Ausübung ähnlicher Tätigkeiten, die für das Unternehmen vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.
- 17** Eine feste Geschäftseinrichtung liegt vor, wenn sich bei einer Gesamtwürdigung der in Wechselwirkung zueinanderstehenden Merkmale der zeitlichen und örtlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung sowie der dauerhaften Verfügungsmacht des Unternehmens über diese Geschäftseinrichtung eine ausreichende Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ergibt (zu weiteren Einzelheiten s. das Senatsurteil vom 18.12.2024 - I R 47/21, m.w.N., zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 18** b) Hinsichtlich der zeitlichen Voraussetzungen einer "festen" Geschäftseinrichtung ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass grundsätzlich eine Mindestdauer von sechs Monaten überschritten sein muss.
- 19** Der Senat ist bereits in der Vergangenheit von einer solchen Mindestdauer ausgegangen (z.B. Senatsurteil vom 28.06.2006 - I R 92/05, BFHE 214, 295, BStBl II 2007, 100, m.w.N.; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl I 1999, 1076, Tz. 1.2.1.1; Wassermeyer/Kaesler in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 37a; Hruschka in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 5 (2014) Rz 56). Hieran wird weiterhin festgehalten, da in der Regel erst nach sechs Monaten eine ausreichend intensive Bindung zum Betriebsstättenstaat entsteht, die es rechtfertigt, abkommensrechtlich nach Art. III Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 nicht mehr ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats anzunehmen, sondern die Schwelle zu einem Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats zu überschreiten.
- 20** Dagegen ist für die teilweise in der Literatur vertretene Mindestdauer von zwölf Monaten (Züger in Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 56 f.) im DBA-Großbritannien 1964/1970 kein ausreichender Anhaltspunkt erkennbar. Dass für den Sonderfall einer Montagebetriebsstätte in Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. ii Doppelbuchst. gg DBA-Großbritannien 1964/1970 ausdrücklich eine Frist von zwölf Monaten geregelt ist, spricht gerade gegen die Übertragung einer solchen Frist auf sämtliche andere Betriebsstätten (Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 5 Rz 33).
- 21** c) Darüber hinaus ist das FG ohne Rechtsfehler davon ausgegangen, dass sich die Frist von sechs Monaten nicht nur auf die Dauer der Anmietung des Büroraums bezieht, sondern auch auf die unternehmerische Tätigkeit, die in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübt wird (vgl. auch Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 5 Rz 32).
- 22** Eine Betriebsstätte setzt nach Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. i DBA-Großbritannien 1964/1970 kumulativ sowohl eine feste Geschäftseinrichtung als auch eine unternehmerische Tätigkeit voraus, die in dieser Geschäftseinrichtung ausgeübt wird (vgl. auch Wassermeyer/Kaesler in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 56 f.). Durch die Verwendung des Begriffs "Geschäfts"einrichtung wird zwischen diesen Merkmalen eine besondere Verknüpfung hergestellt. In der Folge müssen die zeitlichen Voraussetzungen nicht nur für die Geschäftseinrichtung, sondern auch für die unternehmerische Tätigkeit erfüllt sein. Besonders deutlich wird dies unter Berücksichtigung der englischen Fassung der DBA, da hier der Begriff "Betriebsstätte" als "permanent establishment" bezeichnet wird (Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 5 Rz 32). Dadurch bezieht sich das zeitliche Kriterium der Dauerhaftigkeit schon begrifflich auf die gesamten Voraussetzungen einer Betriebsstätte.
- 23** d) Ausgehend von den Feststellungen des FG, wonach die unternehmerische Tätigkeit (Goldhandel) nicht für eine Dauer von mehr als sechs Monaten geplant war und auch tatsächlich schon Mitte Januar 2008 geendet hat, ist die

grundsätzliche Mindestdauer von sechs Monaten im Streitfall nicht erfüllt und die Annahme einer Betriebsstätte in Großbritannien damit ausgeschlossen.

- 24** Ob für den Beginn der Frist bereits auf den Abschluss des Mietvertrags am 18.09.2007 oder erst auf den im Mietvertrag genannten Zeitpunkt 22.10.2007 abzustellen ist (und welche Bedeutung für diesen Zeitraum die Nutzung eines "virtual office" vor dem 22.10.2007 zukommt), kann unter diesen Umständen offengelassen werden. Entsprechendes gilt für die Frage, ob auf die voraussichtliche (so Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 37a; Fresch/Strunk in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 5 Rz 54) oder (nur) auf die tatsächliche (so wohl Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 5 Rz 37) Dauer der unternehmerischen Tätigkeit abzustellen ist. Die Mindestdauer von sechs Monaten wird auf Grundlage der Feststellungen des FG in jedem Fall unterschritten.
- 25** e) Das FG hat weiterhin zu Recht entschieden, dass eine Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Streitfalls keine Ausnahme von der 6-Monats-Frist rechtfertigt.
- 26** aa) Dass die unternehmerische Tätigkeit eines nur für weniger als sechs Monate bestehenden Unternehmens (hier: Goldhandel) vollständig in der Geschäftseinrichtung des Betriebsstättenstaats (hier: angemieteter Büroraum in London) ausgeübt wird, reicht hierfür nicht aus (kritisch auch Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 5 Rz 36; Kahle/Kindich in Lübbenhüsen/Kahle, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2. Aufl., Rz 2.144; Eckl, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2009, 510, 511; Ronge, IStR 2013, 266, 268). Die in der Literatur vertretene Gegenauffassung (Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 37a; wohl auch Haase in Haase, AStG/DBA, 4. Aufl., Art. 5 MA Rz 75), die insbesondere auf Tz. 30 des OECD-Musterkommentars 2017 zu Art. 5 des OECD-Musterabkommens (in der im Streitjahr geltenden Fassung: Tz. 6 OECD-Musterkommentar 2005) verweist, ist abzulehnen.
- 27** Abgesehen davon, dass es zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Großbritannien 1964/1970 noch keinen OECD-Musterkommentar gab und dieser ohnehin keine Bindungswirkung im Finanzprozess entfaltet (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 05.12.2023 - I R 42/20, BFHE 283, 94), hat Deutschland insoweit (s. Tz. 45.8 OECD-Musterkommentar 2005 und Tz. 179 OECD-Musterkommentar 2017) einen Vorbehalt aufgenommen (vgl. zur Wirkung eines solchen Vorbehalts auch Senatsurteil vom 13.04.2022 - I R 1/19, BFHE 277, 137, BStBl II 2023, 16, m.w.N.). Im Übrigen ist eine entsprechende Ausnahme von der Mindestdauer bereits deshalb abzulehnen, weil die Intensität einer Verwurzelung im Betriebsstättenstaat nicht davon abhängen kann, ob und in welchem Umfang auch unternehmerische Tätigkeiten in anderen Staaten ausgeübt werden. Letztlich ist die Verwurzelung im Betriebsstättenstaat allein an den dortigen Umständen zu messen. Nur so kann bestimmt werden, ob abkommensrechtlich die Schwelle zum Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats überschritten ist oder ob es beim Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats bleibt.
- 28** Dies widerspricht auch nicht dem bei der Abgrenzung des Betriebsstättenbegriffs sachimmanenten Gedanken, betriebsstättenlose Einkünfte beziehungsweise sogenanntes floating income grundsätzlich zu vermeiden. In den hierzu ergangenen Entscheidungen (Senatsurteil vom 19.12.2007 - I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456; vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 30.06.2020 - 5 K 3305/17, juris, Rz 73) ging es maßgeblich um die Zuordnung von Einkünften, wenn zumindest an einem Ort eine Betriebsstätte besteht. Sofern --wie im Streitfall-- überhaupt keine Betriebsstätte vorhanden ist, muss und kann nach der abkommensrechtlichen Systematik auf die Grundregel des Art. III Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 zurückgegriffen werden, wonach das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zusteht.
- 29** Darüber hinaus besteht auch kein Widerspruch zum Senatsurteil vom 26.02.2014 - I R 56/12 (BFHE 245, 143, BStBl II 2014, 703). Zwar hat der Senat in dieser Entscheidung den Betriebsausgabenabzug für den Gründungsaufwand einer festen Einrichtung in einem ausländischen DBA-Staat auch dann abgelehnt, wenn die Errichtung der festen Einrichtung letztlich scheitert. Dem lag jedoch ein vom Streitfall abweichender Sachverhalt zugrunde, da die dortige Errichtung der festen Einrichtung auf einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten ausgerichtet war.
- 30** bb) Dass die Abwicklung des für kürzere Zeit bestehenden Unternehmens über die 6-Monats-Frist hinausgegangen ist, rechtfertigt ebenfalls keine Ausnahme.
- 31** Hierfür kommt es nicht darauf an, ob die nach dem 15.01.2008 ausgeübten Tätigkeiten --wie vom FG angenommen-- als Hilfstätigkeiten im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. iii Doppelbuchst. ee DBA-Großbritannien 1964/1970 zu qualifizieren sind. Vielmehr ist entscheidend, dass ein bereits eingestelltes Unternehmen grundsätzlich nicht allein dadurch eine Betriebsstätte begründen kann, dass seine Abwicklung eine

längere Zeit in Anspruch nimmt. Solche Abwicklungstätigkeiten tragen in der Regel nicht mehr zur Verwurzelung des Unternehmens im Betriebsstättenstaat bei, da sie gerade nicht auf einen Verbleib, sondern auf ein Verlassen des Betriebsstättenstaats gerichtet sind.

- 32** Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn im Rahmen einer Abwicklung noch singuläre Geschäfte mit Dritten getätigt werden, die vom ursprünglichen Geschäftszweck gedeckt sind (wie im Streitfall insbesondere der Ankauf einer Mindestmenge von Gold am 03.04.2008). Allerdings bleibt es der tatrichterlichen Würdigung vorbehalten, ob wegen der Art und des Umfangs dieser Geschäfte letztlich von einer Fortführung der ursprünglichen unternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist (vgl. allgemein Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 52). In diesem Fall könnten die Tätigkeiten zu einer weiteren Verwurzelung im Betriebsstättenstaat beitragen, zumal auch andere Unterbrechungen der unternehmerischen Tätigkeit für die Berechnung der 6-Monats-Frist unschädlich sein können (vgl. hierzu Senatsurteil vom 28.06.2006 - I R 92/05, BFHE 214, 295, BStBl II 2007, 100; Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 58; ähnlich auch Haase in Haase, AStG/DBA, 4. Aufl., Art. 5 MA Rz 76). Das FG hat die konkreten Umstände des Streitfalls jedoch dahin gewürdigt, dass der ursprüngliche Goldhandel der X nicht fortgeführt worden ist und hierzu vor allem auf das geringe wirtschaftliche Volumen abgestellt.
- 33** 3. Der Senat ist nach § 118 Abs. 2 FGO an die tatsächliche Würdigung des FG zur geplanten und tatsächlichen Dauer des Unternehmens gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Die Würdigung widerspricht weder Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungssätzen. Die von den Klägern geltend gemachten Verfahrensmängel liegen nicht vor.
- 34** a) Das FG hat weder gegen seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen noch folgt ein Verfahrensmangel aus § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO (Entscheidung nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens, Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten).
- 35** aa) Die Kläger rügen insoweit, dass aus der Befristung der Goldoptionen bis zum 15.01.2008 nicht auf eine "bewusste" Befristung des Goldhandels geschlossen werden könne, da für die von X vereinbarten sogenannten Plain-Vanilla-Optionen keine andere Laufzeit möglich gewesen sei. Außerdem sei das FG unzutreffend von einer Befristung des Mietvertrags bis zum 30.04.2008 ausgegangen, obwohl es ohne Kündigung zu einer automatischen Verlängerung gekommen wäre. Es widerspreche zudem der Logik, aus einem bis zum 30.04.2008 laufenden Vertrag auf eine Einstellung des Goldhandels zum 15.01.2008 zu schließen. Das Argument des FG, die Kläger hätten sich ab dem 15.01.2008 aus anderen Gründen in London aufgehalten, sei eine unzutreffende Unterstellung, für die sich aus den Akten kein Ansatzpunkt ergebe. Dem protokollierten Klägervortrag in der mündlichen Verhandlung vom 15.07.2020 sei ebenfalls keine Beendigung des Goldhandels zum 15.01.2008 zu entnehmen, da dort nur von dem Erliegen des Geschäfts mit der Bank, aber nicht von einem Erliegen ab dem 15.01.2008 gesprochen worden sei. Auch die auf Grundlage einer Marktbeobachtung getroffene Entscheidung, kein Handelsgeschäft abzuschließen, gehöre zur aktiven Tätigkeit eines Goldhändlers. Schließlich habe das FG nicht den Vortrag der Kläger berücksichtigt, noch im April und Mai 2008 den Versuch unternommen zu haben, zur Weiterführung des Goldgeschäfts einen Goldhändler in Südafrika zu erwerben sowie nach dem 15.01.2008 Rechnungen für Servicedienstleistungen erhalten und Zinserträge erzielt zu haben. Dass die mit der Bank vereinbarten Darlehen nicht auf 14 Tage befristet gewesen seien, habe das FG im Rahmen seines Beschlusses vom 08.09.2020 zur Tatbestandsberichtigung gemäß § 107 FGO berücksichtigt und könne deshalb ebenfalls nicht für eine Befristung des gewerblichen Goldhandels der X sprechen.
- 36** bb) Zwar hat sich das FG im Rahmen seiner Gesamtwürdigung auch auf vertragliche Regelungen und Umstände gestützt, die nicht zwingend für eine nur kurzfristige Ausrichtung des Goldhandels bis Januar 2008 und dessen tatsächliche Einstellung ab dem 15.01.2008 sprechen. Die Würdigung durch das FG bleibt aber zumindest möglich und ist frei von Widersprüchen. Darüber hinaus hat das FG alle wesentlichen Umstände des Streitfalls in seine Würdigung einbezogen (vgl. hierzu allgemein BFH-Urteile vom 20.05.2010 - VI R 12/08, BFHE 230, 136, BStBl II 2010, 1069; vom 23.08.2023 - X R 15/22, BFH/NV 2023, 1397), ohne dass sich ihm die Notwendigkeit einer weiteren Sachverhaltsaufklärung hätte aufdrängen müssen.
- 37** Soweit es den Mietvertrag betrifft, geht es dem FG im Ausgangspunkt erkennbar nur darum, dass überhaupt ein Endtermin innerhalb von circa sechs Monaten nach der Anmietung vereinbart war. Deshalb liegt auch kein Widerspruch vor, wenn später unter Berücksichtigung weiterer Tatsachen von einer voraussichtlichen Beendigung des Unternehmens schon im Januar 2008 ausgegangen wird.
- 38** Hinsichtlich der Optionen stellt das FG allein darauf ab, dass diesen Optionen eine Verfallsfrist zum 15.01.2008 zugrunde lag. Ob die Vereinbarung einer anderen Frist bei den gewählten Plain-Vanilla-Optionen möglich gewesen wäre, spielte für das FG erkennbar keine Rolle. Im Übrigen haben die Kläger die Möglichkeit einer anderen Frist in

ihrer Revisionsbegründung selbst eingeräumt, auch wenn eine solche Option lediglich in anderer und unrentabler Form möglich gewesen sein soll.

- 39** Die Würdigung des FG zu den Äußerungen des Klägers zu 1. zum Zeitpunkt des "Erliegens" des Geschäfts ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Laut Protokoll der mündlichen Verhandlung bezog sich diese Äußerung auf ein Gespräch mit der Bank am 15.01.2008, in dem die Bank den Klägern mitteilte, dass die Finanzierungsbedingungen nicht mehr aufrechterhalten werden könnten. Wenn das FG aus dieser zeitlichen Zäsur --und aus dem Fehlen substantiierter Angaben zu Art und Zeitpunkt der neuen Finanzierungsbedingungen-- den Schluss zieht, dass die unternehmerische Tätigkeit bereits zum 15.01.2008 eingestellt worden war, ist dies zumindest möglich und damit revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 40** Die Würdigung des FG steht auch nicht im Widerspruch zu den Geschäften, die nach dem 15.01.2008 geschlossen wurden. Insbesondere der Vortrag des Klägers zu 1. zum Gegenstand des Unternehmens (laut Protokoll der mündlichen Verhandlung großvolumige Goldtransaktionen von "mindestens ... Dollar") führt dazu, dass die Würdigung des FG, es handele sich dabei um Maßnahmen im Rahmen der Abwicklung des bereits eingestellten Unternehmens und nicht um eine Fortführung der ursprünglichen Geschäftstätigkeit, zumindest möglich ist. Im Übrigen hat das FG die Suche nach anderen Geldgebern ausdrücklich in seine Würdigung einbezogen.
- 41** Im Kern geht der Vortrag der Kläger dahin, dass das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung nach ihrer Auffassung zu einem anderen Ergebnis hätte kommen müssen. Dies führt aber weder zu einem Verfahrensfehler noch zu einer Ausnahme von der Bindung des Revisionsgerichts an die tatsächlichen Feststellungen des FG nach § 118 Abs. 2 FGO.
- 42** b) Die Kläger können sich auch nicht mit Erfolg auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs nach § 96 Abs. 2 FGO berufen. Eine Überraschungsentscheidung liegt nicht vor. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die Argumentation mit einer Befristung der Optionen bis zum 15.01.2008 und dem im Mietvertrag vereinbarten Zeitpunkt 30.04.2008 als auch im Hinblick auf die vom FG angenommenen Gründe für den Aufenthalt der Kläger in London.
- 43** Insofern ist zu berücksichtigen, dass sowohl die örtliche als auch die zeitliche Verfestigung der unternehmerischen Tätigkeit in London schon vor der Entscheidung des FG im Rahmen des Austauschs der unterschiedlichen Rechtsansichten der Beteiligten eine erhebliche Rolle spielten. Dies gilt auch für die zeitliche Grenze von sechs Monaten als Voraussetzung für eine abkommensrechtliche Betriebsstätte (vgl. Schreiben des FA vom 07.11.2018, Bl. 72 ff. der FG-Akte Bd. I). Die Kläger konnten hierzu umfassend vortragen und haben diese Möglichkeit auch tatsächlich genutzt.
- 44** Dass das FG in diesem Zusammenhang eine umfassende Würdigung vornehmen und hierfür insbesondere vertragliche Fristen und die Anwesenheiten der Kläger in London einbeziehen würde, konnte für die Beteiligten nicht überraschend sein. Insofern hätten die Kläger von sich aus substantiierte Ausführungen zum tatsächlichen Zeitpunkt eines (späteren) Entschlusses über die Beendigung des Unternehmens machen müssen (einschließlich substantiierter Angaben zum Zeitpunkt der tatsächlichen Kündigung des Mietvertrags unter Beachtung etwaiger Kündigungsfristen). Auch die Anwesenheit der Kläger in London war sowohl Gegenstand der vorinstanzlichen Schriftsätze als auch der mündlichen Verhandlung.
- 45** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO); dies folgt schon daraus, dass die Beigeladene im Verfahren keine eigenen Anträge gestellt und damit kein Kostenrisiko getragen hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Name des Richters*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 4. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Wien 4/5/9/10/18/19 Klosterneuburg, vom 30. November 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der unter dem Punkt „E) Berechnung der Einkommensteuer 2017“ eingefügten Berechnung zu entnehmen und bildet diese Berechnung einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 24.10.2018 brache ***Bf1*** (in der Folge als Beschwerdeführer „Bf.“ bezeichnet) einen Antrag auf Berichtigung eines Lohnzettels betreffend das Jahr 2017 ein. In diesem Schreiben führte der Bf. das Nachstehende aus (Anmerkungen und Fettdrucke in der Folge durch das Bundesfinanzgericht):

„Die Bezüge (laufende Bezüge sowie auch Sonderzahlungen) wurden vom Dienstgeber ***Name DG Österreich*** (Steuernummer ***ZZ-ZZZ/ZZZZ***) nicht korrekt ausgewiesen, da zu diesem Zeitpunkt noch keine Aufteilung entsprechend der Arbeitstage vorgenommen werden konnte.

Sachverhaltsdarstellung

Herr ***Bf1*** ist seit 1. September 2016 lokal bei ***Name DG Österreich*** (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: in der Folge auch als „***Dienstgeber Ö***“ bezeichnet) angestellt. Davor hat Herr ***Bf1*** für ***Name DG Drittstaat*** (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: in der Folge auch als „***Dienstgeber DS***“ bezeichnet) gearbeitet.

Herr *Bf1*** hat seinen Wohnsitz in ***Drittstaat*** beibehalten und mit Beginn seiner lokalen Anstellung einen weiteren, beruflich bedingten Wohnsitz in Österreich begründet** (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: Mit dieser Formulierung wurde vorgebracht, dass der Bf. erst mit Beginn seiner „lokalen Anstellung“ in Österreich einen weiteren, beruflich bedingten Wohnsitz in Österreich begründet hätte). Die Familie von Herrn ***Bf1*** zieht erst mit 18. August 2017 nach Österreich. Aufgrund der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ***Drittstaat*** verbleibt der Mittelpunkt der Lebensinteressen bis zu diesem Zeitpunkt in ***Drittstaat***. Gemäß Artikel 4 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-***Drittstaat*** ist ***Drittstaat*** als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren. ***Drittstaat*** steht damit grundsätzlich das Besteuerungsrecht an seinem Welteinkommen bis inklusive 17. August 2017 zu. Österreich hat lediglich das Recht, bestimmte Einkünfte aus österreichischen Quellen zu besteuern.

Mit dem Umzug der Familie nach Österreich verlagert sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich. Ab 18. August 2017 ist daher gemäß Artikel 4 Doppelbesteuerungsabkommen ***Drittstaat*** Österreich als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren. Österreich steht damit ab 18. August das Besteuerungsrecht an seinem Welteinkommen zu. ***Drittstaat*** hat lediglich das Recht, bestimmte Einkünfte aus österreichischen Quellen zu besteuern.

Der Arbeitgeber von Herrn ***Bf1***, die ***Name DG Österreich***, führte für das Jahr 2017 ein österreichisches Lohnkonto. Weiters wurden beim Finanzamt Lohnzettel der Lohnart L1 sowie L8 eingebracht.

Aufteilung der Bezüge

Die Aufteilung der Bezüge wurde bereits in der österreichischen Lohnverrechnung berücksichtigt. Wie sich nun jedoch herausstellte, hatte Herr ***Bf1*** in 2017 neben insgesamt 120 Arbeitstagen (davon 105 in Österreich, 10 in ***Drittstaat*** und 5 in Drittstaaten) auch einen langen Krankenstand mit Entgeltfortzahlung (96 Krankheitstage in ***Drittstaat***). Gemäß Art 15 Abs. 1 DBA Österreich-***Drittstaat*** steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Tätigkeitsstaat (hier: Österreich) zu, wenn die Tätigkeit in diesem Staat ausgeübt wird. Während des sich

über mehrere Monate erstreckenden Krankenstandes wird keine Tätigkeit in Österreich ausgeübt, wonach das Besteuerungsrecht für die in diesem Zeitraum zugeflossenen Bezüge dem Ansässigkeitsstaat ***Drittstaat*** zusteht. Dies entspricht dem Wortlaut des Abkommens als auch der herrschender Meinung (vgl. z.B. Bendlinger, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, 219).

In 2017 hatte Herr ***Bf1*** 105 Arbeitstage in Österreich, 10 Arbeitstage in ***Drittstaat***, 5 Arbeitstage in Drittstaaten (4 davon nach 18. August 2017) als auch 96 Krankheitstage (alle vor 18. August 2017). Insofern hat Österreich - nach Abzug der anteiligen österreichischen Sozialversicherungsbeiträge - nur das Besteuerungsrecht für einen Betrag von EUR 228.440,65 (= laufender Bezug von EUR 218.993,10 [neue Kennzahl 245 des L1] sowie sonstiger Bezug von EUR 9.447,55) - siehe Beilage 1.

Wir haben wir uns erlaubt, den entsprechenden neuen österreichischen Lohnzettel (L1) sowie einen Lohnzettel betreffend die ausländischen Einkünfte (L8) für 2017 für Sie vorzubereiten. Die Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte ab 18. August 2018 (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: gemeint wohl 2017) im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes wird mittels Formulars L1 i im Zuge der österreichischen Steuererklärung vorgenommen.

Folglich beantragen wir die eingereichten Lohnzettel gemäß unserer Aufstellung zu berichtigen.“

Diesem Schreiben waren ein Inlandslohnzettel (Lohnzettelart L1) und ein Auslandslohnzettel (Lohnzettelart L8) beigelegt, aus dem die nach Meinung des Bf. zutreffende Aufteilung der Bezüge dahingehend, welche Bezugsteile in Österreich und welche Bezugsteile in ***Drittstaat*** zu versteuern wären, zu entnehmen war.

In der Folge brachte der Bf. seine Arbeitnehmerveranlagung 2017 am 29.11.2018 elektronisch über FinanzOnline ein.

Am 30.11.2018 erging der Einkommensteuerbescheid 2017 auf Grundlage der von der Dienstgeberin übermittelten LZ.

Fünf Tage nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 30.11.2018 (sohin am 05.12.2018) langte eine Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung im Finanzamt ein. In dieser wurde wiederum vorgebracht, dass der Bf. seine Ansässigkeit erst am 18.08.2017 nach Österreich verlegt habe.

Der Bf. brachte (nach Fristerstreckungsansuchen) am 04.01.2019 eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 ein. In dieser wurde wiederum – ähnlich wie bereits im Schreiben vom 24.10.2018 - vorgebracht, dass der Bf. seine Ansässigkeit erst am 18.08.2017

nach Österreich verlegt habe. Darüber hinaus wurde vorgebracht, dass der Bf. vor Verlegung seiner Ansässigkeit nach Österreich krank gewesen sei und die Rechtsansicht vertreten, dass Österreich für diese Krankenstandstage kein Besteuerungsrecht zukäme, weil es sich nicht um Tätigkeitstage in Österreich handle. Im Gegenteil stünde das Besteuerungsrecht für die Krankenstandstage ***Drittstaat*** zu. Der Beschwerde waren beigelegt:

- eine Beilage zur Lohnzettelkorrektur, aus der wiederum die nach Meinung des Bf. zutreffende Aufteilung der Bezüge dahingehend, welche Bezugsteile in Österreich und welche Bezugsteile in ***Drittstaat*** zu versteuern wären, zu entnehmen war,
- ein Inlandslohnzettel (Lohnzettelart L1) und ein Auslandslohnzettel (Lohnzettelart L8),
- eine Beilage L1i, in der insbesondere unter Progressionsvorbehalt steuerfreie Auslandseinkünfte (Kennzahl 453) von € 15.192,56 und Werbungskosten im Zusammenhang mit den steuerfreien Auslandseinkünften (Kennzahl 493) von € 94,99 erklärt worden sind,
- eine Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2017, in der die in der Beilage L1i ausgewiesenen Beträge erläutert worden sind,
- das den Bf. betreffende Lohnkonto für 2017,
- Excel-Tabellen, aus denen die Arbeitstage des Bf. in verschiedenen Ländern und die Krankenstandstage ersichtlich waren und
- die Lohnzettel der ***Dienstgeber Ö*** vom 06.04.2018

In der BVE vom 26.11.2019 wurde der Rechtsansicht im Kommentar zum OECD-Musterabkommen folgend das Besteuerungsrecht für 111 Arbeitstage (von 120 Arbeitstagen) in Österreich und für 9 Arbeitstage in ***Drittstaat*** ermittelt.

Das Finanzamt stützte sich auf die analoge Anwendung der EAS 2753 und den OECD-Musterabkommen-Kommentar (Rz 54) und die dort angeführte Judikatur des BFH. Der Bf. wiederum stützte sich hingegen auf Punkt 2.5. des OECD-Musterabkommen-Kommentars betreffend die Beendigung einer Tätigkeit (näher ausgeführt in Rz 74 des OECD-Musterabkommen-Kommentars). Begründend führte das Finanzamt in dieser BVE aus:

„Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-***Drittstaat*** dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.“

Gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-***Drittstaat*** dürfen ungeachtet des Absatzes 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen

Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

1. der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
3. die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die aktive Arbeitsleistung des Arbeitnehmers die Quelle des gesamten Jahresbezugs darstellt. Für die Lohnaufteilung werden daher nicht die Aufenthaltstage (wie für die Tageszählung nach der 183-Tage-Klausel), sondern die Arbeitstage maßgebend sein.

Nach der im Rahmen der Beschwerde vorgelegten Beilage (Tabellenüberschriften: "WD Austria", "WD ***Drittstaat***", "WD third countries", "sick leave", "vacation") lagen im Jahr 2017 insgesamt 120 Arbeitstage vor. Davon entfielen 105 auf Österreich, 10 auf ***Drittstaat*** und 5 auf Drittstaaten. Von den 10 auf ***Drittstaat*** entfallenden Arbeitstage wurden 2 erst nach Verlegung der Ansässigkeit nach Österreich geleistet. Ebenso wurden von den 5 auf Drittstaaten entfallenden Arbeitstagen 4 erst nach Verlegung der Ansässigkeit nach Österreich geleistet. Diese 6 Arbeitstage sind somit den 105 auf Österreich entfallenden Arbeitstagen hinzuzurechnen.

Von den insgesamt 120 Arbeitstagen entfallen somit 111 auf Österreich. Davon 105 gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-***Drittstaat*** auf Grund der Tätigkeit in Österreich. Die restlichen 6 Arbeitstage gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-***Drittstaat*** auf Grund der nach Österreich verlagerten Ansässigkeit mit 17.8.2017. Die verbleibenden 9 Arbeitstage entfallen gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-***Drittstaat*** auf ***Drittstaat***, da im Zeitpunkt der Leistung die Ansässigkeit noch in ***Drittstaat*** gegeben war.

Das Aufteilungsverhältnis beträgt somit 111:9 Arbeitstage bzw. 92,50 % auf Österreich und 7,50 % auf ***Drittstaat***. Der Jahreslohnzettel ist daher in diesem Verhältnis auf Österreich und ***Drittstaat*** zu verteilen. Von den steuerpflichtigen Einkünften (KZ 245) iHv 582.932,77 € entfallen somit 539.212,81 € (92,50 %) auf Österreich und 43.719,96 € (7,50 %) auf ***Drittstaat***.

Die im Rahmen der Beschwerde angeführte Aufteilung iSd Rz. 2.5 des Kommentars zu Art. 15 des OECD-MA anhand der Tätigkeit in den letzten zwölf Monaten ist auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, da diese Randziffer nur die Aufteilung von Einkünften in Verbindung mit der Beendigung des Dienstverhältnisses beinhaltet. Allerdings

lässt sich daraus ableiten, dass nach Rechtsansicht der OECD die auf Krankheitstage entfallenden Bezugsbestandteile im Verhältnis der Arbeitstage auf die Staaten aufzuteilen sind. (...)“

Im Vorlageantrag wurde wiederum die Verlegung der Ansässigkeit des Bf. nach Österreich erst am 18.08.2017 und das fehlende Besteuerungsrecht Österreichs für die Krankenstandstage vorgebracht und darüber hinaus die Aufteilung einer im März 2017 für 2016 gewährten Bonuszahlung zwischen Österreich und ***Drittstaat*** beantragt und hinsichtlich dieser Bonuszahlung das Folgende ausgeführt:

„In den Bruttobezügen des Jahres 2017 ist eine Bonuszahlung iHv EUR 295.903,63 enthalten. Diese Bonuszahlung stellt eine Leistungsvergütung für die Erreichung der Arbeitsziele des Jahres 2016 dar. Wie Sie der obigen Beschreibung des Sachverhaltes entnehmen können, war unser Mandant im Jahr 2016 bis zum 31. August 2016 bei ***Name DG Drittstaat*** angestellt und tätig. Mit 1. September 2016 wechselte die Anstellung zu ***Name DG Österreich*** nach Österreich. Die Bonuszahlung, welche im Jahr 2017 zugeflossen ist, stellt daher aufgrund der Konzernzugehörigkeit im gesamten Jahr 2016 eine Entlohnung für die Arbeitsleistung des gesamten Jahres 2016 dar.

Die Besteuerungsrechte an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden in den Doppelbesteuerungsabkommen und auch im hier anzuwendenden DBA Österreich-***Drittstaat*** nach dem Grundsatz der Kausalität (Art 15: "... dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen ...") und nicht nach dem Zuflussprinzip zwischen den Vertragsstaaten aufgeteilt (vgl. auch EAS 2447, 1579 und 1872 sowie Rz 2.2 OECD-MK zu Art 15). **Das Besteuerungsrecht Österreichs ist daher lediglich auf den Teil der Bonuszahlung eingeschränkt, welcher sich auf die Tätigkeit in Österreich im Jahr 2016 bezieht.** Weiters aufgrund der Ansässigkeit in ***Drittstaat*** im Jahr 2016 ist der Teil der Bonuszahlung für die Monate September-Dezember (Anstellung in Österreich) anhand der österreichischen Arbeitstage zu aliquotieren.

Daraus ergibt sich folgende Aufteilung:

$$\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$$

Der Betrag von EUR 63.504,43 unterliegt daher der Besteuerung in Österreich. Der Betrag iHv EUR 232.399,20 unterliegt der Besteuerung in ***Drittstaat*** und bleibt in Österreich außer Ansatz, da Österreich weder während der Erdienung noch zum Zeitpunkt der Zahlung als Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren ist.“

Im Vorlagebericht beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO und die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 BAO.

Am 04.09.2020 ergänzte der Bf. seinen Vorlageantrag, führte vorweg wiederum den Sachverhalt aus und wiederholte in der Folge wiederum die Ausführungen betreffend die im März 2017 ausbezahlten Bonuszahlungen für 2016. In Ansehung der Bezüge des Jahres 2017 im Zusammenhang mit der 96 Tage langen Krankenstandsperiode des Bf. wurde in dieser Ergänzung zum Vorlageantrag das Nachstehende ausgeführt:

„Der Arbeitgeber von Herrn ***Bf1***, ***Name DG Österreich***, führte für das Jahr 2017 ein österreichisches Lohnkonto. Weiters wurden beim Finanzamt Lohnzettel der Lohnart: L1 sowie L8 eingebracht. Die Aufteilung der Bezüge wurde bereits in der österreichischen Lohnverrechnung berücksichtigt.

Wie sich jedoch herausstellte, hatte Herr ***Bf1*** im Jahr 2017 neben insgesamt 120 Arbeitstagen (davon 105 in Österreich, 10 in ***Drittstaat*** und 5 in Drittstaaten) auch einen langen Krankenstand mit Entgeltfortzahlung. Es handelt sich um insgesamt 96 Krankheitstage im ersten Halbjahr während der Ansässigkeit in ***Drittstaat***, welche Herr ***Bf1*** nachweislich in ***Drittstaat*** verbracht hatte.

Wie bereits in unserer Beschwerde vom 4. Jänner 2019 angeführt, besteht aus unserer Sicht kein Besteuerungsrecht Österreichs für die Bezüge während des Krankenstandes, da während des sich über mehrere Monate erstreckenden Krankenstandes keine Tätigkeit in Österreich ausgeübt wurde und somit das Besteuerungsrecht für die in diesem Zeitraum zugeflossenen Bezüge dem Ansässigkeitsstaat ***Drittstaat*** zusteht.

Nach herrschenden Meinungen soll keine Aufteilung der Lohnfortzahlung auf Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat erfolgen, weil der Arbeitnehmer während des Krankenstandes nicht zur Arbeitsleistung verpflichtet ist und diese tatsächlich auch nicht erbringt. Für diese Auslegung spricht jedenfalls der Wortlaut des Art 15 Abs. 1 OECD-MA, da es den Krankheitstagen am Merkmal der Ausübung einer unselbständigen Arbeit fehlt. Die auf die Krankheitstage entfallenden Einkünfte sind demnach im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu besteuern (vgl. Bendlinger, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, Auflage 3, S 218ff, Haß in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG Rz 735 zu § 49 EStG).

Diese Argumente werden auch durch die ständige BFH Judikatur gestärkt, welche für die Berechnung der DBA-rechtlich steuerfrei zu behandelnden Einkünften von den vereinbarten Arbeitstagen ausgeht. Das sind die Kalendertage pro Jahr, abzüglich der Tage, an denen der Arbeitnehmer nicht zu arbeiten verpflichtet ist. Urlaubstage, Samstage, Sonn- und gesetzliche Feiertage gehören nicht zu den Arbeitstagen und sind daher aus dem Aufteilungsmaßstab auszuschneiden (vgl. BFH 29. 1. 1986, I R 22/85 BStBl II, 479; BFH 23. 2. 2005, I R 13/04 NV IStR 2005, 489 ff; EAS 3172 v 10. 8. 2010; Dienstnehmerentsendung nach Deutschland mit Homeoffice-Tätigkeit in Österreich, BFH 31. 3. 2004, I R 88/03 BB 2004, 2391). Krankenstandstage werden jedoch in der Regel nicht bei der Berechnung

ausgeschieden, da sie einen besonderen Fall der Nichtleistung, nämlich aufgrund einer Dienstverhinderung, darstellen.

Unter Berücksichtigung des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates (***Drittstaat***) für den Zeitraum des Krankenstandes ergibt sich folgende Aufteilung der Bezüge des Jahres 2017 (siehe Beilage):

	L1	L8	L1 berichtigt	L8 berichtigt
KZ 210	335.366,97	308.943,08	235.296,39	409.013,66
KZ 215	0,00	0,00	0,00	0,00
KZ 220	50.264,54	0,00	10.786,77	39.477,77
KZ 225	1.705,15	0,00	1.339,22	365,93
KZ 230	8.634,41	2.205,49	5.243,68	5.596,22
KZ 243	272,84	0,00	272,84	0,00
KZ 245	276.195,18	306.737,59	218.993,10	363.939,67

Wir weisen darauf hin, dass diese Rechtsauffassung auch von den ***ausländischen*** Steuerbehörden vertreten wurde und somit die Bezüge für den Zeitraum des Krankenstandes als auch der Anteil der Bonuszahlung iHv EUR 232.399,20 in ***Drittstaat*** der Besteuerung unterzogen wurden. Den ***ausländischen*** Steuerbescheid legen wir als Besteuerungsnachweis anbei. Wir weisen darauf hin, dass dadurch derzeit eine tatsächliche Doppelbesteuerung eines signifikanten Teils der Bezüge des Jahres 2017 besteht.

In eventu beantragen wir, die vom Arbeitgeber ursprünglich eingebrachten Inlands- und Auslandslohnzettel für das Jahr 2017 (L1 mit der Kennzahl 245 iHv EUR 276.195,18 sowie L8 mit der Kennzahl 245 iHv EUR 306.737,59) der Veranlagung zugrunde zu legen. Sollte die Entgeltfortzahlung während der Dauer des Krankenstandes – wie in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2017 ausgeführt – wie Gehaltsfortzahlungen aus Anlass der Beendigung eines Dienstverhältnisses zu behandeln sein, so wäre diese Zahlung zwischen Österreich und ***Drittstaat*** anhand der Tätigkeit in den letzten zwölf Monaten aufzuteilen und nicht zur Gänze dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen (vgl. Rz 2.5 des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-MA). ***Dienstgeber Ö*** als Arbeitgeber hat im Wege der Lohnverrechnung bereits die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit entsprechend dieser Rechtsansicht aufgeteilt.“

Diesem Ergänzungsschreiben waren beigelegt:

- die Jahreslohnkonten 2016 und 2017
- eine Bestätigung der ***Dienstgeber Ö*** betreffend die Bonuszahlung
- eine Beilage zur Lohnzettelkorrektur, aus der wiederum die nach Meinung des Bf. zutreffende Aufteilung der Bezüge dahingehend, welche Bezugssteile in Österreich und welche Bezugssteile in ***Drittstaat*** zu versteuern wären, zu entnehmen war,

- ein ***ausländischer*** Steuerbescheid (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: in ***ausländischer*** Sprache ohne deutsche Übersetzung) und
- eine Aufstellung der Einkünfte laut Arbeitstagen

Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde aus, dass gegen die Aufteilung des Bonus, wie diese vom Bf. dargelegt worden ist, seitens der Behörde keine Bedenken bestünden.

Hinsichtlich der Krankenstandstage beantragte das Finanzamt, das Besteuerungsrecht für 111 von 120 Arbeitstagen Österreich zuzuweisen – die belangte Behörde führte hinsichtlich der Zuteilung des Besteuerungsrechts betreffend die Krankenstandstage das Nachstehende aus:

„Waser (in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 15, Rz 54) verweist auf die ständige Rechtsprechung des deutschen BFH (vgl. bspw. BFH 29.1.1986, I R 22/85, BStBl II 1986, 479; BFH 23.2.2005, I R 13/04 NV, IStR 2005, 489 ff), wonach bei der Berechnung der DBA-rechtlich steuerfrei zu behandelnden Einkünfte von den „vereinbarten“ Arbeitstagen auszugehen ist. Demnach wären die maximal möglichen Arbeitstage in einem Kalenderjahr um die aus dem Vorjahr übernommenen Urlaubstage zu kürzen und um die ins nächste Kalenderjahr vorgetragenen Urlaubstage zu erhöhen. Weiters wären auch die Krankenstandstage (sowohl mit als auch ohne Lohnfortzahlung) in Abzug zu bringen. Die um die Urlaubs- und Krankenstandstage bereinigten Arbeitstage ergeben die vereinbarten Arbeitstage im Sinne der BFH-Judikatur. Entgegen den Ausführungen in der Ergänzung zum Vorlageantrag wären die Krankenstandstage aus der Aufteilung der Arbeitstage (Anmerkung: gänzlich) auszuscheiden (Anmerkung: und nicht der Besteuerung in ***Drittstaat*** zu unterziehen).

Weiters wird seitens der Abgabenbehörde nochmals darauf hingewiesen, dass sich die mehrfach angeführte Rz 2.5 des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-MA ausschließlich auf die Beurteilung beendigungskausaler Bezüge bezieht und im gegenständlichen Fall mangels Beendigung des Dienstverhältnisses nicht angewendet werden kann.

Hinsichtlich der Besteuerung der Krankenstandstage beantragt die Abgabenbehörde wie in der Beschwerdevorentscheidung zu erkennen.“

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.01.2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 1005 zur Erledigung zugewiesen.

Zur näheren Ermittlung des Sachverhaltes wurde an den Bf. am 06.05.2024 ein Beschluss mit nachstehendem Inhalt übermittelt:

(...) Die beschwerdeführende Partei wird aufgefordert, binnen einer Frist von

4 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses die unter den Punkten 1) bis 6) angeführten Fragen zu beantworten und die in diesen Punkten angeführten Unterlagen vorzulegen.

Der belangten Behörde wird die Möglichkeit geboten, zu den Ausführungen in diesem Beschluss binnen einer Frist von

4 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses im Rahmen des rechtlichen Gehörs eine Stellungnahme abzugeben.

- 1) Die beschwerdeführende Partei (Bf.) wird aufgefordert anzugeben und durch Vorlage einer Kopie des entsprechenden Vertrages nachzuweisen, wann seitens der Dienstgeberin des Bf. mit dem Bf. die Vereinbarung über die Aufnahme der Tätigkeit des Bf. in Österreich abgeschlossen worden ist – gegebenenfalls ist eine deutsche Übersetzung vorzulegen.
- 2) Der Bf. wird aufgefordert anzugeben und durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen, wann, welche Familienangehörigen nach Österreich nach-/zugezogen sind. Betreffend die nach Österreich umgezogenen Familienangehörigen sind die personenbezogenen Daten bekanntzugeben und nachzuweisen.
- 3) Der Bf. wird aufgefordert, eine Kopie jenes Vertrages (Kaufvertrag, Mietvertrag, ...) vorzulegen, der die Rechtsgrundlage für die Benützung der Wohnung in ***Wohnadresse 2*** durch den Bf. dargestellt hat.
- 4) Der Bf. wird aufgefordert, eine Kopie jenes Vertrages vorzulegen, auf dessen Grundlage die Bonuszahlungen im März 2017 für das Jahr 2016 geleistet worden sind. Auch wird der Bf. aufgefordert nachzuweisen, dass eine gesonderte Prämienabgeltung in ***Drittstaat*** nicht erfolgt ist. Das Schreiben der österreichischen Dienstgeberin ist für (nicht) geleistete Zahlungen der ***Name Dienstgeber Drittstaat*** nicht ausschlaggebend – gegebenenfalls ist eine deutsche Übersetzung des Vertrages vorzulegen.
- 5) Der Bf. wird aufgefordert, die Arbeitstage des Bf. in Österreich, in ***Drittstaat*** und in Drittstaaten nachzuweisen. Eine Excel-Tabelle, bei der nicht klar ist, wer diese erstellt hat und deren Daten durch das Bundesfinanzgericht nicht verifiziert werden können, ist kein Nachweis für Tätigkeitstage in dem jeweiligen Land.
- 6) Der Bf. wird aufgefordert, den Krankenstand/die Krankenstandstage in 2017 durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Eine Excel-Tabelle, bei der nicht klar ist, wer diese erstellt hat und deren Daten durch das Bundesfinanzgericht nicht verifiziert werden können, ist kein Nachweis für Krankenstandstage.

Begründung

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Bislang wurde für die angeblichen Tätigkeitstage des Bf. in Österreich, ***Drittstaat*** und Drittstaaten im Jahr 2017 nur eine Excel-Liste vorgelegt und waren auch einzelne Tage (als Tätigkeitstage in Österreich, ***Drittstaat*** oder in Drittstaaten) zwischen dem Bf. und der belangten Behörde strittig.

Bislang wurde für die angeblichen Krankenstandstage des Bf. in 2017 lediglich eine Excel-Liste vorgelegt und wurde eine Verlegung der Ansässigkeit am 18. August 2017 lediglich behauptet, ohne dass für dieses Vorbringen irgendwelche Unterlagen vorgelegt worden wären.

Auch wurden bislang weder der Vertrag für die Tätigkeit in Österreich, noch der Vertrag für die Benützung der Wohnung in ***Name Stadt*** noch der Vertrag betreffend den in 2017 ausbezahlten Bonus für das Jahr 2016 vorgelegt.

Da der Sachverhalt noch nicht entscheidungsreif ist, waren die erforderlichen Ermittlungshandlungen durch das Bundesfinanzgericht zu veranlassen (...).

Dieser Beschluss des Bundesfinanzgerichts wurde – nach beantragter und durch das Bundesfinanzgericht gewährter Fristerstreckung - durch den Bf. mit Schreiben vom 15.07.2024 beantwortet und dem Bundesfinanzgericht die angeforderten Unterlagen vorgelegt. **Mit diesem Schreiben zog der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.**

Durch Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichts in den Familienbeihilfenakt des Finanzamtes wurde festgestellt, dass die beiden Kinder des Bf. bereits ab dem Schuljahr 2017/2018 die ***Bezeichnung österreichische Schule*** besuchten. Am 13.06.2024 wurde daher an die Schule ein Auskunftersuchen mit folgendem Inhalt übermittelt:

„Gemäß § 143 Abs. 1 und 2 Bundesabgabenordnung (BAO) ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und

andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Die Auskunftsperson wird

- darauf hingewiesen, dass die Auskunft in den im § 171 Bundesabgabenordnung genannten Fällen verweigert werden kann (§ 171 BAO betrifft insbesondere das Aussageverweigerungsrecht bei nahen Angehörigen und im Falle des Bestehens gesetzlich anerkannter Verschwiegenheitspflichten)
- ermahnt, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen.

Sie werden ersucht, folgende Fragen bis **15.07.2024** zu beantworten bzw. folgende Unterlagen zu übermitteln:

Im Verfahren GZ RV/7103916/2020 vor dem Bundesfinanzgericht *****Name Stadt***** sind im Gerichtsakt Bestätigungen des *****Name Schule in Ö***** vom 22.06.2018 und vom 10.07.2018 enthalten, wonach *****Name Tochter*****, geboren am *****TT.MM.1999***** und *****Name Sohn*****, geboren am *****TT.MM.2002***** an dieser *****Bezeichnung ausländische Schule***** eingeschrieben waren (Bestätigungen in der Beilage).

Das *****Name Schule in Ö***** wird ersucht, die nachstehenden Informationen zu übermitteln und die nachstehend angeführten Unterlagen vorzulegen:

- **Wann** wurden *****Name Tochter*****, geboren am *****TT.MM.1999***** und *****Name Sohn*****, geboren am *****TT.MM.2002***** für das *****Name Schule in Ö***** angemeldet beziehungsweise eingeschrieben?
- **Durch wen** erfolgte die Einschreibung beziehungsweise Anmeldung vom *****Name Tochter*****, geboren am *****TT.MM.1999***** und *****Name Sohn*****, geboren am *****TT.MM.2002***** für das *****Name Schule in Ö*****?
- **Wie lange** haben *****Name Tochter*****, geboren am *****TT.MM.1999***** und *****Name Sohn*****, geboren am *****TT.MM.2002***** das *****Name Schule in Ö***** besucht?

Die angeführten Unterlagen werden zur Überprüfung der Angaben der Partei im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht benötigt. (...)“

Mit Vorhalt vom 05.08.2024 wurde der Bf. durch das Bundesfinanzgericht ersucht bekanntzugeben, ob der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat (Anmerkung: in Ansehung dessen, dass der Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung zurückgezogen worden ist) aufrecht bleibt oder zurückgenommen wird.

Mit Schreiben vom 20.08.2024 (Poststempel 21.08.2024) zog der Bf. seinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Da seitens des Bf. der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat zurückgezogen worden ist, wurde der belangten Behörde mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 03.09.2024 die vom Bf. dem Bundesfinanzgericht in Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 06.05.2024 am 15.07.2024 übermittelten Unterlagen zur Kenntnisnahme und Abgabe einer Stellungnahme im Rahmen des rechtlichen Gehörs übermittelt. Die belangte Behörde hat zu diesem Vorhalt am 23.09.2024 eine Stellungnahme abgegeben.

Nachdem das Bundesfinanzgericht bei der ***Bezeichnung ausländische Schule*** die Beantwortung des Auskunftersuchens vom 13.06.2024 urgiert hatte, erfolgte am 04.09.2024 ein Anruf der ***Name Schule in Ö*** beim zuständigen Richter und wurde der Inhalt des Telefonates in einem Aktenvermerk von demselben Tag festgehalten wie folgt:

„(...) Anruf in der oa. Beschwerdesache:

Am 04.09.2024 um 13:53 Uhr Telefonat passiv mit der ***Bezeichnung ausländische Schule*** ***Adresse Schule*** in (Telefonnummer ***ZZZZZZZZ-ZZZZ***) mit Frau ***Name Sekretärin***. Diese gibt an, dass ***Name Sohn*** in der Zeit von 01.09.2017 bis 30.06.2020 die ***Bezeichnung ausländische Schule*** besucht hat. Eine Aufnahmeprüfung sei nicht erforderlich gewesen, weil ***Name Sohn*** von einer ***Bezeichnung Schule Ausland*** gekommen sei.

Name Sohn ist am 21.05.2017 an der ***Bezeichnung ausländische Schule*** angemeldet worden.

Dauer des Telefonates: 2:06“

Am 03.10.2024 wurde durch das BFG an die Parteien des Verfahrens ein Beschluss mit folgendem Inhalt übermittelt:

(...) Zum Vorbringen des Bf.:

Der Bf. hat im Verfahren wiederholt vorgebracht, **dass er mit Beginn seiner „lokalen Anstellung einen weiteren, beruflichen Wohnsitz in Österreich begründet“ hätte.**

Demgegenüber ist aus der Steuerdatenbank des Finanzressorts, die ihrerseits auf das Zentrale Melderegister „aufgesetzt“ ist, ersichtlich, dass ob dem Bf. die folgenden polizeilichen Meldungen gespeichert sind:

12.09.2012 bis 22.08.2017 in der ***Wohnadresse 1*** (Nebenwohnsitz), 21.08.2017 bis 20.12.2020 in der ***Wohnadresse 2*** (Hauptwohnsitz), 21.12.2020 bis laufend in der ***Wohnadresse 3*** (Hauptwohnsitz);

Das Vorbringen des Bf., dass **erst mit der Aufnahme der lokalen Anstellung ein weiterer Wohnsitz in Österreich begründet** worden wäre, ist mit den Daten der Steuerdatenbank/des Zentralen Melderegisters nicht im Einklang zu bringen.

Zu den Ergänzungspunkten:

1.) Das Bundesfinanzgericht geht daher vorläufig – bis zum Nachweis des Gegenteils – davon aus, dass der Bf. in der Zeit von 2012 bis zur Begründung des Wohnsitzes in der ***Wohnadresse 2***, über einen Wohnsitz gemäß § 26 BAO in der ***Wohnadresse 1***, verfügt hat und dass der Bf. in diesen Jahren in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist.

Das Bundesfinanzgericht geht vorläufig weiters – bis zum Nachweis des Gegenteils - davon aus, dass in der Zeit ab 2012 auch eine nicht geringe Zahl von Arbeitstagen in Österreich verbracht worden ist, weil ansonsten die Aufrechterhaltung des Wohnsitzes in Österreich nicht nachvollziehbar wäre.

Die von der ***Name DG Österreich*** (***ZZ-ZZZ/ZZZZ***) an das Finanzamt übermittelten Auslandslohnzettel (Lohnzettelart 8) sind daher möglicher Weise, da diese die Tätigkeitstage in Österreich außer Acht gelassen haben, unrichtig. Unabhängig davon, dass beim Bundesfinanzgericht Beschwerden betreffend die Vorjahre nicht anhängig sind, ist das Jahr 2016 für den gegenständlichen Beschwerdefall deswegen von Relevanz, weil der im März 2017 ausbezahlte Bonus für das Jahr 2016 ausbezahlt worden ist und weil nach der vorläufigen Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts dieser Bonus dem Besteuerungsrecht nach zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen ist.

So hat der Bf. im vorliegenden Fall insbesondere auch durch Vorlage einer entsprechenden Berechnung vorgebracht, dass der Bonus für die Zeit, in der der Bf. in Österreich schon seiner lokalen Anstellung nachgegangen ist, dem Besteuerungsrecht nach zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen ist. Die Berechnung hat der Bf. dargelegt wie folgt:

$$\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$$

Demnach muss nach der vorläufigen Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts dieser Bonus auch für die Zeit **vor** der Aufnahme der „lokalen Tätigkeit“ durch den Bf. (in Österreich) den Arbeitstagen in Österreich und ***Drittstaat*** gemäß zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufgeteilt werden.

Der Bf. wird daher aufgefordert, binnen einer Frist von

3 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses dem Bundesfinanzgericht die Arbeitstage des Bf. in Österreich, ***Drittstaat*** und anderen Staaten sowie die Krankenstandstage im gesamten Jahr 2016 nachzuweisen. Es wird bereits vorweg festgehalten, dass eine Excel-Tabelle, bei der nicht klar ist, wer diese erstellt hat und deren Daten durch das Bundesfinanzgericht nicht verifiziert werden können, kein Nachweis für Krankenstandstage oder Tätigkeitstage in dem jeweiligen Land ist.

Sollten dem Bundesfinanzgericht innerhalb der angeführten Frist keine oder keine beweiskräftigen Unterlagen vorgelegt werden, werden die Tätigkeitstage in Österreich durch das Bundesfinanzgericht im Schätzungsweg ermittelt und auf Grundlage dieser Schätzung der Bonus in Ansehung des Besteuerungsrechts zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufgeteilt werden.

Das Bundesfinanzgericht wird die Berechnung jedenfalls dergestalt vornehmen, dass der Bonus durch die Gesamtarbeitstage dividiert und in der Folge mit den Arbeitstagen in Österreich einerseits und in ***Drittstaat*** und Drittstaaten andererseits multipliziert wird.

2.) Auch hat das Bundesfinanzgericht erhoben, dass der Sohn des Bf. bereits am 21.05.2017 an der ***Bezeichnung ausländische Schule*** angemeldet worden ist. Nach der vorläufigen Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts muss spätestens zu diesem Zeitpunkt klar gewesen sein, dass das Vertragsverhältnis zwischen der ***Name DG Österreich*** und dem Bf. verlängert wird, dass der Bf., nach der Wohnung in der ***Wohnadresse 1***, eine andere Wohnung erhalten wird und dass die Familie des Bf. nach Österreich übersiedeln/nachziehen wird, weswegen das Bundesfinanzgericht – auch auf Grund dessen, dass der Bf. bereits seit 2012 über eine Wohnung in Österreich verfügt hat – vorläufig davon ausgeht, dass der Bf. seine Ansässigkeit schon am 21.05.2017 nach Österreich verlegt hat.

Der belangten Behörde und dem Beschwerdeführer wird die Möglichkeit eingeräumt, zu den obigen Ausführungen binnen einer Frist von

3 Wochen

ab Zustellung des Beschlusses im Rahmen des rechtlichen Gehörs eine Stellungnahme abzugeben.

Begründung

Gemäß § 115 Abs. 1 und 2 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Da im vorliegenden Fall der Sachverhalt noch nicht entscheidungsreif war, war der Bf. zur Ergänzung des Sachverhaltes aufzufordern und waren dem Bf. und der belangten Behörde die Erhebungsergebnisse des Bundesfinanzgerichts vorzuhalten.

Dieser Beschluss wurde von Seiten des Bf. nach Fristerstreckungsansuchen mit Schreiben vom 26.11.2024 beantwortet und dem BFG umfangreiche Unterlagen vorgelegt, die belangte Behörde gab zu diesem Beschluss mit Schreiben vom 24.10.2024 eine Stellungnahme ab.

Der Bf. gestand in dieser Stellungnahme – im Gegensatz zu seinem vorigen Vorbringen, erst mit der Aufnahme der lokalen Anstellung ein weiterer Wohnsitz in Österreich begründet zu haben – ein, dass von September 2012 bis inklusive Juni 2017 eine Wohnmöglichkeit in der ***Wohnadresse 1*** bestanden hat und brachte auf Grundlage der vorliegenden und dem Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen vor, dass der Bonus gemäß den Arbeitstagen in Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 68,75% zu 31,25% aufzuteilen sei. Im Übrigen (insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit und der Krankenstandstage) wiederholte der Bf. sein bisheriges Vorbringen.

Die umfangreichen Unterlagen wurden der belangten Behörde mit Vorhalt vom 02.12.2024 zur Abgabe einer Stellungnahme im Rahmen des rechtlichen Gehörs übermittelt. Die Stellungnahme der Amtspartei langte am 12.12.2024 im Bundesfinanzgericht ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bf1 (SV-Nr.: ***XXXX-TTMMJJ***; St-Nr. ***BF1StNr1***) hat beginnend mit 01.09.2016 bei der ***Name DG Österreich*** (***ZZ-ZZZ/ZZZZ***) eine Tätigkeit aufgenommen. Davor waren seit dem Jahr 2012 bis inklusive 2016 Auslandslohnzettel (Lohnzettelerart 8) im Abgabensinformationssystem des Bundes gespeichert.

Der Bf. hat seinen Wohnsitz in ***Drittstaat*** bis Juli 2017 beibehalten. Der Bf. verfügte in Österreich in den nachstehend angeführten Zeiträumen an den nachstehend angeführten Adressen über jeweils eine Wohnung im Sinne des § 26 Bundesabgabenordnung (BAO):
 12.09.2012 bis 22.08.2017 in der ***Wohnadresse 1*** (Nebenwohnsitz),
 21.08.2017 bis 20.12.2020 in der ***Wohnadresse 2*** (Hauptwohnsitz),
 21.12.2020 bis laufend in der ***Wohnadresse 3*** (Hauptwohnsitz);

Das Vorbringen des Bf. dahingehend, dass dieser erst mit Beginn seiner „lokalen Anstellung“ im Jahr 2016 einen Wohnsitz in Österreich begründet hätte (auch aus der von Seiten des Bf. für die Aufteilung des Bonus übermittelten Formel „ $\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$ “ ist ersichtlich, dass dieser ursprünglich den seit 2012 bestehenden Wohnsitz in Österreich und die Tätigkeitstage in Österreich nicht bei der Berechnung der Beträge, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, berücksichtigt hat), ist daher mit der Aktenlage, insbesondere den oben angeführten Meldedaten, nicht im Einklang zu bringen und wurde dieses Vorbringen in der Stellungnahme vom 26.11.2024, mit dem die Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 68,75% zu 31,25% vorgebracht worden ist, auch nicht mehr aufrechterhalten.

Die Kinder des Bf., ***Name Sohn*** (SV-Nr.: ***SV-Nr. Sohn***) und ***Name Tochter*** (SV-Nr.: ***SV-Nr. Tochter***) besuchten ab dem Schuljahr 2017/2018 die ***Name Schule in Ö***, die ***Bezeichnung österreichische Schule***. Nach Auskunft der ***Bezeichnung ausländische Schule*** ist ***Name Sohn*** am 21.05.2017 an dieser Schule angemeldet worden.

Nach den vorgelegten Schulbesuchsbestätigungen wurde die ***Bezeichnung ausländische Schule*** in ***Drittstaat*** bis Juni 2017 besucht. Der Mietvertrag der Wohnung in der ***Wohnadresse 2***, wurde am 27.06.2017 abgeschlossen und weist dieser Mietvertrag als Mieter die ***Dienstgeber Ö*** (=den Dienstgeber des Bf.) und als Benutzer der Wohnung den Bf. und dessen gesamte Familie aus. Das Mietverhältnis begann am 01.07.2017. Der Bf. war bis Freitag, dem 30.06.2017 in Krankenstand und ab Montag, dem 03.07.2017, bis 06.08.2017 auf Urlaub.

Der Bf., dessen Gattin, ***Name Gattin*** (SV-Nr.: ***SV-Nr. Gattin***) und dessen Kinder sind seit 21.08.2017 (Bf.) beziehungsweise seit dem 18.08.2017 (Gattin und Kinder) an der Adresse ***Wohnadresse 2*** mit Hauptwohnsitz gemeldet. Auffällig ist in diesem Zusammenhang, dass die Familie des Bf. vor dem Bf. selbst an der neuen Adresse angemeldet worden ist.

Da der Bf. an den Tagen, an denen die polizeilichen Meldungen in ***Name Stadt*** erfolgt sind, Arbeitstage hatte, da der Bf. in der Zeit von 03.07.2017 bis 06.08.2017 auf Urlaub war und da einer polizeilichen Meldung für die Verlegung einer Ansässigkeit nur Indizwirkung zukommt, geht das Bundesfinanzgericht freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Verlegung der Ansässigkeit des Bf. nach Österreich bereits im Juli 2017 (während desurlaubes des Bf.) stattgefunden hat.

Im Jahr 2017 hat der Bf. von insgesamt 120 tatsächlichen Arbeitstagen insgesamt 105 Arbeitstage in Österreich, 10 in ***Drittstaat*** und 5 in Drittstaaten verbracht. Darüber hinaus war der Bf. an 96 Tagen im Jahr 2017 im Krankenstand und hat der Bf. seine Krankheit in ***Drittstaat*** behandeln lassen.

Der Bf. hat im Schreiben vom 26.11.2024 für die Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** – gemäß den Arbeitstagen in diesen Ländern und in Drittstaaten – ein Verhältnis von 68,75% (Österreich) zu 31,25% (***Drittstaat***) vorgebracht und ist die belangte Behörde diesem Vorbringen nicht entgegengetreten.

Der Bf. hat den Steuerbehörden in ***Drittstaat*** gegenüber den 2017 ausbezahlten Bonus für 2016 dergestalt erklärt, dass dieser Bonus betreffend den Zeitraum 01-08/2016 letztendlich vollständig in ***Drittstaat*** besteuert worden ist. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der Bf. gegenüber den Steuerbehörden in ***Drittstaat*** seine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich in dem Zeitraum 01-08/2016 einerseits und seine Tätigkeitstage in Österreich in dieser Zeit andererseits nicht offengelegt hat, weswegen ***Drittstaat*** den Bonus für diesen Zeitraum (01-08/2016) vollständig der Besteuerung in ***Drittstaat*** unterzogen hat.

2. Beweiswürdigung

Dass der Bf. tatsächlich seit 2012 in Österreich eine Wohnung (wenn auch als Nebenwohnsitz) in der ***Wohnadresse 1***, bewohnt hat, ergibt sich aus einer Abfrage der Datenbanken der Finanzverwaltung, aus dem Zentralen Melderegister und auch aus dem vorgelegten, im Juni 2017 abgeschlossenen Mietvertrag über die Wohnung in der ***Wohnadresse 2***, in dem als (bisheriger) Wohnsitz des Bf. die Adresse ***Wohnadresse 1***, ersichtlich war.

Dass ob dem Bf. seitens der ***Name DG Österreich*** in der Zeit von 2012 bis inklusive 2016 Auslandslohnzettel (Lohnzettelart 8) an die Finanzverwaltung übermittelt worden sind, ergibt sich aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes.

Dass die Kinder des Bf. ab dem Schuljahr 2017/2018 die ***Bezeichnung österreichische Schule*** besuchten, ergibt sich aus den vorgelegten Schulbesuchsbestätigungen. Dass der Sohn des Bf. am 21.05.2017 an dieser Schule angemeldet worden ist, ergibt sich aus einer telefonischen Auskunft der ***Bezeichnung ausländische Schule***.

Der Beginn des Mietverhältnisses der Wohnung in der ***Wohnadresse 2***, ergibt sich aus dem vorliegenden Mietvertrag, der Krankenstand des Bf. bis 30.06.2017 und der Urlaub des Bf. von 03.07.2017 bis 06.08.2027 ergeben sich aus den durch den Bf. vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Behandlungsbestätigungen des Bf. sowie der vorgelegten Aufstellung der Tätigkeitstage des Bf. in 2017 – diese Sachverhaltselemente sind unstrittig.

Dass die Familie des Bf. ab 18.08.2017 und der Bf. selbst ab 21.08.2017 an der Adresse ***Wohnadresse 2*** polizeilich gemeldet waren, ergibt sich aus dem Zentralen Melderegister und ist unstrittig.

Dass der Bf. im Jahr 2017 von insgesamt 120 tatsächlichen Arbeitstagen 105 Arbeitstage in Österreich, 10 in ***Drittstaat*** und 5 in Drittstaaten verbracht hat und dass der Bf. an 96 Tagen im Jahr 2017 im Krankenstand war und seine Krankheit in ***Drittstaat*** hat behandeln lassen, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. und der vom Bf. vorgelegten und von der ***Name DG Österreich*** bestätigten Aufstellung der Arbeits- und Krankenstandstage und ist unstrittig.

Hinsichtlich der im Schreiben vom 26.11.2024 dargelegten Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 68,75% zu 31,25% erachtet das Bundesfinanzgericht die Aufteilung des Bf. als nachvollziehbar. Die seitens des Bf. vorgelegten Unterlagen sind zwar lückenhaft, das heißt, es konnten nicht zu allen Tätigkeitstagen in 2016 entsprechende Unterlagen vorgelegt werden, diese Aufstellung erscheint dem Bundesfinanzgericht allerdings nachvollziehbar, weswegen das Bundesfinanzgericht diese Aufteilung (im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO) der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde legt.

Dass die Krankenstandstage und der Bonus des Bf. für die Zeit 01-08/2016 in ***Drittstaat*** besteuert worden ist, ergibt sich aus den seitens des Bf. vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

A) Gesetzliche Grundlagen

Gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) insbesondere Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

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

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.

Das Beweisverfahren wird unter anderem vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

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

Zu schätzen ist gemäß § 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 § 184 Abs. 3 BAO ist ferner u.a. zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt.

Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Verpflichtung zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Die Schätzung ist ein Akt tatsächlicher Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (VwGH 18.12.1997, Zl. 96/16/0143).

Ziel der Schätzung ist es, für den Fall, dass andere Mittel (Ermittlungs-, Beweis- und Erkenntnisverfahren) nicht mehr greifen, den rechtswirksamen Sachverhalt anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüssen sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, so genau wie möglich zu ermitteln. Die Schätzungsverpflichtung erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auch auf den Sachverhalt dem Grunde nach (VwGH 10.11.1995, Zl. 92/17/0177).

Ist eine Schätzung dem Grunde nach zulässig, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH 24.2.1998, Zl. 95/13/0083).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/15/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt oder/und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und ***Drittstaat*** (**DBA Ö-DS***) enthält die folgenden, für dieses Beschwerdeverfahren maßgeblichen Bestimmungen:

Gemäß Art. 2 Abs. 3 Z 1 ***DBA Ö-DS*** gehört zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, insbesondere die Einkommensteuer.

Der Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 ***DBA Ö-DS*** normiert:

ANSÄSSIGE PERSON

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

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

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

Der Art. 15 Abs. 1 und 2 ***DBA Ö-DS*** normiert:

EINKÜNFTE AUS UNSELBSTÄNDIGER ARBEIT

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat (Anmerkung: dem Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (Anmerkung: dem Tätigkeitsstaat) ausgeübt. Wird die Arbeit dort (Anmerkung: im Tätigkeitsstaat) ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat (Anmerkung: dem Tätigkeitsstaat) besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

1. der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
3. die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Der Art. 24 Abs. 1 normiert:

VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung

(1) In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

1. Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in ***Drittstaat*** besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich des Unterabsatzes 2 und des Absatzes 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.
2. Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 12, Artikel 13 Absatz 4 und Artikel 18 Absatz 2 in ***Drittstaat*** besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in ***Drittstaat*** gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus ***Drittstaat*** bezogenen Einkünfte entfällt.

Der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen dient insbesondere das OEDC-Musterabkommen sowie der Kommentar zum OECD-Musterabkommen und die dort angeführte Judikatur. Aus dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019), sind sinngemäß die folgenden Ausführungen zu entnehmen:

Der Art. 15 Abs. 1 ***DBA Ö-DS*** stellt klar, dass (abweichend zum innerstaatlichen österreichischen Recht, wo das Zuflussprinzip maßgeblich ist) für die Zuordnung der Einkünfte im Bereich der Doppelbesteuerung das Kausalitätsprinzip gilt. Auch Nachzahlungen für eine frühere aktive Tätigkeit sind nach dem Kausalitätsprinzip dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen. Es kommt nicht darauf an, zu welchem Zeitpunkt und wo die Vergütung bezahlt wird, sondern allein darauf, dass sie dem Arbeitnehmer für eine Auslandstätigkeit bezahlt wird (Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019), Art. 15, III, Rz 53 mit Verweis auf BFH 5.2.1992, I R 158/90).

Ausgehend von der Überlegung, dass der Arbeitnehmer sich verpflichtet, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft an einer vereinbarten Anzahl von Arbeitstagen zur Verfügung zu stellen, hat der BFH in ständiger Judikatur festgehalten, dass für die Berechnung der DBA-rechtlich steuerfrei zu behandelnden Einkünften von den „vereinbaren“ Arbeitstagen auszugehen ist (BFH 29.1.1986, I R 22/85; BFH 23.2.2005, I R 13/04). Das sind die Kalendertage pro Jahr, abzüglich der Tage an denen der Arbeitnehmer nicht zu arbeiten verpflichtet ist. Urlaubstage, Samstage, Sonn- und gesetzliche Feiertage gehören nicht zu den Arbeitstagen und sind daher aus dem Aufteilungsmaßstab auszuschneiden (BFH 31.3.2004, I R 88/03).

Aus dem in der Folge eingefügten Beispiel (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019), Rz 54) ist ersichtlich, dass auch Krankenstandstage nicht zu den Arbeitstagen gehören und daher aus dem Aufteilungsmaßstab auszuschneiden sind:

Beispiel

Ein Arbeitnehmer ist an 220 Arbeitstagen zur Arbeitsleistung verpflichtet. Die tatsächlichen Arbeitstage wären unter den folgenden Prämissen wie folgt zu berechnen.

Arbeitstage insgesamt	220
Übertrag von Urlaubstagen aus dem Vorjahr –	10
Übertrag von Urlaubstagen in das Folgejahr +	20
Krankenstand mit Lohnfortzahlung	– 30
Krankenstand ohne Lohnfortzahlung	– 30
Tatsächliche Arbeitstage insgesamt	170

Aus den vereinbarten Arbeitstagen im Jahr und den tatsächliche im Ausland verbrachten Arbeitstagen ergibt sich eine Relation, nach der das Arbeitseinkommen aufzuteilen ist (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019), Rz 54). Die österreichische Verwaltungspraxis hat sich diesem Aufteilungsmodus angeschlossen (EAS 1442 = SWI 1999, 237; EAS 1466 = SWI 1999, 281; Weninger SWI 2006, 342 ff). Nachträglich zufließende Vergütungen, wie Erfolgsprämien, sind unabhängig vom Zuflusszeitpunkt nach dem Verhältnis der Zeiträume zuzuordnen, für die sie gewährt worden sind (BFH 27.1.1972, I R 37/70).

Dem gegenüber verweist der Bf. auf den Punkt 2.5. des OECD-Musterkommentars, in dem sinngemäß das Folgende ausgeführt ist:

Eine Zahlung für nicht in Anspruch genommene Urlaubs-/Krankheitstage, die im letzten Beschäftigungsjahr angesammelt wurden, ist Teil der Vergütung für den Arbeitszeitraum, der den Urlaubs- oder Krankheitsurlaubsanspruch begründet hat. Ein Arbeitnehmer kann **bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses** auch Anspruch auf die Zahlung von Urlaubs- und Krankheitstagen haben, die sich auf eine Reihe früherer Jahre beziehen, die in diesen Jahren nicht in Anspruch genommen wurden. Sofern keine anderslautenden Tatsachen und

Umstände vorliegen, sollte eine Zahlung, die **nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als Entschädigung für Urlaubstage und Krankheitstage** im Zusammenhang mit früheren Jahren, die in diesen Jahren nicht in Anspruch genommen wurden, erhalten wurde, als eine Leistung angesehen werden, auf die der Arbeitnehmer in den letzten 12 Monaten der Beschäftigung Anspruch hatte, die anteilig dem Ort zugewiesen wird, an dem die Beschäftigung während dieses Zeitraums ausgeübt wurde. Eine andere Schlussfolgerung wäre beispielsweise dann gerechtfertigt, wenn anhand der Beschäftigungsunterlagen des Steuerpflichtigen festgestellt würde, dass sich diese Urlaubs- und Krankheitstage eindeutig auf bestimmte Zeiten früherer Beschäftigung beziehen und dass die Zahlung eine Vergütung für die Anstellung dieser Zeiträume darstellt. Die Staaten sollten jedoch die Tatsache berücksichtigen, dass der ehemalige Arbeitnehmer diese Urlaubs- und Krankheitstage zum Zeitpunkt ihrer Anrechnung möglicherweise bereits zuvor besteuert hat. Nehmen wir beispielsweise an, dass nach dem innerstaatlichen Steuerrecht eines Staates Urlaubs- und Krankheitstage, die im Zusammenhang mit im Hoheitsgebiet dieses Staates geleisteten Arbeitszeiten gewährt werden, als steuerpflichtige Leistung in dem Steuerjahr behandelt werden, in dem die entsprechende Arbeit erbracht wurde, und diesfalls auch entsprechend besteuert worden sind; in einem solchen Fall müsste der Wohnsitzstaat des ehemaligen Arbeitnehmers zum Zeitpunkt der späteren Zahlung in Bezug auf die Urlaubs-/Krankheitstage eine Entlastung der Doppelbesteuerung für diese Steuer und jeden Staat, in dem der ehemalige Arbeitnehmer möglicherweise gearbeitet hat, vorsehen. Während seines letzten Beschäftigungsjahres sollte ebenfalls berücksichtigt werden, dass etwaige Zahlungen für ungenutzte Urlaubs-/Krankheitstage früherer Jahre, die bereits periodengerecht versteuert wurden, sich nicht auf im letzten Jahr ausgeübte Beschäftigungstätigkeiten beziehen.

B) Aufteilung des Besteuerungsrechts betreffend die Arbeitstage zwischen Österreich und *Drittstaat*****

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das Besteuerungsrecht für die Krankenstandstage ***Drittstaat*** zusteht (so die Rechtsansicht des Bf.) oder ob diese Tage bei der Aufteilung des Besteuerungsrechts außer Acht gelassen und somit neutral behandelt werden (so die Rechtsansicht der belangten Behörde).

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bf. im Jahr 2017 insgesamt 120 Tätigkeitstage geleistet hat, wobei für 111 dieser Tätigkeitstage Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Auch ist unstrittig, dass sich der Bf. im Jahr 2017 insgesamt 96 Arbeitstage im Krankenstand in ***Drittstaat*** befunden hat.

Die belangte Behörde hat in dem angefochtenen Erstbescheid vom 30.11.2018 die gesamten steuerpflichtigen Bezüge des Bf. der Besteuerung in Österreich unterworfen und hat in der BVE

vom 26.11.2019 die gesamten dem Bf. zugeflossenen Bezüge in Ansehung der Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Österreich und ***Drittstaat*** eine Aufteilung im Verhältnis 111 zu 9 Tätigkeitstage oder 92,5% zu 7,5% vorgenommen.

Der Bf. begehrte hinsichtlich der Aufteilung der Tätigkeitstage in 2017, dass die Krankenstandstage als Tätigkeitstage in ***Drittstaat*** berücksichtigt würden und wies darauf hin, dass in den Gesamtbezügen auch ein Bonus enthalten war, der für Leistungen im Jahr 2016 ausbezahlt worden ist und daher nicht gemäß den Arbeitstagen des Jahres 2017 aufzuteilen sei (zu der Aufteilung des Bonus siehe unten).

Entgegen den Ausführungen des Bf. und dem in diesem Zusammenhang unrichtigen Verweis auf die Ausführungen im OECD-Musterabkommen und die dort angeführte Judikatur des BFH sind Krankenstandstage jedoch aus den Tätigkeitstagen gänzlich herauszurechnen, sodass für 2017 insgesamt 120 Tätigkeitstage verbleiben, in Ansehung derer Österreich das Besteuerungsrecht für 111 Tätigkeitstage (oder 92,5%) und ***Drittstaat*** das Besteuerungsrecht für 9 Tätigkeitstage (oder 7,5%) zukommt.

Entgegen dem angefochtenen Erstbescheid und der BVE der belangten Behörde ist die in den Bruttobezügen enthaltene Bonuszahlung von € 295.903,63 aus der oben dargestellten Aufteilung (nach den Tätigkeitstagen in Österreich, ***Drittstaat*** und Drittstaaten in 2017) auszunehmen und einer gesonderten Aufteilung zu unterwerfen (zu der Aufteilung des Bonus siehe unten).

Zu der seitens des Bf. vorgebrachten Anwendung des Punktes 2.5. des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-Musterabkommens und dem Vorbringen, dass Entgeltfortzahlungen nicht zur Gänze der Besteuerung des Tätigkeitsstaates zuzuordnen wären, wird an dieser Stelle einerseits festgehalten, dass dieser Punkt 2.5. des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-Musterabkommens **beendigungskausale Entschädigungen** regelt, sodass diese Ausführungen für den beschwerdegegenständlichen Fall nicht einschlägig sind und dass andererseits – wie unter dem Punkt „C) Aufteilung des Besteuerungsrechts an dem Bonus“ noch zu zeigen sein wird – die vorgebrachten Anwendbarkeit dieses Punktes 2.5. des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-Musterabkommens im gegenständlichen Fall nicht bedeutet hätte, dass das Besteuerungsrecht an diesen „Entgeltfortzahlungen“ in jenem Ausmaß ***Drittstaat*** zugekommen wäre, wie dies der Bf. im finanzbehördlichen Verfahren beantragt hat. Im Recht ist der Bf. allerdings mit dem Vorbringen, dass der Bonus nicht in seiner Gesamtheit in Österreich zu versteuern ist und erfolgt eine Aufteilung der Besteuerung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** auch nicht im Verhältnis der Tätigkeitstage in 2017 (zu der Aufteilung des Bonus siehe unten).

Der Beschwerde des Bf. konnte demnach hinsichtlich dieses Beschwerdepunktes insoweit teilweise Folge gegeben werden, als der Bonus aus der Aufteilung der Besteuerung nach den Tätigkeitstagen in 2017 herauszurechnen war.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bf. in der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 04.09.2020, der Veranlagung die vom Arbeitgeber ursprünglich eingebrachten Inlands- und Auslandslohnzettel für das Jahr 2017 (L1 mit der Kennzahl 245 iHv EUR 276.195,18 sowie L8 mit der Kennzahl 245 iHv EUR 306.737,59) zu Grunde zu legen, wird seitens des Bundesfinanzgerichts festgehalten, dass diese Vorgangsweise mit den unter dem Punkt „Sachverhalt“ dargelegten Erhebungsergebnissen nicht im Einklang zu bringen ist. Auch waren die Krankenstandstage - wie oben dargelegt - aus den „Tätigkeitstagen“ vollständig auszuschneiden und war auch der im Jahr 2017 für das Jahr 2016 ausbezahlt Bonus in einer anderen Art und Weise aufzuteilen, als dies in den Lohnzetteln der Arbeitgeberin abgebildet worden war (zum Bonus siehe sogleich unten unter Punkt C).

Zu dem Vorbringen des Bf. dahingehend, dass aus der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2017 hätte ersehen werden können, dass die Entgeltfortzahlung während der Dauer des Krankenstandes wie Gehaltsfortzahlungen aus Anlass der Beendigung eines Dienstverhältnisses zu behandeln wären, ist festzuhalten, dass im angefochtenen Einkommensteuer-Erstbescheid 2017 die gesamten Bezüge der österreichischen Besteuerung unterworfen worden sind und dass auch aus der Beschwerdeentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2017 solche Ausführungen nicht zu entnehmen sind. Wie oben dargelegt haben die Krankenstandstage bei der Aufteilung der Tätigkeitstage vollständig unberücksichtigt zu bleiben und war die Besteuerung des im Jahr 2017 für das Jahr 2016 ausbezahlte Bonus - wie unten unter dem Punkt C) noch näher darzulegen sein wird - auf eine andere Art und Weise zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen.

Dass die ***Dienstgeber Ö*** als Arbeitgeberin des Bf. die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Wege der Lohnverrechnung anhand der Tätigkeit in den letzten zwölf Monaten (gemäß der Rz 2.5 des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-MA) aufgeteilt hat, hindert das Bundesfinanzgericht weder, die Krankenstandstage DBA-konform bei der Aufteilung des Besteuerungsrechts für die 2017 geleisteten Tätigkeitstage zwischen Österreich und ***Drittstaat*** außer Ansatz zu lassen, noch den im Jahr 2017 für das Jahr 2016 ausbezahlten Bonus gemäß den Arbeitstagen in 2016 zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen, da das Bundesfinanzgericht bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 nicht an die Lohnzettel der Arbeitgeberin gebunden ist.

C) Aufteilung des Besteuerungsrechts an dem Bonus

Dem Bf. ist im Jahr 2017 für Leistungen im Jahr 2016 ein Bonus ausbezahlt worden. Der Bf. hat im finanzbehördlichen Verfahren die Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** nach der folgenden Formel beantragt:

$$\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$$

Dieser Berechnung liegt der Gedanken zu Grunde, dass das Besteuerungsrecht an diesem Bonus während der Monate 01-08/2016 (jedenfalls) ***Drittstaat*** (Anmerkung: in voller Höhe) zugestanden wäre, während der Bonus für die Monate 09-12/2016 zwischen Österreich und ***Drittstaat*** aufzuteilen wäre.

Wie die Erhebungen des Bundesfinanzgerichts ergeben haben, war der Bf. während des gesamten Jahres 2016 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und stand daher Österreich für die Tätigkeitstage des Bf. in 2016 in Österreich das Besteuerungsrecht an diesem Bonus zu. Der Bf. hat auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichts hin, Unterlagen vorgelegt, auf deren Grundlage eine Aufteilung des Bonus nach den Tätigkeitstagen zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 68,75% zu 31,25% vorzunehmen wäre.

Ogleich diese Unterlagen eine lückenlose Zuordnung der Tätigkeitstage zu Österreich, ***Drittstaat*** oder Drittstaaten nicht zuließen, erschien dem Bundesfinanzgericht diese Aufteilung plausibel und hat das Bundesfinanzgericht daher diese Prozentsätze der Aufteilung des Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Schätzungsweg (gemäß § 184 BAO) zu Grunde gelegt.

Entgegen dem angefochtenen Erstbescheid vom 30.11.2018, in dem die gesamten Bezüge des Bf. der Besteuerung in Österreich unterworfen worden sind und der BVE vom 26.11.2019, in der das Besteuerungsrecht für die gesamten dem Bf. zugeflossenen Bezüge zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Verhältnis 111 zu 9 Tätigkeitstage oder 92,5% zu 7,5% aufgeteilt worden sind, und auch entgegen dem Vorbringen des Bf. wonach dieser Bonus nach der Formel $\text{EUR } 295.903,63 / 12 * 4 \text{ Monate} / 73 * 47 \text{ Arbeitstage} = \text{EUR } 63.504,43$ aufzuteilen gewesen wäre, war die Besteuerung für den Bonus zwischen Österreich und ***Drittstaat*** im Schätzungsweg im Verhältnis 68,75% zu 31,25% aufzuteilen.

Der Beschwerde des Bf. konnte in diesem Beschwerdepunkt teilweise Folge gegeben werden.

D) Besteuerung der Krankenstandstage und des Bonus in ***Drittstaat***

Der Bf. hat vorgebracht, dass die Krankenstandstage in ***Drittstaat*** besteuert worden sein und dass dadurch eine „tatsächliche Doppelbesteuerung eines signifikanten Teils der Bezüge des Jahres 2017“ bestehe.

Dazu ist festzuhalten, dass das *****DBA Ö-DS***** in Ansehung des Art. 15 dieses Abkommens dem OECD-Musterabkommen nachgebildet ist und dass aus der Kommentierung dieses OECD-Musterabkommens (Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, III.) und der dort dargestellten Judikatur des BFH zu entnehmen ist, dass Krankenstandstage aus den Tätigkeitstagen gänzlich herauszurechnen sind. Auch ist der Punkt 2.5. des Kommentars zum Artikel 15 des OECD-Musterabkommens nicht einschlägig, da im beschwerdegegenständlichen Fall **keine beendigungskausale Entschädigung** für Krankenstandstage oder auch in Ansehung des Bonus vorgelegen hat.

Das Bundesfinanzgericht kann nicht verifizieren, welchen Sachverhalt der Bf. den Steuerbehörden in *****Drittstaat***** gegenüber offengelegt hat (immerhin hat der Bf. im österreichischen Abgabenverfahren vorgebracht, erst mit Aufnahme der „lokalen“ Beschäftigung in Österreich einen weiteren Wohnsitz begründet zu haben), geht aber davon aus, dass bei einer vollständigen Offenlegung der ab dem Jahr 2012 bestehenden Wohnung und damit der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. in Österreich und der Tätigkeitstage des Bf. in Österreich in 2016 sowie bei einem entsprechenden Hinweis auf die oben dargelegten Kommentarmeinungen zum OECD-Musterabkommen eine DBA-konforme Besteuerung der Krankenstandstage einerseits und des Bonus andererseits in *****Drittstaat***** vorgenommen worden wäre.

*****Drittstaat***** ist nämlich nur berechtigt, Steuern gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und *****Drittstaat***** (in DBA-konformer Weise) zu erheben und ist unter Zugrundelegung der Bestimmungen des *****DBA Ö-DS***** nicht befugt, sein Besteuerungsrecht auf Einkünfte auszudehnen, für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Das Besteuerungsrecht *****Drittstaat***** ist durch das *****DBA Ö-DS***** hinsichtlich der Tätigkeitstage in Österreich (des in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Bf.) eingeschränkt. Selbst für den Fall, dass *****Drittstaat***** ein Besteuerungsrecht in DBA-widriger Weise in Anspruch genommen haben sollte, hätte diese Vorgangsweise Österreich nicht daran gehindert, sein gemäß dem *****DBA Ö-DS***** zustehendes Besteuerungsrecht auszuüben. Der Umstand, dass von Seiten *****Drittstaat***** eine abkommenswidrige Besteuerung vorgenommen worden ist, vermag an der DBA-konformen Zuteilung des Besteuerungsrechts an Österreich sohin nichts zu ändern.

E) Berechnung der Einkommensteuer 2017

Anmerkungen: Die Höhe der steuerpflichtigen Bezüge ergibt sich aus der seitens des Bf. als Anlagen zu den Schreiben vom 24.10.2018 und vom 04.09.2020 übermittelten Berechnungen, die Höhe des Bonus aus dem Vorbringen des Bf. (z.B. mit Schreiben vom 04.09.2020) und den seitens des Bf. übermittelten Unterlagen:

	RV/7103916/2020	
Steuerpflichtige Bezüge Kennz. 245	€ 582.932,77	
davon Bonuszahlung in 03/2017	€ 295.903,63	
A: Bonus x 68,75%	€ 203.433,75	€ 203.433,75
SERB: Bonus x 31,25%	€ 92.469,88	
Steuerpflichtige Bezüge ohne Bonus	€ 287.029,14	
A: Steuerpflichtige Bezüge x 92,5%	€ 265.501,95	€ 265.501,95
SERB: Steuerpfl. Bezüge x 7,5%	€ 21.527,19	
WK-Pauschale		-€ 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		€ 468.803,70
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-€ 60,00
Einkommen		€ 468.743,70
Ausländische Einkünfte	€ 15.192,56	€ 15.192,56
Bemessungsgrundlage für D.St.Satz		€ 483.936,26
0% für 11.000		€ -
25% für weitere 7.000		€ 1.750,00
35% für weitere 13.000		€ 4.550,00
42% für weitere 29.000		€ 12.180,00
48% für weitere 30.000		€ 14.400,00
50% für weitere 393.936,26		€ 196.968,13
Steuer gesamt	€ 229.848,13	
Durchschnittssteuersatz (229.848,13/483.936,26)		47,50%
Durchschnittsteuer 47,50% von 468.743,70		€ 222.632,34
Verkehrsabsetzbetrag		-€ 400,00
Steuer nach Abzug Absetzbeträge		€ 222.232,34
Steuer sonst. Bezüge: 0% für 620		€ -
6% für die nächsten 24.380,00		€ 1.462,80
27% für die nächsten 19.917,44		€ 5.377,71
Einkommensteuer		€ 229.072,85
anrechenbare LSt		-€ 135.828,66
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG		-€ 0,19
Festgesetzte Est		€ 93.244,00

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Verlegung der Ansässigkeit des Bf. bereits im Juli 2017 ist eine Sachverhaltsfrage und stellt eine solche keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Die unbeschränkte Steuerpflicht des Bf. in Österreich ab der Möglichkeit, über eine Wohnung in Österreich zu verfügen und das Besteuerungsrecht Österreichs an den Einkünften, die aus den Tätigkeitstagen des unbeschränkt steuerpflichtigen Bf. in Österreich resultieren, ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz (§ 1 Abs. 2 EStG, § 26 BAO und Art. 15 ***DBA Ö-DS***). Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen diesbezüglich ebenfalls nicht vor.

Dass Krankenstandstage weder Tätigkeitstage in Österreich noch in ***Drittstaat*** darstellen, ergibt sich zwar schon aus den Wortinterpretationen dieser beiden Bestimmungen, die auch durch die Kommentierungen zum OECD-Musterabkommen sowie die Judikatur des deutschen BFH untermauert werden. Soweit für das Bundesfinanzgericht allerdings ersichtlich fehlt es jedoch an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Rechtsfrage, ob Krankenstandstage als Tätigkeitstage (im vorliegenden Fall) im Drittstaat anzusehen sind, weswegen hinsichtlich dieser Rechtsfrage auszusprechen war, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig ist.

Wien, am 8. Jänner 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 31. Jänner 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend **abgeändert**, dass die Einkommensteuer 2019 mit **1.631,00 Euro** festgesetzt wird.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

1.1. Verfahren bis zur Erlassung des angefochtenen Bescheides

Mit Bescheid vom 29.10.2020 nahm das Finanzamt ***Wohnort-Ö*** eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 vor. Mit Vorhalt vom 22.4.2022 forderte das nunmehr zuständige Finanzamt Österreich den Beschwerdeführer (Bf.) wegen steuerlich im Inland zu berücksichtigenden Einkünften aus Deutschland auf, eine Einkommensteuererklärung für 2019 einzureichen. Gleichzeitig wies das Finanzamt den Bf. darauf hin, dass die Umzugskosten geltend gemacht werden können, da der Umzug aus beruflichen Gründen erfolgt sei.

Der Bf. beantwortete diesen Vorhalt am 13.5.2022 unter Vorlage des deutschen Steuerbescheides für 2019 und einer Aufstellung der geltend gemachten Werbungskosten

samt Belegen. Er machte darin eine doppelte Haushaltsführung geltend, da er trotz seiner Arbeit in ***Arbeitsort-D*** weiterhin in ***Wohnort-Ö*** zur Schule gegangen sei und am Ende des Schuljahres 2019/20 maturiert habe. Außerdem hätten seine Eltern, seine Lebensgefährtin sowie seien Freunde und Sportkollegen in ***Wohnort-Ö*** gewohnt und gearbeitet bzw. eine Ausbildung absolviert. Die Tätigkeit in ***Arbeitsort-D*** sei außerdem letztlich nur vorübergehend gewesen. Die vom Finanzamt geforderte Steuererklärung gab der Bf. zu diesem Zeitpunkt nicht ab.

Mit weiterem Vorhalt vom 23.11.2022 forderte die belangte Behörde den Bf. zur Vorlage weiterer Nachweise zur Führung eines eigenen Haushalts im Haus seiner Eltern sowie zu seiner Unterkunft in ***Arbeitsort-D*** zwischen Beginn des dortigen Dienstverhältnisses (Mitte 2019) und Beginn seines Mietverhältnisses (1.8.2019) auf.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bf. am 2.1.2023 unter Vorlage der geforderten Unterlagen und einer Beschreibung seiner Wohnung in ***Wohnort-Ö***. Gleichzeitig reichte er seine **Erklärung** zur Arbeitnehmerveranlagung für 2019 ein, in welcher er seine ausländischen Einkünfte erklärte und 16.232,03 € an Kosten für die doppelte Haushaltsführung geltend machte.

Mit dem nunmehr **angefochtenen Bescheid** vom 31.1.2023 erkannte das Finanzamt die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung nicht an und korrigierte die erklärten Auslandseinkünfte sowie die anrechenbare Steuer (insoweit zu Gunsten des Bf.). Begründend führte das Finanzamt zusammengefasst aus, Voraussetzung für die doppelte Haushaltsführung sei, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen für zwei Haushalte trägt; er habe jedoch in ***Wohnort-Ö*** keinen eigenen Hausstand, da er nicht nachgewiesen habe, dass er tatsächlich die Kosten für die von ihm benutzten Räume im Elternhaus getragen habe. Bei den ausländischen Einkünften wurden einzelne näher bezeichnete Ausgaben für Vertragsverhandlungen und Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen. Die nach Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA Deutschland anzurechnende deutsche Steuer wurde um den Solidaritätszuschlag erhöht.

1.2. Beschwerdeverfahren

Am 21.2.2023 beantragte der Bf. über FinanzOnline rechtzeitig eine Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 30.4.2023, da ihm notwendige Unterlagen noch nicht zur Verfügung stünden. Mit Bescheid vom 21.2.2023 gab die belangte Behörde diesem Antrag statt.

Am 28.4.2023, sohin innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist, brachte der Bf. eine **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid vom 31.1.2023 ein. Darin beantragte er die Berücksichtigung von 11.597,33 € als Werbungskosten im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung. Begründend führte er zusammengefasst aus, die Voraussetzungen für die

Geltendmachung dieser Kosten lägen vor, da er sehr wohl auch in ***Wohnort-Ö*** einen eigenen Hausstand geführt habe. Dieser Betrag setze sich folgendermaßen zusammen:

Miete/Betriebskosten Wohnung ***Arbeitsort-D***	5.207,97 €
Einrichtungsgegenstände Wohnung ***Arbeitsort-D***	3.573,96 €
Familienheimfahrten (über 600 km pro Wegstrecke)	2.675,40 €
Verpflegungsmehraufwand in ***Arbeitsort-D***	140,00 €
Summe	11.597,33 €

Nach zweifacher Urgenz durch den Bf. forderte die belangte Behörde mit Vorhalt vom 8.7.2024 weitere Auskünfte bzw. Fotos zu den von ihm benutzten Räumlichkeiten im Elternhaus an. Dieser Aufforderung kam der Bf. mit Eingabe vom 17.7.2024 nach.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19.11.2024 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie zusammengefasst aus, die vom Bf. in ***Wohnort-Ö*** bewohnten Räumlichkeiten seien nicht baulich abgetrennt, weshalb kein unabhängiger Haushalt vorliege. Der Umzug vom Elternhaus in ***Wohnort-Ö*** nach ***Arbeitsort-D*** stelle daher keine doppelte Haushaltsführung dar, sondern die Gründung des ersten eigenen Wohnsitzes des Bf.; die Beibehaltung des Wohnsitzes im Elternhaus sei privat veranlasst. Mangels beruflich veranlasster doppelter Haushaltsführung seien die Familienheimfahrten nicht abzugsfähig. Der Verpflegungsmehraufwand könne nicht berücksichtigt werden, da keine Dienstreise vorliege.

Am 18.12.2024 stellte der Bf. über FinanzOnline rechtzeitig einen **Vorlageantrag** in Bezug auf diese Beschwerde vor. Darin brachte er begründend zusammengefasst (erneut) vor, dass die von ihm genutzten Räumlichkeiten im Elternhaus sehr wohl einen Wohnsitz begründen würden und sowohl die Anmietung einer Wohnung in ***Arbeitsort-D*** als auch die Beibehaltung des Wohnsitzes in ***Wohnort-Ö*** beruflich veranlasst seien.

Am 7.2.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Akt und **Vorlagebericht** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung führte die Behörde im Vorlagebericht aus, die Miet- und Betriebskostenbeiträge an die Eltern für alleinige Nutzung von Räumen im Elternhaus sei nicht dem Besitz eines eigenen Haushalts gleichzustellen. Eine Mietwohnung schließe üblicherweise fremde Dritte durch eine entsprechende bauliche Trennung vom Zutritt aus. Dies sei hier nicht der Fall, weshalb der gegenständliche Haushalt in ***Wohnort-Ö*** einem Fremdvergleich nicht standhalte. Zudem habe der Bf. von seinem Dienstgeber in Deutschland steuerfreie Vergütungen erhalten, durch welche die Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung abgegolten seien. Allerdings sei der Beschwerde teilweise stattzugeben, da die in der Beilage zum Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung beantragten – aber in der Beschwerde nicht mehr

geltend gemachten – Werbungskosten für ein Fahrrad-Ausdauertraining zeitanteilig (in Bezug auf die Beschäftigungsdauer im Inland) anzuerkennen seien, da der Bf. Berufssportler sei.

Mit Schreiben vom 8.8.2025 teilte das Gericht der Behörde mit, dass auf die ausländischen Einkünfte des Bf. nach Ansicht des Gerichtes die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt und nicht die Anrechnungsmethode anwendbar ist, und ersuchte es die Behörde um Vorlage einer neuen Steuerberechnung auf dieser Grundlage. Mit Stellungnahme vom 21.8.2025 stimmte die belangte Behörde dieser Rechtsansicht des Gerichtes zu und legte unter einem die geforderte neue Berechnung vor. Da dies nur die Steuerberechnung (rechtliche Beurteilung) betraf, war es nicht erforderlich, dem Bf. diesbezüglich Parteiengehör einzuräumen.

2. Sachverhalt

Der Bf. ist Profisportler. Im streitgegenständlichen Jahr war er bis Mitte 2019 beim österreichischen Sportverein ***Verein-Ö*** tätig, der damals in der ***Liga-Ö*** spielte. Ab Mitte 2019 war er beim deutschen Sportverein ***Verein-D*** tätig, der damals in der ***Liga-D*** spielte. Er erhielt aufgrund seiner Tätigkeit im Jahr 2019 Bruttobezüge in Höhe von 11.139,10 € vom ***Verein-Ö*** und Bruttobezüge in Höhe von 90.020,00 € vom Verein ***Verein-D***. Bereits Anfang 2020 wurde er vom Verein ***Verein-D*** wieder bis Juni 2020 an den ***Verein-Ö*** „verliehen“. Mit Ende der Spielsaison 2019/20 verließ er den Verein ***Verein-D*** und kehrte endgültig nach Österreich zurück.

Er wurde im Jahr 2001 geboren und lebte bis zum Jahr 2019 weitestgehend durchgehend zusammen mit seinen Eltern in ***Wohnort-Ö***, davon ab 2004 im Wohnhaus ***Adresse-Ö***. Dieses Gebäude besteht aus zwei baulich getrennten Wohneinheiten. Das Obergeschoß des gegenständlichen Wohnhauses wurde im Jahr 2019 von den Eltern des Bf. bewohnt. Es wohnten keine familienfremden Personen in diesem Haus.

Die Einheit im Erdgeschoß wurde vom Vater des Bf., ***Vater*** (***Beruf-Vater***) im Jahr 2019 beruflich genutzt. Diese Einheit ist 107,40 m² groß und besteht aus einem Empfangsraum (Vorzimmer) im Ausmaß von 3,9 m², einem Gang im Ausmaß von 12,1 m², einem großen Raum im Ausmaß von 47,7 m², drei Zimmer im Ausmaß von zusammen 39,2 m² und einem Bad mit WC im Ausmaß von 4,5 m².

Die drei kleineren Zimmer wurden ausschließlich vom Vater des Bf. zur Berufsausübung genutzt. Der große Raum stand hingegen im Jahr 2019 ausschließlich dem Bf. zur Verfügung. Die Gänge, der Empfangsraum sowie das Bad mit WC wurden sowohl vom Vater des Bf. (und dessen Kunden) als auch vom Bf. selbst genutzt. Allerdings konnte die jeweilige Nutzung zeitlich so gelagert werden, dass eine gleichzeitige Nutzung weitgehend ausgeschlossen wurde. Der große Raum ist vom Gang nicht baulich, sondern nur durch einen Lamellenvorhang abgetrennt. Für die Nutzung des großen Raumes und Mitnutzung der Gänge/Sanitäranlagen

bezahlte der Bf. seinem Vater im Jahr 2019 insgesamt 2.400,00 € (Miete und Betriebskostenanteil). Die Bezahlung erfolgte bar; ein schriftlicher Vertrag liegt nicht vor.

Im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in ***Arbeitsort-D*** mietete der Bf. ab 1.8.2019 eine Wohnung in der ***Adresse-D*** in ***Arbeitsort-D*** mit einer Wohnnutzfläche von 78,92 m², zwei Terrassen im Ausmaß von zusammen 40,80 m², einem Kellerabteil und einem Tiefgaragenabstellplatz. Dafür bezahlte er monatlich folgende Beträge:

Nettomiete	1.075,00 €
Betriebskosten(-vorauszahlung)	250,00 €
Miete Tiefgarage	80,00 €
Summe	1.405,00 €

Insgesamt gab er im Jahr 2019 somit 7.025,00 € für Miete, Betriebskosten und Tiefgarage aus. Für die Einrichtung seiner Wohnung in ***Arbeitsort-D*** tätigte der Bf. von Ende Juli bis Mitte September 2019 folgende Ausgaben bei den angegebenen Handelsunternehmen in ***Arbeitsort-D***:

Waschmaschine (Media Markt)	299,00 €
Sofa (Ikea)	1.269,00 €
Bett (Ikea)	349,00 €
Sessel/Kasten (Ikea)	1.272,00 €
Bügelbrett (Saturn)	29,99 €
Duschvorhang (H&M)	19,98 €
Fernseher & Zubehör (Media Markt)	334,99 €
Summe	3.573,96 €

Der Bf. fuhr im Durchschnitt rund 2-mal im Monat für zwei oder mehrere Tage von ***Arbeitsort-D*** nach ***Wohnort-Ö*** und retour. Meistens handelte es sich dabei um Wochenenden oder Freitag/ Samstag bzw. Sonntag/Montag oder Ferienzeiten. Die einfache Wegstrecke beträgt über 600 km. Er legte diese Strecken mit seinem PKW zurück. Für diese Fahrten erhielt der Bf. vom Verein ***Verein-D*** einen steuerfreien Fahrtkostenersatz in Höhe von 2.230,80 €. Die Höhe der tatsächlichen Kosten des Bf. für diese Fahrten kann nicht festgestellt werden.

Im Schuljahr 2019/20 – und sohin auch während seiner Tätigkeit in ***Arbeitsort-D*** – besuchte er den Zweig Leistungssport der ***Schule*** ***Wohnort-Ö***. Die Organisation und Schulform dieser Schule ermöglichen eine entsprechend flexible Gestaltung des Unterrichts und der Prüfungen. Der Bf. nahm zwar nicht am regelmäßigen Unterricht teil, schrieb aber während seiner Aufenthalte in ***Wohnort-Ö*** Schularbeiten und absolvierte Prüfungen. Im Juni 2020 legte er an dieser Schule dann schließlich auch die Reifeprüfung ab. Seine Lebensgefährtin sowie der Großteil seines Freundeskreises samt Schul- und Sportkollegen wohnten im Jahr 2019 Großraum ***Wohnort-Ö***. Seine Lebensgefährtin stand im Jahr 2019 dort in Berufsausbildung. Der Bf. gab im Jahr 2019 825,75 € für ein Fahrrad-Ausdauertraining aus.

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur beruflichen Tätigkeit des Bf. sowie zu den Vereinen, für welche er im Jahr 2019 tätig war, ergeben sich aus den vorliegenden Unterlagen (Lohnzettel ***Verein-Ö***, deutscher Steuerbescheid, Internetrecherche: Wikipedia-Artikel über den Bf., seine Vereine und die Ligen). Diese Sachverhaltselemente waren zudem nicht strittig.

Die Feststellungen im zweiten Absatz des Abschnittes 2 dieses Erkenntnisses gründen weitgehend auf der amtswegigen Einsichtnahme in das Zentrale Melderegister durch das Gericht (ZMR-Auszüge betreffend den Bf. und die anderen an der Adresse ***Adresse-Ö*** gemeldeten Personen). Es besteht nach Ansicht des Gerichts keine Veranlassung, an der Richtigkeit der Meldedaten zu zweifeln. Dass das Gebäude ***Adresse-Ö*** aus zwei baulich getrennten Einheiten besteht, ergibt sich unmittelbar aus dem vorgelegten Plan.

Der Umstand, dass die Eltern des Bf. das Obergeschoß bewohnten, wurde vom Bf. glaubwürdig vorgebracht und von der belangten Behörde nicht bestritten, sodass sich das Gericht auch nicht veranlasst sieht, daran zu zweifeln. Dasselbe gilt für die Feststellungen zur Einheit im Erdgeschoß und deren Nutzung. Insbesondere hat die belangte Behörde nicht bestritten, dass der Bf. die Räumlichkeiten, deren Nutzung er behauptet hat, auch tatsächlich genutzt und dafür Zahlungen an seinen Vater geleistet hat, wie dieser auch schriftlich bestätigt hat (mit 31.12.2019 datierte Bestätigung von ***Vater***, ON 21, Seite 1). Dass ein schriftlicher Vertrag diesbezüglich nicht vorliegt, nimmt das Gericht aufgrund des Umstandes an, dass kein solcher vorgelegt wurde, sondern nur die erwähnte Bestätigung. Das Vorbringen des Bf., wonach es nicht zu Nutzungskonflikten zwischen der betrieblichen Nutzung der Einheit im Erdgeschoß durch seinen Vater und seiner privaten Nutzung gekommen war, erscheint dem Gericht angesichts der Tatsache, dass der Bf. nur wenige Tage – meist an Wochenenden – in ***Wohnort-Ö*** verweilte, und dem Bf. zudem ein ausreichend großer Bereich zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung stand, nachvollziehbar.

Die Feststellungen zur Wohnung des Bf. in ***Arbeitsort-D*** und der für diese angeschafften Einrichtung gründen auf den vorgelegten Belegen (Mietvertrag, Wohnungsplan bzw. Rechnungen). Diesbezüglich war der Sachverhalt zwischen den Parteien zudem nie strittig.

Wie oft, wann und wie der Bf. nach ***Wohnort-Ö*** fuhr, ergibt sich aus der glaubhaften Darstellung des Bf. in seiner ersten Vorhaltsbeantwortung, die von der belangten Behörde nicht bestritten wurde. Für die Feststellungen zum Schulbesuch, zur Lebensgefährtin und zum Freundeskreis des Bf. gilt dasselbe. Die Entfernung zwischen ***Wohnort-Ö*** und ***Arbeitsort-D*** ist ebenso wie die Art und Weise des Unterrichts im gegenständlichen Zweig der ***Schule*** ***Wohnort-Ö*** gerichtsnotorisch. Die Feststellung zum Fahrtkostenersatz durch den Verein ***Verein-D*** gründet auf dessen Lohnsteuerbescheinigung und dem deutschen Steuerbescheid. Da der Bf. keine Aufzeichnungen über die tatsächlichen Aufwendungen für seine Fahrten zwischen ***Wohnort-Ö*** und ***Arbeitsort-D*** führte, konnte deren Höhe nicht festgestellt werden. Die Feststellung zum Fahrrad-Ausdauertraining war infolge des Anerkenntnisses durch die Behörde im Vorlagebericht zuletzt nicht mehr strittig und bestehen daran auch seitens des Gerichtes keine Zweifel.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

4.1.1. Zur doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach

Unterhält ein Steuerpflichtiger neben seinem primären Wohnsitz (Familienwohnsitz) einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz beruflich bedingt ist (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171). Die Begründung und Beibehaltung eines eigenen Haushaltes im Bereich des Beschäftigungsortes bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist beruflich veranlasst, wenn der Beschäftigungsort so weit vom Familienwohnsitz entfernt ist, dass dem Steuerpflichtigen weder eine tägliche Rückkehr an diesen noch dessen Verlegung an den Beschäftigungsort zumutbar ist (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 16 Tz 201).

Die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr von ***Arbeitsort-D*** nach ***Wohnort-Ö*** ist angesichts der beträchtlichen Entfernung von über 600 km offenkundig (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0236; Unzumutbarkeit bereits bei 130 km). Der fortgesetzte Schulbesuch des Bf. in ***Wohnort-Ö*** sowie der Umstand, dass seine Lebensgefährtin in ***Wohnort-Ö*** einer Berufsausbildung nachging, begründen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes nach ***Arbeitsort-D*** (vgl. VwGH 16.3.1988, 85/13/0154; 9.10.1991, 88/13/0121 zur Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes, wenn eine Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen oder seines Partners am Familienwohnsitz ausgeübt wird;

dies kann nach Ansicht des Gerichtes ohne Bedenken auf den Schulbesuch des Bf. bzw. die Berufsausbildung seiner Lebensgefährtin übertragen werden). Darüber hinaus begründet auch der Umstand, dass sich bereits Ende 2019 abgezeichnet haben muss, dass der Bf. Anfang 2020 wieder zum ***Verein-Ö*** „verliehen“ werden wird, eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes von ***Wohnort-Ö*** nach ***Arbeitsort-D*** im Jahr 2019.

Im vorliegenden Fall ist jedoch strittig, ob die dem Bf. in ***Wohnort-Ö*** zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten seinen „Familienwohnsitz“ im Sinne der Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung begründen können. Die Rechtsprechung leitet den Abzug von Kosten der doppelten Haushaltsführung aus dem allgemeinen Werbungskostenbegriff ab. Die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 bewirkt lediglich eine betragsmäßige Begrenzung des Abzuges der Fahrtkosten für die (im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anfallenden) Familienheimfahrten. Die zu dieser Bestimmung, aber auch zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erlassene Pendlerverordnung (BGBl. II 276/2013 idgF) definiert in § 4 Abs. 1 den Familienwohnsitz so, wie ihn auch die Verkehrsauffassung versteht; nämlich als den Ort, an dem ein Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Familie und Freundeskreis) sowie einen eigenen Hausstand hat, weshalb diese Umschreibung auch im Bereich der doppelten Haushaltsführung herangezogen werden darf. Die in § 4 Abs. 2 zweiter Satz Pendlerverordnung enthaltene Einschränkung ist hingegen nicht auf den Bereich der doppelten Haushaltsführung übertragbar, zumal sie Wohngemeinschaften und im Haus der Eltern wohnende Kinder generell vom Werbungskostenabzug ausschließen würde. Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung hängen aber in rechtlicher Hinsicht nicht davon ab, ob Erfordernisse des § 4 Pendlerverordnung erfüllt sind (*Zorn aaO*, § 16 Tz 201/5), zumal § 4 Abs. 1 Pendlerverordnung den Begriff „Familienwohnsitz“ ausdrücklich nur auf § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 bezieht und somit den Begriff auch klar erkennbar nur in Bezug auf diese Vorschriften, aber nicht in Bezug auf die aus dem allgemeinen Werbungskostenbegriff abgeleitete doppelte Haushaltsführung zu definieren vermag.

Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger ohne Kind kann einen solchen „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Eltern und Freunde) hat. Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an diesem Ort über einen Wohnsitz verfügt. Auch eine Wohnmöglichkeit im Haus der Eltern kann diesbezüglich als Wohnsitz gelten (*Zorn aaO*, § 16 Tz 201/6). Nach der Rechtsprechung genügt auch ein eigenes Zimmer im Elternhaus, während die übrigen Räume gemeinsam benützt werden; und zwar selbst dann, wenn der Steuerpflichtige dort kostenlos oder zu fremdunüblichen Bedingungen wohnen kann (*Zorn aaO*, § 16 Tz 202/20; *VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012*). Nach den Feststellungen erfüllt die Wohnmöglichkeit des Bf. das Kriterium, dass er über einen Raum exklusiv verfügen kann. Dass dieser Raum nicht baulich, sondern nur durch einen Lamellenvorhang vom Rest der teilweise vom Vater des Bf. beruflich genutzten Wohneinheit getrennt ist, schadet im vorliegenden Fall nicht, zumal dies nichts daran ändert, dass dem Bf. eine Fläche

im Ausmaß von fast 50 m² exklusiv zur Verfügung stand und nach den Feststellungen weitgehend keine gleichzeitige Nutzung erfolgte. Damit hat er den Haushalt nach Ansicht des erkennenden Gerichtes im Sinne der zitierten Judikatur „mitbestimmt“ und war nicht lediglich „in einen fremden Haushalt eingegliedert“. Ferner geht das erkennende Gericht davon aus, dass ein exklusiv zur Verfügung stehender Raum im Ausmaß von fast 50 m² im Elternhaus unter gleichzeitiger Mitbenutzung anderer Räumlichkeiten dem Wohnbedürfnis eines 18-jährigen Schülers durchaus entspricht. Auch die engsten persönlichen Bindungen hatte der Bf. nach den Feststellungen unzweifelhaft in ***Wohnort-Ö***. Daher hatte der Bf. seinen Familienwohnsitz im Sinne der angeführten Judikatur in ***Wohnort-Ö*** und ist dem Grunde nach berechtigt, Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung geltend zu machen, zumal die berufliche Veranlassung des zweiten Haushalts in ***Arbeitsort-D*** unstrittig ist.

4.1.2. Abzugsfähige Kosten der Zweitwohnung

Im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung können unvermeidbare Mehraufwendungen als Werbungskosten abgesetzt werden (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173). Davon umfasst sind Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen am Arbeitsort (z.B. Miete, Betriebskosten; VwGH 11.8.1993, 91/13/0150) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände (z.B. Elektrogeräte; vgl. VwGH 18.12.1990, 90/14/0232).

Die tatsächlichen Kosten für die Zweitwohnung am Tätigkeitsort sind bis zu jenem Betrag absetzbar, der als Aufwendung für eine zweckentsprechende Wohnung anfallen würde (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173; 14.9.2017, Ra 2016/15/0080). Eine Kürzung der Kosten einer größeren Wohnung auf die Kosten einer Wohnung im Ausmaß von 55 bis 60 m² wird in diesem Zusammenhang als zulässig erachtet (LStR 2002 Rz 349; VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148; 14.9.2017, Ra 2016/15/0080).

Der Bf. machte in der Beschwerde als Miete und Betriebskosten für die Wohnung in ***Arbeitsort-D*** Aufwendungen in Höhe von insgesamt 5.207,87 € geltend. Dieser Betrag setzt sich folgendermaßen zusammen:

Miete und Betriebskosten (anteilig für 55,00 von 78,92 m ²)	4.895,00 € (5 x 1.405,00 € x 55/78,92; gerundet)
Betriebskostenabrechnung 11.6.2020	312,87 €
Summe	5.207,87 €

Die Berechnung der abzugsfähigen Miet- und Betriebskostenaufwendungen durch den Bf. erweist sich jedoch aus mehreren Gründen für unrichtig:

- Der vom Bf. angesetzte Betrag von 1.405,00 € pro Monat enthält Kosten in Höhe von 80,00 € pro Monat für die Tiefgarage. Garagierungskosten sind allerdings auch im

Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung nicht abzugsfähig, sondern – wie alle anderen Aufwendungen, die durch die Benützung eines KFZ regelmäßig entstehen – durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten (vgl. BFG 3.4.2019, RV/7105719/2018, mit weiteren Nachweisen). Diese 80,00 € pro Monat – insgesamt daher 400,00 € – sind folglich auszuscheiden.

- Der Bf. hat eine Kürzung der Kosten auf das Ausmaß einer angemessenen Wohnung (55 m²) intendiert. Diese Vorgangsweise entspricht LStR 2002 Rz 349 sowie der zuvor zitierten Judikatur zur Angemessenheitsprüfung. Allerdings hat der Bf. lediglich die Wohnnutzfläche gekürzt und nicht berücksichtigt, dass seine Wohnung in ***Arbeitsort-D*** auch über zwei Terrassen im Ausmaß von zusammen 40,80 m² verfügt hat. Eine angemessene Wohnung verfügt allerdings nach Ansicht des erkennenden Gerichtes allenfalls über einen Balkon oder eine kleine Terrasse, aber nicht über zwei derart große Terrassen. Im Schätzungswege (§ 184 BAO) kürzt das Gericht die vom Bf. bezahlte Miete daher um weitere 10 %. Da Terrassen nach allgemeiner Erfahrung nicht denselben Nutzwert wie die Wohnnutzfläche aufweisen, erachtet das Gericht diese Kürzung als ausreichend, weshalb nicht das Gesamtausmaß der Flächen (119,72 m²) auf die angemessenen 55 m² zu kürzen war, was für den Bf. ungünstiger wäre.
- Die vom Bf. vorgelegte Betriebskostenabrechnung vom 11.6.2020 kann unmöglich zu einer Zahlung im Jahr 2019 geführt haben. Ausgaben sind jedoch nach dem Abflussprinzip (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) in jenem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden. Daher können die im Jahr 2019 geleisteten Betriebskostenvorauszahlungen im Jahr 2019 abgesetzt werden, aber nicht die Zahlung, die allenfalls aufgrund der Betriebskostenabrechnung im Jahr 2020 geleistet wurde. Die Vorauszahlungen sind bereits im vorstehenden Punkt enthalten. Im Übrigen ist auf der vom Bf. vorgelegten Abrechnung nicht ersichtlich, ob es sich dabei um den Gesamtbetrag der Abrechnung gehandelt hat (in welchem Fall unzweifelhaft eine Gutschrift an den Bf. ausbezahlt worden wäre, welche die Werbungskosten des Jahres 2020 entsprechend mindern würde) oder lediglich um den Nachforderungsbetrag.

Insgesamt erweist sich daher an Miet- und Betriebskosten nur der Betrag von **4.155,32 €** als abzugsfähig (5 Monate x 1.325,00 € x 55/78,92 x 90 %).

Die geltend gemachten Ausgaben für Einrichtungsgegenstände sind hingegen im vollen Ausmaß (**3.573,96 €**) abzugsfähig, zumal nach Überzeugung des Gerichtes auch beim Bezug einer kleineren (angemessen großen) Wohnung keine geringeren Ausgaben angefallen wären.

4.1.3. Abzugsfähige Kosten für Familienheimfahrten

Im Gegensatz zu den Kosten für die Zweitwohnung, deren Abzugsfähigkeit dem allgemeinen Werbungskostenbegriff entspringt, unterliegt die Abzugsfähigkeit von Kosten für Familienheimfahrten einer gesetzlichen Beschränkung der Höhe nach gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988. In Zusammenschau mit § 4 Abs. 2 der zu dieser gesetzlichen Bestimmung ergangenen Pendlerverordnung könnte argumentiert werden, dass die Abzugsfähigkeit von Kosten für Familienheimfahrten auch der folgenden Beschränkung dem Grunde nach unterläge:

„Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.“

Allerdings vermag § 4 Abs. 2 Pendlerverordnung nichts an der grundsätzlichen Abzugsfähigkeit von Kosten für Familienheimfahrten zu ändern, da die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988, zu welcher die Verordnung ergangen ist, nicht die – von der Judikatur aus dem allgemeinem Werbungskostenbegriff entwickelte – Anerkennung von Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zum Inhalt hat, sondern allein die betragsmäßige Beschränkung der Absetzbarkeit von Fahrtkosten für Familienheimfahrten (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 4 Tz 350 ff).

Das Tatbestandsmerkmal des eigenen Hausstands gemäß § 4 Abs. 2 Pendlerverordnung ist folglich nicht relevant für die Beurteilung, ob der Bf. Aufwendungen für Familienheimfahrten aufgrund doppelter Haushaltsführung geltend machen kann. Selbst, wenn es relevant wäre, wäre dieses Tatbestandsmerkmal jedoch erfüllt: Schließlich bewohnte der Bf. im vorliegenden Fall keine Räumlichkeiten innerhalb des Wohnverbandes seiner Eltern, sondern einen Teil der baulich vom Wohnverband seiner Eltern getrennten Wohneinheit im Erdgeschoß des Elternhauses. Dass der Vater des Bf. diese Einheit teilweise auch beruflich nutzte, stellt nach Ansicht des erkennenden Gerichtes noch keinen gemeinsamen Wohnverband des Bf. und seiner Eltern her. Wie bereits oben unter 4.1.1. ausgeführt, geht das erkennende Gericht davon aus, dass ein exklusiv zur Verfügung stehender Raum im Ausmaß von fast 50 m² im Elternhaus unter gleichzeitiger Mitbenutzung anderer Räumlichkeiten den Lebensbedürfnissen eines 18-jährigen Schülers entspricht.

Zu beachten ist allerdings zunächst die betragsmäßige Beschränkung derartiger Ausgaben durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988. Nach dieser Bestimmung dürfen Kosten für Familienheimfahrten nicht abgezogen werden, soweit sie das auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogene höchste Pendlerpauschale übersteigen. Die jährliche Höchstgrenze ist auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Monate der auswärtigen Berufstätigkeit zusteht. Das höchste Pendlerpauschale beträgt gemäß

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 für das gegenständliche Veranlagungsjahr 3.672,00 € jährlich bzw. 306,00 € pro angefangenem Monat. Für die sieben Monate Juni bis Dezember 2019 beträgt die Höchstgrenze folglich 2.142,00 €.

4.1.4. Sonstige Kosten im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung

Die Umzugskosten in Höhe von 1.804,74 € waren nicht strittig und stellen weitere Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner Berufstätigkeit in Deutschland dar.

Verpflegungsmehraufwand am Zweitwohnsitz ist grundsätzlich nicht abzugsfähig, zumal keine Reise vorliegt (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154; 3.3.1992, 88/14/0081). Der VwGH lässt aber – analog zur Reise – den Abzug der Mehraufwendungen für die Anfangsphase zu (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119; 24.3.2015, 2012/15/0074; 29.5.1996, 93/13/0013). Daher hat das Gericht keine Bedenken dagegen, dem Bf. den beantragten Abzug von 5 Taggeldern à 28,00 € (insgesamt sohin 140,00 €) zu gewähren, zumal der beantragte Tagessatz unter dem Ansatz der Verordnung BGBl. II 434/2001 idGF liegt. Eine darüber hinaus gehende Berücksichtigung von („kaufkraftbedingtem“) Verpflegungsmehraufwand käme in Betracht, wenn die Lebenshaltungskosten – insbesondere auf die Verpflegung bezogen – in Deutschland tatsächlich höher als in Österreich wären (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119). Dafür liegen dem Gericht jedoch keine Anhaltspunkte vor.

4.1.5. Kosten für Fahrradtraining

Die belangte Behörde hat im Vorlagebericht beantragt, dem Bf. Werbungskosten in Höhe von 48 % von 825,75 € für eine berufsbedingtes Fahrrad-Ausdauertraining zu gewähren, obwohl er diese Kosten in seiner – detailliert aufgeschlüsselten – Beschwerde nicht mehr geltend machte.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 25.11.1986, 86/14/0065). Daher sind die glaubhaft gemachten Ausgaben in Höhe von 825,75 € als Werbungskosten anzusetzen, obwohl der Bf. sie zuletzt nicht mehr geltend machte. Ein derartiges Training ist bei Berufssportlern offensichtlich beruflich veranlasst und steht sowohl mit seinen inländischen als auch mit seinen ausländischen Einkünften im Zusammenhang. Daher ist es zeitanteilig aufzuteilen: 396,36 € (48 %) entfallen auf die inländischen Einkünfte und 429,39 € (52 %) auf die ausländischen Einkünfte.

4.1.6. Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Anrechnungsmethode auf die ausländischen Einkünfte des Bf. angewendet. Dies erweist sich als unzutreffend:

Dass der Bf. im Jahr 2019 abkommensrechtlich in Österreich ansässig, aber (auch) in Deutschland tätig gewesen ist, war im gesamten Verfahren unstrittig. Nach dem anwendbaren

Methodenartikel des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens (Art. 23 Abs. 2 lit. a und d DBA Deutschland) ist im Verhältnis zu Deutschland grundsätzlich die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt anzuwenden. Hingegen ist die Anrechnungsmethode nach lit. b leg. cit. auf Einkünfte anzuwenden, die nach den Art. 10, 11, 13 Abs. 2 und **17 Abs. 1 Satz 2 und 3** in Deutschland besteuert werden dürfen. Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland lautet:

„Ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Ungeachtet auch des Artikels 12 dürfen Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte dieser Person gezahlt werden, im anderen Staat auch dann besteuert werden, wenn dort keine persönliche Tätigkeit ausgeübt wird. Entsprechendes gilt für Einkünfte aus der Duldung von Aufzeichnungen und Übertragungen von künstlerischen und sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen.“

Die Anrechnungsmethode ist nach dem Methodenartikel ausdrücklich nur auf Einkünfte nach dem **zweiten und dritten Satz** dieser Bestimmung anzuwenden. Dabei handelt es sich zusammengefasst um Lizenzeinkünfte und ähnliche Einkünfte von Künstlern und Sportlern. Die gegenständlichen Einkünfte des Bf. sind jedoch solche nach Art. 17 Abs. 1 **erster Satz** DBA Deutschland und durften nach dieser Bestimmung in Deutschland besteuert werden (was auch tatsächlich geschah). Auf diese Einkünfte ist nach dem Methodenartikel aber nicht die Anrechnungsmethode, sondern die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt anzuwenden.

Kosten der doppelten Haushaltsführung, die durch eine Berufstätigkeit im Ausland verursacht sind, stehen mit den ausländischen Einkünften im Zusammenhang, sodass sie bei der Berechnung der inländischen Steuer nur die Auslands- bzw. Progressionseinkünfte, aber nicht die inländischen Einkünfte schmälern. Eine aliquote Aufteilung kommt diesbezüglich nicht in Betracht (Jakom/*Ebner*, EStG, 2025, § 16 Tz 56 unter „Doppelte Haushaltsführung“, Punkt f; BFG 19.7.2016, RV/4100330/2011). Dies folgt zum einen daraus, dass diese Aufwendungen getätigt wurden, um die Berufstätigkeit im Ausland überhaupt erst zu ermöglichen, und ferner die Berufstätigkeit im Ausland eine *conditio sine qua non* für diese Aufwendungen darstellt – sie wären also ohne diese Berufstätigkeit gar nicht angefallen – und zum anderen aus dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988, wonach Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht (vom inländischen Einkommen) abgezogen werden dürfen. Dies gilt nämlich auch für ausländische Einkünfte, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind (vgl. VwGH 2.6.2022, Ra 2021/13/0039; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, § 20 Tz 152/4; Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 20 Tz 95).

Daher sind sämtliche Werbungskosten, die dem Bf. in den Punkten 4.1.1. bis 4.1.4. dieses Erkenntnisses zuerkannt werden, sowie der auf die ausländischen Einkünfte entfallende Anteil des Punktes 4.1.5. im Rahmen der inländischen Steuerberechnung lediglich von den ausländischen (progressionswirksamen) Einkünften des Bf. abzuziehen.

Wurden im Zusammenhang mit Familienheimfahrten steuerfreie Gehaltsbestandteile bezogen, kürzen diese gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 die angefallenen Kosten, aber nicht die Höchstgrenze des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 (*Zorn aaO*, § 16 Tz 202/26; *LStR 2002 Rz 349, Rz 356*). Im vorliegenden Fall ist diese Kürzung jedoch nicht vorzunehmen, da die Fahrtkostenersätze für Familienheimfahrten in Höhe von 2.230,80 € zwar nach deutschem Recht, aber nicht nach österreichischem Recht steuerfrei sind. Die Höhe der progressionswirksamen Auslandseinkünfte des Bf. ist aber nach österreichischem Recht zu berechnen, welches keine derartige Steuerbefreiung kennt. Daher werden diese Fahrtkostenersätze insoweit wie steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt, weshalb eine Kürzung der Werbungskosten im Zusammenhang mit den Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 im vorliegenden Fall nicht sachgerecht wäre.

Die progressionswirksamen Auslandseinkünfte des Bf. sind folgendermaßen zu berechnen:

Bruttoeinkünfte laut Lohnbescheinigung	90.020,00 €
+ (in Deutschland) steuerfreie Fahrtkostenersätze	+2.230,80 €
+ Arbeitgeberzuschüsse Kranken- und Pflegeversicherung	+289,91 €
- Sozialversicherung laut Lohnbescheinigung	-9.206,15 €
- Umzugskosten (unstrittige Werbungskosten)	-1.804,74 €
- Miete und Betriebskosten ***Arbeitsort-D*** (Punkt 4.1.2.)	-4.155,32 €
- Einrichtungsgegenstände ***Arbeitsort-D*** (Punkt 4.1.2.)	-3.573,96 €
- Kosten Familienheimfahrten (Punkt 4.1.3.)	-2.142,00 €
- Verpflegungsaufwand (Punkt 4.1.4.)	-140,00 €
- Fahrrad-Ausdauertraining 52 % (Punkt 4.1.5.)	-429,39 €
Summe der ausländischen Einkünfte	71.089,15 €

Die verbleibenden, auf die inländische Berufstätigkeit entfallenden 48 % der Kosten für das Fahrrad-Ausdauertraining waren als Werbungskosten im Rahmen der inländischen Einkünfte abzuziehen. Hinsichtlich der Steuerberechnung wird auf das Berechnungsblatt verwiesen.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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.

Zu den Rechtsfragen, ob das Tatbestandsmerkmal des eigenen Hausstands gemäß § 4 Abs. 2 Pendlerverordnung für die Geltendmachung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten relevant ist, und ob bejahendenfalls ein exklusiv zur Verfügung stehender Raum in einer Wohnung, die von anderen Familienangehörigen ansonsten ausschließlich beruflich genutzt wird, einen solchen Hausstand darstellen kann, liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, weshalb die Revision zuzulassen war.

Innsbruck, am 21. August 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache
der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Grabher Hannes u Müller Dr Gerhard, Maria-
Theresien-Straße 8, 6890 Lustenau,
betreffend den Bescheid des ***FA*** vom 27. Juni 2024
hinsichtlich Rückforderung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag für ***2*** von
11/2023 - 05/2024, SVNr ***1***,
zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag für den Zeitraum 11/2023 - 05/2024 stehen zu.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde ausgeführt, Familienbeihilfe stehe bei einer ernsthaften und zielstrebigem Ausbildung zu. Eine solche liege dann vor, wenn das Kind seine volle Zeit dafür verwende und in angemessener Zeit zu Prüfungen antrete. Dies treffe im Gegenstandsfall nicht zu, weshalb Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag für ***2*** im umschriebenen Zeitraum zurückzufordern seien.

Die Beschwerdeführerin wandte sich mit **Beschwerde** gegen diesen Bescheid und erläuterte durch ihre steuerliche Vertretung:

Die Voraussetzungen für eine Rückforderung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag lägen im Streitzeitraum nicht vor, weil ihre Tochter ***2*** sich in diesem Zeitraum auf den verpflichtenden Aufnahmetest für das Medizinstudium (EMS-Test) vorbereitet habe.

Nach der Rechtsprechung des BFG stelle die Vorbereitung auf die Ablegung von verpflichtenden Aufnahmeprüfungen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG dar (es wurden dazu verschiedene Erkenntnisse des UFS bzw. BFG, jeweils unter Hinweis auf das höchstgerichtliche Erkenntnis VwGH 15.12.2009, 2007/13/0125, zitiert). Demnach könne man bei einem wöchentlichen Zeitaufwand für Unterricht und Vorbereitung von mindestens 30 Stunden von einer Berufsausbildung sprechen.

Die Tochter der Beschwerdeführerin sei am 05.10.2024 zum Aufnahmetest für das Studium der Humanmedizin an der medizinischen Universität Wien angetreten. Von 23.10.2023 bis 15.06.2024 habe sie am Vorbereitungslehrgang beim Institut Dr. ***3*** im Ausmaß von wöchentlich ca. 8,5 Stunden teilgenommen. ***2*** habe ihre täglichen Lernzeiten auf einem Lernplan akribisch festgehalten. Es ergebe sich insgesamt ein durchschnittlicher Lernaufwand für das Selbststudium von wöchentlich mindestens 25, bis zu 45 Stunden (zum Beweis des Zutreffens der Aufzeichnungen laut Lernplan wurden verschiedene Zeugen angeboten).

Im fraglichen Zeitraum lägen daher die Voraussetzungen für die Gewährung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages vor und die Rückforderung sei zu Unrecht erfolgt.

Gleichzeitig wurden vorgelegt:

- Bestätigung über die Anwesenheit beim Aufnahmetest vom 05.07.2024.
- Stundenplan des Vorbereitungslehrganges im Institut Dr. ***3***.
- Ein umfangreicher Lernplan mit handschriftlichen Einträgen.

Darüber hinaus befinden sich im Akt nachstehende Urkunden:

- Anmeldebestätigung des Instituts Dr. ***3***, wonach sich die Tochter der Beschwerdeführerin für den Vorbereitungslehrgang Medizin von 23.10.2023 bis 16.06.2024 angemeldet habe. Der Lehrgangsumfang umfasse 289 Unterrichtseinheiten interaktiver Live-Unterrichtseinheiten inklusive Testsimulationen, 80 Unterrichtseinheiten digitale Lernlobby sowie 16 Unterrichtseinheiten Masterclass for Excellence. Inhalte seien die prüfungsrelevanten Themen Biologie, Mathematik, Chemie, Physik, kognitive Fähigkeiten und Fertigkeiten, Textverständnis und sozial-emotionale Kompetenz sowie eine Vorbereitung auf die Themen des ersten Studienjahres Humanmedizin (Physiologie, Anatomie und Histologie),

- Ein Studienplatzangebot der medizinischen Universität Wien mit der Mitteilung an die Tochter der Beschwerdeführerin, dass sie aufgrund des von ihr erzielten Testergebnisses den gewünschten Studienplatz für das Studium der Humanmedizin für das Studienjahr 2024/25 erhalte.

Die steuerliche Vertretung ergänzte hierzu, dass der Umfang der Teilnahme am Vorbereitungslehrgang nicht, wie in der Beschwerde angegeben, 278,5 Stunden, sondern vielmehr 385 Unterrichtseinheiten umfasst habe (Anm.: Über telefonische Nachfrage der RichterIn beim Institut Dr. ***3*** wurde ihr mitgeteilt, dass eine Unterrichtseinheit 45 Minuten umfasse).

Es erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in welcher die Abgabenbehörde nach Bezugnahme auf § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 ausführte:

Unter „Berufsausbildung“ verstehe man alle Arten schulischer oder kursmäßiger Ausbildung, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen ohne Bezugnahme auf die spezifischen Tätigkeiten an einem konkreten Arbeitsplatz für das zukünftige Berufsleben erforderliches Wissen vermittelt werde. Es sei dabei nicht allein der Lerninhalt bestimmend, sondern auch die Art der Ausbildung und deren Rahmen. Ziel der Berufsausbildung in diesem Sinne sei es, die fachliche Qualifikation für die Ausübung des angestrebten Berufes zu erlangen.

Der Vorbereitungslehrgang für die Aufnahmeprüfung zum Medizinstudium erfülle diese Kriterien nicht, denn die fachliche Qualifikation für die Ausübung des Arztberufes werde erst im Medizinstudium vermittelt. In den Vorbereitungslehrgängen würden Basiskenntnisse in den Fächern Mathematik, Chemie, Biologie und Physik vermittelt. Sie dienten daher dem Test und allenfalls der „Auffrischung“ der in den höheren Schulen bis zur Reifeprüfung erworbenen Kenntnisse in diesen Fächern.

Aus Lehre und Rechtsprechung gehe hervor, dass einer tatsächlichen Ausbildung vorangehende Schritte einschließlich eines Tests und eines Bewerbungsgespräches noch keine Ausbildung im Sinne des FLAG verkörpert (es erging dazu ein Hinweis auf *Lenneis/Wanke*, FLAG-Kommentar sowie auf höchstgerichtliche Judikatur).

Der Vorbereitungskurs, den die Tochter der Beschwerdeführerin besucht habe, stelle schon grundsätzlich keine Berufsausbildung im Sinne des FLAG dar. Es komme daher auch nicht auf den zeitlichen Umfang dieses Vorbereitungskurses an. Die Vorbereitung auf eine Aufnahmeprüfung zum Medizinstudium sei, unabhängig von ihrem zeitlichen Umfang, nicht als eigenständige Berufsausbildung im Sinne des FLAG zu werten. Die Abgabenbehörde verwies dazu auf die Erkenntnisse des BFG 19.02.2020, RV/3100177/2019 und 30.04.2020, RV/5101372/2019).

Soweit in der Beschwerde ältere Rechtsprechung des UFS und des BFG zitiert worden sei, wonach bestimmte Maßnahmen, welche für die Vorbereitung auf einen Aufnahmetest gesetzt worden seien und für sich gesehen bereits eine eigenständige Ausbildung darstellten, einen Beihilfenanspruch vermittelten, entfaltete diese keine präjudizielle Wirkung und sei durch die jüngere Rechtsprechung - siehe die oben zitierten BFG-Erkenntnisse - überholt.

Abschließend verwies die Abgabenbehörde auf die objektive Erstattungspflicht gemäß § 26 Abs. 1 FLAG 1967 bei zu Unrecht bezogener Familienbeihilfe.

In der Folge langte ein **Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** ein, der keine weiteren Ausführungen enthielt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- *****2*****, die Tochter der Beschwerdeführerin, ist am *****4***** geboren.
- Sie maturierte im Juni 2023 und nahm im Oktober 2023 das Bachelorstudium Mathematik an der Universität Wien auf.
- Sie brach dieses Studium, in welchem sie keine Prüfungen ablegte, mit Ende des Wintersemesters 2023/24 ab.
- Sie strebte in weiterer Folge ein Medizinstudium an und besuchte im Hinblick darauf von 23.10.2023 bis 16.06.2024 einen Vorbereitungslehrgang am Institut Dr. *****3*****.
- Der Umfang des Vorbereitungslehrganges betrug nach ursprünglichen Angaben 278,5 Stunden insgesamt und 8,5 Stunden wöchentlich.
- Später wurde diese Angabe auf einen Umfang von 385 Unterrichtseinheiten korrigiert.
- Eine Unterrichtseinheit umfasst 45 Minuten, es ergeben sich daher 17.325 Minuten, das sind 288,75 Stunden, verteilt auf 34 Wochen (23.10.2023 bis 16.06.2024) daher 8,49 Stunden pro Woche.
- Hinzu kam ein durchschnittlicher Lernaufwand für das Selbststudium von mindestens 25 und bis zu 45 Stunden wöchentlich.
- Am 05.07.2024 nahm *****2***** am Aufnahmetest für das Studium der Humanmedizin an der medizinischen Universität Wien teil und bestand ihn.
- Seit dem Wintersemester 2024/25 ist sie für das Humanmedizinstudium an der Universität Wien inskribiert.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf unstrittigen Akteninhalt mit Bestätigung des Instituts Dr. ***3*** betreffend den Lehrgangsumfang, einem umfangreichen, von der Tochter der Beschwerdeführerin geführten Lernplan, einem schriftlichen Studienplatzangebot der medizinischen Universität Wien nach erfolgreich absolviertem Aufnahmetest sowie einer telefonischen Nachfrage der Richterinnen beim Institut Dr. ***3*** betreffend den zeitlichen Umfang einer Unterrichtseinheit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Strittig ist: Erfolgte die Rückforderung an Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag für ***2*** für den Zeitraum November 2023 bis Mai 2024 zu Recht?

Der Familienbeihilfenanspruch für volljährige Kinder, die das 24. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und für einen Beruf ausgebildet werden, ist in § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 geregelt.

§ 26 Abs. 1 FLAG 1967 normiert, dass, wer Familienbeihilfe zu Unrecht bezogen hat, die entsprechenden Beträge zurückzuzahlen hat.

Die Abgabenbehörde stützt ihre Rückforderung im Wesentlichen auf die Sichtweise, dass der Vorbereitungskurs zum Aufnahmetest für das humanmedizinische Studium schon grundsätzlich keine Berufsausbildung im Sinne des FLAG darstelle, weshalb es auch nicht auf den zeitlichen Umfang dieses Vorbereitungskurses ankomme. Sie verweist diesbezüglich auf die Erkenntnisse des BFG vom 19.02.2020, RV/3100177/2019 und 30.04.2020, RV/5101372/2019 und auf die Kommentarstelle in Lenneis/Wanke, FLAG², § 2 Rz 45.

Zutreffend stellen gemäß dieser Kommentarstelle und der Rechtsprechung einer tatsächlichen Ausbildung vorangehende Schritte einer Bewerbung einschließlich eines Tests und eines Bewerbungsgesprächs keine Ausbildung dar.

Aus diesem Postulat darf aber nicht abgeleitet werden, dass Kurse, die auf einen Aufnahmetest vorbereiten, nicht unter bestimmten Umständen als selbständige Berufsausbildung angesehen werden können. Voraussetzung ist unter anderem ein Zeitaufwand, der jenem für den Besuch einer höheren Schule entspricht, also etwa 20-30 Wochenstunden zuzüglich Hausaufgaben (vgl. *Lenneis* aaO § 2 Rz 40 sowie BFG 02.06.2015, RV/5101278/2012; 02.12.2019, RV/7104952/2019; 15.11.2024, RV/7101383/2024).

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung unterscheidet nämlich zwischen Bewerbung und Test einerseits, die als solche keine Berufsausbildung darstellen und der Vorbereitung, die bei entsprechender zeitlicher Inanspruchnahme eine Berufsausbildung verwirklichen kann (VwGH 18.05.2020, Ra 2020/16/0017).

Schon im Erkenntnis VwGH, 15.12.2009, 2007/13/0125 arbeitet das Höchstgericht heraus, dass die Vorbereitungszeit auf eine Aufnahmeprüfung - diesfalls für den physiotherapeutischen Dienst - dem Grunde nach als Berufsausbildung anzusehen ist. Beanstandet wird in diesem Erkenntnis lediglich, dass die belangte Behörde keine Feststellungen darüber getroffen hat, ob die Berufsausbildung auch in quantitativer Hinsicht die volle Zeit des Kindes in Anspruch nahm.

Die seitens des BFG vereinzelt vertretene Ansicht (19.02.2020, RV/3100177/2019 und 30.04.2020, RV/5101372/2019, siehe oben), wonach Vorbereitungskurse zum Medizin-Aufnahmetest grundsätzlich keine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 darstellen und es daher auf die zeitliche Komponente nicht ankomme, hat der Verwaltungsgerichtshof daher weder in älteren noch in jüngeren Judikaten geteilt und handelt es sich insofern bei der die Argumentation der Beschwerdeführerin stützenden Rechtsprechung keinesfalls um eine „veraltete und nicht präjudizielle“ (vgl. auch BFG 15.11.2024, RV/7101383/2024).

Für den Streitfall ergibt sich daher:

Es entspricht mittlerweile der Lebenserfahrung, dass sich Teilnehmerinnen und Teilnehmer am Eignungstest für das Medizinstudium bereits Monate vor dem Termin für diesen anspruchsvollen Test vorbereiten. Die Beschwerdeführerin hat Nachweise über den Umfang des Vorbereitungskurses, den ihre Tochter besucht hat, vorgelegt. In der Bestätigung des Instituts Dr. ***3*** wird nicht nur auf die zeitliche Komponente Bezug genommen, sondern auch dargelegt, dass neben der Vermittlung allgemeiner Kenntnisse in den Fächern Biologie, Mathematik, Chemie, Physik, sowie kognitiver Fähigkeiten und Fertigkeiten, auch eine Vorbereitung auf das erste Studienjahr Humanmedizin mit den Fächern Physiologie, Anatomie und Histologie erfolgte. Die umfangreichen handschriftlichen Aufzeichnungen der Tochter in ihrem Lernplan vermitteln für das BFG in glaubhafter Weise eine fortlaufende, eifrige Auseinandersetzung mit dem relevanten Lernstoff im ergänzenden Selbststudium über einen langen Zeitraum.

Setzt man resümierend auf Grundlage der aktenkundigen Unterlagen 8,5 Unterrichtsstunden als wöchentliche Untergrenze an und fügt mindestens 5 Stunden Selbststudium pro Tag für je fünf Wochentage hinzu, so ergibt sich eine wöchentliche Mindestvorbereitungszeit von 33,5 Stunden im Rückforderungszeitraum. Der Aufwand ist daher zeitlich von einem solchen Umfang, dass - im Einklang mit der zitierten Rechtsprechung - von einer Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 gesprochen werden kann.

Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag samt anteiligen Geschwisterstaffelbeträgen stehen daher zu und der Rückforderungsbescheid war spruchgemäß aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Lösung der in Streit stehenden Rechtsfrage findet Deckung in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Feldkirch, am 2. Juni 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Kovacs, über die Revision des Finanzamtes Österreich gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2024, Zl. RV/1100571/2016, betreffend Haftung für Lohnsteuer 2010 bis 2014 (mitbeteiligte Partei: Dr. A V T, vertreten durch die Dr. Achleitner Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in Hohenems), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Mitbeteiligte war - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - im Streitzeitraum Betreiber einer Kinderarztpraxis mit Kassenvertrag und darin vereinbarten Öffnungszeiten von mindestens 20 Wochenstunden. Bei ihm waren in den Streitjahren zwei Ordinationshilfen in Vollzeit und eine Ordinationshilfe zu 20 Wochenstunden angestellt, an die er jeweils eine „Infektionszulage“ in kollektivvertraglicher Höhe steuerfrei ausbezahlte. Die Angestellten waren wechselweise für die Anmeldung der Patienten, Telefonate, sonstige Verwaltungstätigkeiten sowie ärztliche Assistenzleistung tätig, wobei sie vorwiegend in Kontakt mit den Patienten standen. Sie hatten jeweils alle Aufgaben zu erledigen und kamen mit infektiösem Material in Verbindung.
- 2 Mit Haftungsbescheiden vom 15. Februar 2016 wurde der Mitbeteiligte als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Begründend führte das Finanzamt aus, die Gefahrenzulage sei zu Unrecht steuerfrei abgerechnet worden, weil die Angestellten keine dementsprechenden Tätigkeiten zu verrichten gehabt hätten.
- 3 Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung ab und führte begründend aus, der Mitbeteiligte

==



habe keine Nachweise vorlegen können, dass seine Angestellten überwiegend den für Gefahrenzulagen notwendigen besonderen Arbeitsbedingungen ausgesetzt seien, woraufhin der Mitbeteiligte einen Vorlageantrag stellte.

- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Beschwerde statt und änderte die angefochtenen Bescheide - unter Berücksichtigung der Steuerfreiheit der Gefahrenzulagen gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 - ab. Begründend führte es aus, die Mitarbeiterinnen seien unbestritten mit infektiösem Material wie Blut, Stuhl, Harn usw. in Kontakt gekommen, auch wenn sich aus den vom Mitbeteiligten diesbezüglich vorgelegten Tabellen noch kein Nachweis betreffend eine diesbezüglich überwiegende zeitliche Inanspruchnahme ergebe. Allerdings seien die Mitarbeiterinnen schon alleine wegen der kassenvertraglich festgelegten Öffnungszeiten der Ordination (mindestens 20 Stunden pro Woche verpflichtend, jedoch insgesamt weitaus mehr laut Angaben des Mitbeteiligten und des Beschwerdevorbringens) während mehr als 50 % ihrer tatsächlichen Arbeitszeit in direktem Patientenkontakt gestanden. Die Patientenbetreuung habe sich dabei regelmäßig nicht auf die offiziellen Öffnungszeiten beschränkt, weil die Ordination vor allem auch in den Wintermonaten von früh morgens bis spät abends - jedenfalls bis alle Patienten behandelt hätten werden können - geöffnet gewesen sei. Hilfstätigkeiten, wie Anmeldungen oder notwendige Verwaltungstätigkeiten, seien bei der Prüfung des zeitlichen Überwiegens nicht zu berücksichtigen. Von einer Vorlage detaillierter Aufzeichnungen betreffend einzelner Arbeiten pro Mitarbeiterin könne daher für den Streitzeitraum abgesehen werden.
- 5 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Amtsrevision. Zu deren Zulässigkeit bringt das Finanzamt vor, das BFG habe die Rechtslage verkannt, wenn es Tätigkeiten wie Anmeldungen, Telefonate oder das Erledigen sonstiger notwendiger Verwaltungstätigkeiten bei der Prüfung des zeitlichen Überwiegens ausklammere. Weiters weiche das BFG von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wenn es von der Vorlage detaillierter Aufzeichnungen betreffend einzelner Arbeiten pro Mitarbeiterin abgesehen und somit ohne entsprechende Nachweise die Steuerfreiheit der



Infektionszulage anerkannt habe, ohne dass ein entsprechender Nachweis in anderer Weise erbracht worden sei. Zudem habe das BFG jegliche Tätigkeiten mit Patientenkontakt undifferenziert unter jene zu leistenden Arbeiten iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 subsumiert, die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit mit sich brächten.

6 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

7 Die Revision ist zulässig aber nicht begründet.

8 § 68 EStG 1988 lautete in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung auszugsweise:

„§ 68. (1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei. (...)“

(5) Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.“

9 Gemäß § 68 Abs. 1 und 5 EStG 1988 sind aufgrund lohngestaltender Vorschriften (etwa kollektivvertraglich) gewährte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) unter bestimmten Voraussetzungen bis zu dem gesetzlich festgelegten Höchstbetrag steuerfrei. Als solche Zulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die Arbeitnehmenden deshalb gewährt werden, weil die von ihnen zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen



Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit der Arbeitnehmenden mit sich bringen.

- 10 Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 setzt u.a. voraus, dass die Arbeitnehmenden tatsächlich Arbeiten verrichten, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die eben angeführten Voraussetzungen erfüllen. Die Arbeitnehmenden müssen also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die eine außerordentliche Erschwernis oder zwangsläufig eine Gefahr darstellen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl. dazu z.B. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052). Von Arbeiten unter außerordentlicher Erschwernis kann dann gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen oder unter außerordentlich schwierigen Bedingungen auszuführen sind (vgl. z.B. VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138, mwN).
- 11 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es zudem für die Steuerfreiheit der SEG-Zulagen nicht aus, wenn die in den drei Teilstrichen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 genannten Umstände vorliegen, sondern die Arbeitnehmenden müssen vielmehr während der gesamten Arbeitszeit überwiegend (dh. mit mehr als 50% ihrer Arbeitszeit) mit Arbeiten betraut sein, die eine erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0025), eine außerordentliche Erschwernis darstellen (vgl. VwGH 22.4.1998, 97/13/0163) oder zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit der Arbeitnehmenden mit sich bringen (vgl. VwGH 20.10.2022, Ra 2021/13/0121; 17.2.1988, 85/13/0177).
- 12 Zur Beurteilung des zeitlichen Überwiegens sind grundsätzlich alle Arbeiten der Arbeitnehmenden zu berücksichtigen, wobei Arbeitspausen sowie mit den qualifizierten Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang stehende



Hilfstätigkeiten, wie die notwendigen Fahrten zu bzw. zwischen verschiedenen Tätigkeitsorten, die Zuordnung der Tätigkeit insgesamt zu den begünstigten Arbeiten nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 nicht hindern (vgl. VwGH 22.4.1998, 97/13/0163, mwN).

- 13 Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung eines Sachverhaltes, der unter die Befreiungsbestimmung des § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 fällt, kann nicht nur durch nachprüfbare Grundaufzeichnungen, sondern auch in anderer Weise erbracht werden (vgl. VwGH 20.9.2006, 2006/14/0028, mwN).
- 14 Hinsichtlich der Gewährung von Gefahrenzulagen im medizinischen Bereich geht der Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich davon aus, dass nicht bereits der Umstand des täglichen Umgangs mit Patienten für sich genommen eine zwangsläufige Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit bedeutet. Ob aus einem überwiegenden Patientenumgang eine anspruchsbegründende Gesundheitsgefährdung resultiert, hängt daher von dem im jeweiligen Einzelfall bestehenden spezifischen Risikoprofil der konkreten Tätigkeit ab, wozu vom BFG in jedem Einzelfall nähere Feststellungen zu treffen sind.
- 15 So hat der Verwaltungsgerichtshof bereits zu einem Stationsarzt eines orthopädischen Spitals festgehalten, dass sich im damaligen Verfahren keine Anhaltspunkte für eine überwiegende qualifizierte Gesundheitsgefährdung - weder im Hinblick auf den täglichen Patientenkontakt noch auf die Keimbelastung in einem orthopädischen Spital - ergeben haben (vgl. VwGH 21.10.2015, 2012/13/0084).
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof teilt jedoch die der revisionsgegenständlichen Entscheidung des BFG zu Grunde liegende Auffassung, dass Ordinationshilfen in Arztpraxen von Allgemeinmediziner/inne/n oder Kinderärzt/inn/en, die gerade als Erstanlaufstelle von akut kranken Patienten laufend mit (etwa über die Atemwege leicht übertragbaren) Infektionskrankheiten konfrontiert sind und die beim Patientenkontakt (wie etwa schon bei der Anmeldung) über keine räumliche Abschirmung odgl zu ihrem Schutz verfügen, bei nachweislicher auch zeitlich überwiegender Patientenexposition grundsätzlich eine steuerfreie



„Infektionszulage“ erhalten können. Dass im Revisionsfall das erhöhte Risiko der Arbeitnehmenden des Mitbeteiligten durch zumutbare Maßnahmen auf ein nur geringes Restrisiko reduziert werden könnte, wird in der Amtsrevision nicht vorgebracht.

- 17 Ist eine Ordinationshilfe daher - wie im Revisionsfall - in einer Kinderarztpraxis einer großen Anzahl von Patientenkontakten auf engem Raum ausgesetzt, ist dem BFG nicht entgegenzutreten, wenn es fallbezogen eine erhöhte Infektionsgefahr der Angestellten angenommen hat.
- 18 Zwar weist die Amtsrevision zu Recht daraufhin, dass das BFG bei der anzustellenden zeitlichen Überwiegensprüfung von einem falschen Rechtsverständnis ausgegangen ist und nicht alle Tätigkeiten der Angestellten in seine Beurteilung einbezogen hat. So klammerte das BFG im angefochtenen Erkenntnis unter Verweis auf das hg. Erkenntnis vom 22. April 1998, 97/13/0163, Zeiten, in welchen in der Arztpraxis Telefonate geführt oder Verwaltungstätigkeiten erledigt wurden, als Hilfstätigkeiten bei der Zeitprüfung von vornherein aus. Dabei verkannte es, dass der Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Entscheidung lediglich ausgesprochen hatte, dass mit den qualifizierten Tätigkeiten in *unmittelbarem* Zusammenhang stehende Hilfstätigkeiten - wie die notwendigen Fahrten zu bzw. zwischen verschiedenen Tätigkeitsorten - einer Zuordnung der Tätigkeit insgesamt zu den begünstigten Arbeiten nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 nicht schaden. Hingegen sind nicht in unmittelbarem Zusammenhang damit stehende (Hilfs-)Tätigkeiten wie Telefonate und Verwaltungstätigkeiten sehr wohl gesondert in die Beurteilung des Überwiegens miteinzubeziehen.
- 19 Allerdings hat das BFG festgestellt, dass die betroffenen Angestellten des Mitbeteiligten auch unter Einbeziehung dieser Arbeiten aufgrund der kassenvertraglich vereinbarten Mindestöffnungszeiten der Arztpraxis von 20 Wochenstunden und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Ordination darüber hinaus so lange offen gehalten wurde, bis alle wartenden Personen behandelt worden seien, „bereits während mehr als 50% ihrer täglichen Arbeitszeit im direkten Patientenkontakt“ gestanden seien. Würden „zudem noch jene Zeiten herausgerechnet, die für Telefonate oder sonstige



Hilfs- und Verwaltungstätigkeiten aufgewendet“ würden, so seien die für die Inanspruchnahme der Infektionszulage relevanten Zeiten „weit mehr als 50%“.

- 20 Dem ist das Finanzamt nicht substantiiert entgegen getreten. Damit waren die gerügten Feststellungsmängel hinsichtlich der Verwaltungstätigkeiten aber nicht mehr entscheidungswesentlich. Im Übrigen würden die Verwaltungstätigkeiten im Revisionsfall nur dann zu nicht-zulagefähigen Zeitanteilen führen, wenn sie ihrerseits ohne Patientenkontakt, also beispielsweise in einem separaten Raum ohne erhöhte Infektionsgefahr oder außerhalb der Öffnungszeiten der Arztpraxis durchgeführt worden wären.
- 21 Der Angemessenheit der kollektivvertraglich gewährten Infektionszulagen ist das Finanzamt in der Amtsrevision nicht substantiiert entgegen getreten.
- 22 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 26. November 2025





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der M GmbH in L, vertreten durch die GRAF ISOLA Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Stadiongasse 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11. Mai 2022, Zl. RV/5100833/2021, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2018 sowie Körperschaftsteuer 2018 und 2019,

I. den Beschluss gefasst:

Die Revision wird hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2018 zurückgewiesen.

II. zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in Höhe von 1.346,40 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin ist eine Holdinggesellschaft, die unter anderem Beteiligungen an anderen österreichischen GmbHs hält und für diese geschäftsleitend tätig ist.
- 2 Die Revisionswerberin hielt an der V GmbH 50 % der Anteile. Am 24. August 2017 wurde über die restlichen 50 % ein Abtretungsvertrag abgeschlossen, wonach die Anteile mit Ablauf des 30. Juni 2019 übergehen sollten. Dieser Vertrag wurde hinsichtlich des Kaufpreises am 11. Juni 2018 und 14. März 2019 modifiziert.





- 3 Am 27. Juni 2018 schloss die Revisionswerberin mit einer Bank einen Kreditvertrag über 3.000.000 € ab. Als Ausnutzungszeitraum wurde der 1. Juli bis 31. Dezember 2019 vereinbart. Das daraus resultierende Bereitstellungsentgelt in Höhe von 1.500 € behandelte die Revisionswerberin in der Steuererklärung 2018 als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Die ebenfalls mit der Kreditvereinbarung im Zusammenhang stehenden Grundbucheintragungsgebühren für 2018 wurden in Höhe von 11.550 € als abzugsfähige Betriebsausgaben angesetzt.
- 4 Die Revisionswerberin erwarb schließlich die restlichen 50 % der Anteile an der V GmbH ohne Fremdfinanzierung im Jahr 2019. Der im Kreditvertrag vereinbarte Kredit in Höhe von 3.000.000 € wurde somit zu keinem Zeitpunkt abgerufen bzw. in Anspruch genommen. Der Kreditvertrag wurde vielmehr im August 2019 aufgelöst, wofür die Bank Auflösungskosten in Höhe von 145.000 € in Rechnung stellte. Diese Auflösungskosten wurden von der Revisionswerberin in der Steuererklärung 2019 als Betriebsausgaben geltend gemacht.
- 5 Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2018 und führte begründend aus, dass anlässlich der Veranlagung 2019 erstmals hervorgekommen sei, dass 2018 Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung in Abzug gebracht worden seien. Diese unterlägen dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988. Das Finanzamt erließ einen neuen Sachbescheid, in dem es die Bereitstellungsgebühren nicht berücksichtigte.
- 6 Die Körperschaftsteuer 2019 wurde abweichend von der Erklärung festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Auflösungskosten keine abzugsfähigen Zinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 seien.
- 7 In der dagegen gerichteten Beschwerde brachte die Revisionswerberin vor, dass nicht erkennbar sei, woraus sich die neuen Tatsachen und Beweismittel für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2018 ergäben. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Auflösungskosten führte sie aus, dass es sich dabei um eine Zinsdifferenz der Bank handle. Die Bank habe





nämlich bei Abschluss des Kreditvertrages eine Refinanzierung abgeschlossen, die daraus entstandenen Zinsen stünden den Zinsen des Kreditnehmers gegenüber. Es sei ein Schaden entstanden, weil die Bank diese Zinsen nicht bezahlt bekommen habe. Es sei ein weiterer Zinsbegriff anzuwenden, weshalb die Auflösungskosten inhaltlich Zinsen darstellten. Da der Kredit nicht in Anspruch genommen worden sei, könne es sich gegenständlich nicht um Geldbeschaffungskosten handeln. Eine Beschwerdevorentscheidung unterblieb nach § 262 Abs. 2 BAO.

- 8 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig sei.
- 9 Begründend führte das Bundesfinanzgericht aus, dass der Kreditvertrag für den Erwerb der V GmbH abgeschlossen worden sei. Es handle sich nicht um Zinsen, zumal der Kredit nicht in Anspruch genommen und somit kein Kapital überlassen worden sei. Selbst wenn sich dieser Betrag aus allenfalls entgangenen Zinsen errechne, so stelle dieser Kosten der Nichtausnützung des Kredits und damit Schadenersatz dar. Aufgrund dessen könne es sich bloß um nicht abzugsfähige Geldbeschaffungs- und Nebenkosten handeln. Die Revision sei zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Begriff der Zinsen im Zusammenhang mit einem nicht ausgenützten Kredit fehle.
- 10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, die zu ihrer Zulässigkeit ergänzend vorbringt, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob Auflösungskosten als Geldbeschaffungs- und Nebenkosten oder als abzugsfähige Zinsen anzusehen seien, insbesondere unter der Prämisse, dass ein Bankkredit nicht in Anspruch genommen worden sei. Das Bundesfinanzgericht weiche weiters von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weil es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Beteiligungserwerb und der Finanzierung angenommen habe; ein solcher könne aber im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang notwendig sei und ein zeitlicher



Zusammenhang nicht genüge, nicht vorliegen. Das Bundesfinanzgericht habe diesbezüglich eine unvertretbare Beweiswürdigung vorgenommen, wenn es zu dem Ergebnis komme, dass der Bankkredit für den Erwerb der Beteiligung aufgenommen worden sei.

- 11 Die Revision ist teilweise zulässig und begründet.

I.:

- 12 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.
- 13 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.
- 14 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 15 Ein Revisionswerber hat auch bei Erhebung einer ordentlichen Revision von sich aus die Zulässigkeit der Revision darzulegen, wenn er der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichts für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht oder er andere Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet. Die vom Verwaltungsgerichtshof vorzunehmende Kontrolle einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung stützt sich für außerordentliche und ordentliche Revisionen in gleicher Weise jeweils auf eine Darlegung der





Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Revision

(vgl. VwGH 19.4.2023, Ro 2022/13/0018, mwN).

- 16 Obwohl sich die Revision auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens der Körperschaftsteuer 2018 wendet, enthält sie kein diesbezügliches Zulässigkeitsvorbringen, weshalb die Revision insoweit zurückzuweisen war.

II.:

- 17 Die Revision bringt vor, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein weiter Zinsbegriff anzuwenden sei, wonach darunter jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital zu verstehen sei. Nichts Anderes könne für die Auflösungskosten gelten, zumal es sich hierbei um eine Zinsdifferenz handle, mit welcher „ganz offensichtlich ein Teil der entgangenen Zinsen“ bezahlt worden sei.
- 18 Das Bundesfinanzgericht hat die strittigen Kosten als nicht abzugsfähige Geldbeschaffungs- und Nebenkosten qualifiziert, weil der Zinsbegriff voraussetze, dass Kapital überlassen worden sei und dies im gegenständlichen Fall mangels Inanspruchnahme des Kredites gerade nicht vorliegen würde. Die Auflösungskosten - ebenso wie die sonstigen Kosten - stünden vielmehr im Zusammenhang mit dem für den Beteiligungserwerb abgeschlossenen Kreditvertrag, weshalb die daraus anfallenden Kosten im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 nicht abzugsfähig seien.
- 19 Der Verwaltungsgerichtshof hat zu der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2014 ausgesprochen, dass Zinsen Entgelt für die Nutzung von überlassenem Kapital sind, wobei der Begriff der Zinsen jegliches Entgelt für die Nutzung von Kapital erfasse (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199). Der Zinsbegriff umfasst dabei aber nicht jegliche Geldbeschaffungskosten, sondern nur Finanzierungsaufwendungen, die tatsächlich ein Entgelt für die Überlassung von Kapital darstellen (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2015/13/0027).
- 20 Mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 (BBG 2014) wurde § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 dahingehend geändert, dass Geldbeschaffungskosten und



Nebenkosten aus einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb nicht abgezogen werden dürfen. Die Erläuterungen führen dazu aus, dass nur Zinsen abzugsfähig sein sollen, die als unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals entrichtet werden. Dagegen seien Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen bzw. Bankverwaltungskosten, Bereitstellungsprovisionen und -zinsen, Fremdwährungsverluste, Haftungsentgelte, Kreditvermittlungsprovisionen oder Wertsicherungsbeträge nicht abzugsfähig (vgl. ErläutRV 53 BlgNR 25. GP 14f).

- 21 Sowohl nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2014 als auch nach der Rechtslage nach dem Budgetbegleitgesetz 2014 ist für den Zinsbegriff erforderlich, dass es sich um Aufwendungen handelt, die für die Überlassung von Kapital gezahlt werden. Im Revisionsfall liegen somit schon deshalb keine Zinsen im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 vor, weil überhaupt kein Kapital überlassen wurde. Die Revisionswerberin hat den Kredit nie in Anspruch genommen. Auch wenn es sich bei den Auflösungskosten um eine Zinsdifferenz handelt, die sich aus den Refinanzierungszinsen der Bank ergibt, ist dem Bundesfinanzgericht nicht entgegenzutreten, wenn es die Auflösungskosten als eine Art Schadenersatz qualifiziert hat. Ebenso wenig stellen das Bereitstellungsentgelt und die Grundbucheintragungsgebühren Zinsen im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 dar. Es liegen im Revisionsfall somit keine Zinsen im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 vor.
- 22 Die Revision bekämpft weiter die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts als unvertretbar, wonach ein Zusammenhang zwischen dem Bankkredit und dem Erwerb der Beteiligung an der V GmbH bestanden habe. Dazu wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs verwiesen, wonach dieser als Rechtsinstanz zur Überprüfung der Beweiswürdigung grundsätzlich nicht berufen ist. Die Beweiswürdigung ist nur dahingehend der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes unterworfen, ob der maßgebliche Sachverhalt ausreichend ermittelt wurde und ob die dabei angestellten Erwägungen schlüssig sind. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt in



Zusammenhang mit der Beweiswürdigung lediglich dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden unvertretbaren Weise vorgenommen hat (vgl. VwGH 10.5.2022, Ra 2022/15/0033, mwN).

- 23 Das Bundesfinanzgericht setzte sich nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung ausführlich mit der Frage auseinander, ob der revisionsgegenständliche Kredit für den Erwerb einer Beteiligung hätte dienen sollen und bejahte dies. Dabei stützte das Bundesfinanzgericht seine Beweiswürdigung auf getätigte Angaben der Revisionswerberin und der kreditvergebenden Bank im Beschwerdeverfahren.
- 24 Der Revision gelingt es mit ihrem Vorbringen nicht aufzuzeigen, dass diese Beweiswürdigung unschlüssig und mit einem vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Fehler behaftet wäre.
- 25 Das Bundesfinanzgericht hat allerdings für die Beurteilung, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und den steuerfreien Erträgen aus der Beteiligung besteht, nicht berücksichtigt, dass die Beteiligung schlussendlich nicht fremdfinanziert wurde. Auch wenn der Kreditvertrag ursprünglich für den Erwerb der Beteiligung an der V GmbH hätte dienen sollen und diese Beteiligung tatsächlich erworben wurde, ist durch die Eigenfinanzierung der Beteiligung der Veranlassungszusammenhang mit den steuerfreien Erträgen durchbrochen worden. Die Auflösungskosten und die Bereitstellungsgebühr dienten letztendlich nicht für den Erwerb der Beteiligung. § 12 Abs. 2 KStG 1988 verlangt aber einen unmittelbaren Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen im Sinne des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (siehe dazu auch schon VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199).
- 26 Mangels Anwendung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind die Auflösungskosten als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit gilt auch für die Bereitstellungsgebühr und die Grundbucheintragungskosten, weil auch bei diesen Aufwendungen ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb fehlt.





- 27 Insoweit erweist sich das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts daher mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und war hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2018 und 2019 gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.
- 28 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 6. September 2023





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der S GmbH in W, vertreten durch die Consultatio Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG in 1210 Wien, Karl-Waldbrunner-Platz 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Jänner 2019, Zl. RV/7103584/2016, betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2009, Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2011 und Umsatzsteuer 2012,

I. den Beschluss gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 bis 2009 richtet.

II. zu Recht erkannt:

1. Das angefochtene Erkenntnis wird in seinem Abspruch betreffend Umsatzsteuer 2012 wegen Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes aufgehoben.
2. Im Übrigen wird das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Juni 2016, 2013/13/0080, verwiesen. Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof den im ersten Rechtsgang ergangenen Bescheid des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.



- 2 Im fortgesetzten Verfahren erteilte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt einen Ermittlungsauftrag, mit dem u.a. nähere Erhebungen zum Baufortschritt der zwei Einfamilienhäuser, zu dessen Bewohnern, zu den früheren Mietverträgen und zu Vertriebsmaßnahmen angefordert wurden.
- 3 Nach Übermittlung der Erhebungsergebnisse an die Revisionswerberin replizierte diese und brachte in weiterer Folge einen vorbereitenden Schriftsatz für die mündliche Verhandlung ein. In der mündlichen Verhandlung legte der Vertreter des Finanzamtes eine schriftliche Stellungnahme zum vorbereitenden Schriftsatz der Revisionswerberin vor. Die Revisionswerberin legte ein Gutachten zum Bestehen eines Mietenmarktes vor. Zu diesem Gutachten nahm das Finanzamt nach der mündlichen Verhandlung schriftlich Stellung.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden der Revisionswerberin als unbegründet ab und erklärte die Revision für nicht zulässig. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der Inhalte der von den Parteien eingereichten Schriftsätze und Stellungnahmen traf es folgende Feststellungen:
- 5 Die revisionswerbende GmbH sei im Jahr 2006 von zwei zu 49% bzw. zu 51% beteiligten Gesellschaftern (Schwiegervater K/Schwiegersohn P) gegründet worden. Auf dem dem Finanzamt übermittelten Fragebogen sei vom steuerlichen Vertreter unter der Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit angemerkt worden: „Errichtung und Vermietung von Liegenschaften“. Die Gesellschaft habe im Jahr 2006 ein Grundstück in Kl erworben, darauf hätten nach Angaben der Revisionswerberin bis Ende 2008 zwei Gebäude errichtet und ab 2009 vermietet werden sollen. Die Baubewilligung sei am 20. Dezember 2007 erteilt worden. In der Folge habe die Revisionswerberin mit der Errichtung von zwei Luxuseinfamilienhäusern mit einer Gesamtwohnfläche von 509 m² und 420 m² begonnen. Die Gesamtbaukosten dieser beider Häuser seien auf rund 4,200.000 € geschätzt worden.
- 6 Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 01/2011 - 06/2011 sei bei einer Betriebsbesichtigung am 1. Juni 2011 festgestellt worden, dass die beiden Einfamilienhäuser noch nicht fertiggestellt seien. Als





Fertigstellungsprognose sei ursprünglich das Ende des Jahres 2008 angegeben worden. Bis 2011 seien keine Maßnahmen gesetzt worden, um potentielle Mieter zu finden und seien die Häuser zu diesem Zeitpunkt auch noch nicht bewohnbar gewesen. Dies werde aus der Tatsache geschlossen, dass erst im Jahr 2011 Maßnahmen zur Findung von potentiellen Mietern aktenkundig seien. Es seien keine Maklerbüros beauftragt, sondern die Mieter von den beiden Gesellschaftern gefunden worden. Bei den potenziellen Mietern habe es sich laut Aussage des Geschäftsführers der Revisionswerberin um Bekannte bzw. Freunde der beiden Gesellschafter gehandelt.

- 7 Hinsichtlich des ersten Objektes sei am 17. August 2011 ein schriftlicher Mietvertrag zwischen der Revisionswerberin und Frau A abgeschlossen worden. Frau A habe der Zeugenladung im Zuge des Ermittlungsverfahrens durch das Finanzamt nicht Folge geleistet, aber mit Schreiben vom 17. Februar 2017 bekannt gegeben, dass sie tatsächlich das Haus habe mieten wollen. Zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung sei das Haus noch nicht ganz fertiggestellt gewesen. Sie habe vom Mietvertrag zurücktreten müssen, weil die Vermieter mehrmals die Übergabefristen über mehrere Monate nicht erfüllt hätten. Laut Punkt 4.2. des Mietvertrages sei die Mieterin aufgrund von verzögerter Fertigstellung zu einer Beendigung des Vertrages erst berechtigt gewesen, sofern die Fertigstellung nicht bis 30. Juni 2012 erfolgt und eine von der Mieterin festgesetzte Nachfrist erfolglos verstrichen sei. In der Niederschrift vom 6. Juli 2012 mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer habe dieser ausgesagt, dass seit März 2012 sicher gewesen sei, dass sich Frau A und ihr Gatte ein eigenes Objekt suchen möchten und vom Vertrag zurücktreten würden. Seit 13. März 2012 habe ein neues schriftliches Mietanbot zwischen der Revisionswerberin und Herrn S vorgelegen, welches jedoch laut Aktenlage nicht unterfertigt worden sei.
- 8 Hinsichtlich des zweiten Objekts sei am 13. März 2012 ein nicht unterzeichnetes Mietanbot zwischen der Revisionswerberin und Herrn T vorgelegt worden. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei ein gültiger Mietvertrag zustande gekommen, denn das unterbreitete Anbot sei durch Einzahlung eines Betrages konkludent angenommen worden. In seiner



Zeugenaussage am 10. März 2017 habe Herr T bekannt gegeben, dass er mit den beiden Gesellschaftern befreundet und auch ein Kauf der Liegenschaft nicht ausgeschlossen gewesen sei. Er habe mit seiner Familie dort einziehen wollen. Vom Mietanbot sei er zurückgetreten, weil ihm der Baufortschritt zu langsam gewesen sei. Daran, ob im Jahr 2012 wirklich nur das Fundament gestanden sei, könne er sich nicht erinnern.

- 9 Am 6. November 2013 sei ein Mietvertrag zwischen der Revisionswerberin und ihrem Minderheitsgesellschafter K abgeschlossen worden. Gegenstand dieses Mietvertrages seien die beiden Einfamilienhäuser gewesen, die beide an K um insgesamt 13.050 € vermietet worden seien. Seitens der Stadtgemeinde Kl seien mit Schreiben vom 19. Mai 2015 die Benützungsbewilligungen - nach Erstattung der Fertigstellungsanzeige - für die beiden Einfamilienhäuser erteilt worden.
- 10 Bei einem Lokalaugenschein des Finanzamts im Oktober 2016 sei festgestellt worden, dass die Bautätigkeiten abgeschlossen zu sein schienen, die Einfamilienhäuser fertig und bewohnbar gewesen seien. Eine Abgrenzung zwischen den Einfamilienhäusern durch einen Zaun oder Ähnliches habe es nicht gegeben. Laut den Ermittlungen des Finanzamtes (ZMR-Abfrage) seien beide Häuser erstmalig bewohnt worden. Das eine Haus werde von der Tochter von K, deren Gatten und den beiden Kindern bewohnt. Das andere Haus von Mitgliedern der Familie des Gesellschafters P.
- 11 In seiner rechtlichen Würdigung zur Körperschaftsteuer führte das Bundesfinanzgericht aus, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei bei (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt seien, sodass sie als „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ von vornherein nicht zum



Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen würden. Im Revisionsfall liege eine „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ vor.

- 12 Das Bundesfinanzgericht gehe davon aus, dass sowohl der Mietvertrag, der mit Frau A abgeschlossen worden sei, als auch die beiden nicht unterschriebenen Mietanbote an Herrn T und Herrn S unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit als Umgehungsgeschäfte anzusehen seien, um das von Beginn an beabsichtigte Vorhaben, nämlich dass die Revisionswerberin zwei Luxus-Einfamilienhäuser für ihre Gesellschafter errichte und an diese vermiete, zu verschleiern. Denn mit dem Umweg über die Schein- bzw. Umgehungsgeschäfte sei genau das erreicht worden, was offensichtlich ursprünglich immer geplant gewesen sei - nämlich die Liegenschaften selbst, also durch die Gesellschafter der Revisionswerberin - zu nutzen und zu bewohnen und zwar auf einer Rechtsbasis, die dem Eigentum nahekomme. Auch die Lage und Ausstattung der beiden Luxusimmobilien (zB. hinsichtlich Badezimmer, Innen- und Außenpool) sowie, dass sich bis dato keine Begrenzung zwischen den beiden Häusern befände, seien deutliche Hinweise darauf, dass diese beiden Häuser auf die persönlichen Wünsche der Gesellschafter zugeschnitten seien und eine Trennung der beiden Grundstücke durch eine Begrenzung nicht notwendig sei. Es werde damit augenscheinlich, dass diese niemals zur Fremdvermietung verwendet werden sollten. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts handle es sich bei den beiden Häusern um notwendiges Privatvermögen der Revisionswerberin. Die geltend gemachten Betriebsausgaben seien daher nicht anzuerkennen. Das vom steuerlichen Vertreter der Revisionswerberin erst im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegte Gutachten zum Stichtag 6. November 2013 behandle den Zustand und die Bewertung der Liegenschaften ab dem Jahr 2013. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wirke dieses Gutachten nicht auf die Jahre 2006 bis 2012 zurück. Die vom steuerlichen Vertreter immer wieder behauptete Fremdüblichkeit der Vermietungen sei als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren.

- 13 Zur Umsatzsteuer führte das Bundesfinanzgericht aus, es gelange zu der Erkenntnis, dass die unternehmerische Tätigkeit der



Revisionswerberin - nämlich die Vermietung zweier Luxuseinfamilienhäuser an fremde Dritte - in den Jahren 2006 bis 2012 nicht zweifelsfrei nach außen erkennbar in Erscheinung getreten sei. Gerade in Fällen, in denen die äußeren Umstände dafür sprächen, dass primär in der Lebensführung gelegene Motive für eine Betätigung ausschlaggebend gewesen seien, werde der Nachweis, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit beabsichtigt sei, nicht leicht zu erbringen sein. Im Hinblick darauf, dass die potentiellen Mieter ausschließlich im Bekanntenkreis der Gesellschafter der Revisionswerberin gesucht worden seien, eine dokumentierte Interessentensuche am freien Markt nicht erfolgt sei, keine Inserate geschaltet oder Werbetafeln bei der Liegenschaft angebracht worden seien, der vorgelegte Mietvertrag und die beiden Mietangebote außerhalb der gesetzten Frist aufgelöst oder gar nicht unterfertigt worden seien, und sich der Geschäftsführer der Revisionswerberin im Zuge der Außenprüfung gegen eine Einvernahme der Mieter ausgesprochen habe, komme das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass die Revisionswerberin lediglich versucht habe, eine unternehmerische Tätigkeit vorzugeben, um die angefallenen Vorsteuerbeträge geltend machen zu können. Wenn die Revisionswerberin vorbringe, dass die Vermietungsabsicht nunmehr einer Vermietungsgewissheit gewichen sei, dann sei dem entgegenzuhalten, dass grundsätzlich die fremdübliche Vermietung einer Immobilie durch eine Körperschaft an sich keine unangemessene missbräuchliche Gestaltung sei, auch wenn sie an nahestehende Personen erfolge. Sollte nach dem Gesamtbild der Verhältnisse allerdings ausschließlich die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund stehen, liege die Annahme von Missbrauch nahe.

- 14 Im gegenständlichen Fall lägen tatsächlich Luxus-Einfamilienhäuser vor, welche mittlerweile unstrittig an den Minderheitsgesellschafter vermietet worden seien. Eine Nutzung dieser Häuser durch andere als die Gesellschafter der Revisionswerberin sei aufgrund der Beschaffenheit der Liegenschaft nicht möglich (keine Trennung zwischen den Einfamilienhäusern, komplementäre Anlage der Pools: ein Innen- und ein Außenpool). Dass die Luxus-Einfamilienhäuser nach den individuellen Wünschen zumindest eines Gesellschafters gestaltet worden seien, werde auch aus der im Zuge der Betriebsprüfung mit einem Gesellschafter aufgenommenen Niederschrift klar,



der ausgesagt habe, dass die Geschäftsidee von Herrn K stamme. Er habe ständig mit dem Architekten konferiert.

- 15 Zur Wiederaufnahme führte das Bundesfinanzgericht aus, dass im Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Erstbescheide dem Finanzamt nicht bekannt gewesen sei, dass es sich bei den in den Jahresabschlüssen unter der Bezeichnung „Anlagen in Bau“ geführten Herstellungskosten um die Errichtung von zwei Luxus-Einfamilienhäusern gehandelt habe.
- 16 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht sei in grober Verkennung der Rechtslage von einem Missbrauch ausgegangen und habe ebenso unbegründet das Vorliegen von notwendigem Privatvermögen angenommen. Die vorliegende rechtliche Gestaltung sei im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg weder ungewöhnlich noch unangemessen und finde seine Erklärung gerade nicht in der Absicht der Steuervermeidung. Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung (auch eine solche „an der Wurzel“) anzunehmen, sei dabei stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes als außerbetriebliches Vermögen bedürfe einer die konkreten Umstände des Einzelfalls würdigenden Begründung im Tatsachenbereich. Dabei bedürfe es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch hinreichender Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vermietung, in der Regel auch zur Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses. Die Revisionswerberin sei in ihrem Recht auf ordnungsgemäße Durchführung des Verfahrens unter Berücksichtigung der Grundsätze der amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes und der Einräumung des Parteiengehörs verletzt worden. Es liege im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowohl ein Mietenmarkt als auch eine marktübliche Vermietung vor. Es fehlten Feststellungen zum Mietenmarkt und zur Fremdüblichkeit der Miete.





- 17 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung erstattet wurde, - zu Punkt I in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat Beschluss gefasst - und zu Punkt II erwogen:

Zu I.:

- 18 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.
- 19 Gemäß § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.
- 20 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

Im Fall der Erhebung einer außerordentlichen Revision obliegt es dem Revisionswerber, gesondert jene Gründe in hinreichend konkreter Weise anzuführen, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird. Die Beurteilung der Zulässigkeit der Revision erfolgt demnach anhand des Vorbringens in der Zulassungsbegründung (VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0154).

Das Zulässigkeitsvorbringen enthält keine Ausführungen zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009, sodass sich die Revision hinsichtlich der Wiederaufnahme als unzulässig erweist und daher zurückzuweisen war.



Zu II.:

- 21 Die Revision ist hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2011 und der Umsatzsteuer 2012 zulässig. Sie ist auch begründet.

Zu II. 1.:

- 22 Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. d BAO obliegt die Entscheidung dem Beschwerdesenat, wenn ein Bescheid gemäß § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt und die Entscheidung durch den Senat innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des späteren Bescheides beantragt wird.
- 23 Die Revisionswerberin hat innerhalb einer Frist von einem Monat Beschwerde gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2012, der gemäß § 253 BAO an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides betreffend Umsatzsteuerfestsetzungen für die Monate Jänner, Februar, April bis September 2012 getreten ist, erhoben und einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gestellt. Für die Entscheidung über diese Beschwerde wäre daher der Beschwerdesenat zuständig gewesen.
- 24 Zeigt die Revision eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf und erweist sie sich damit als zulässig, so ist eine Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts vom Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 VwGG von Amts wegen aufzugreifen (vgl. dazu VwGH 23.11.2016, Ra 2016/04/0021; 22.6.2016, Ra 2016/03/0039, jeweils mwN).
- 25 Da das Bundesfinanzgericht nicht durch einen Senat, sondern durch eine Einzelrichterin und damit nicht in der gesetzmäßigen Besetzung entschieden hat, war das angefochtene Erkenntnis hinsichtlich der Umsatzsteuer 2012 gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes aufzuheben (vgl. VwGH 24.10.2016, Ra 2016/02/0159).



Zu 2.:

- 26 Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, mwN).
- 27 Im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen ist sowohl für die Körperschaftsteuer als auch für die Umsatzsteuer gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, mwN). Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten „Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne [...] der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind“, nämlich nicht als für das Unternehmen ausgeführt.
- 28 Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung



erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl. erneut VwGH Ra 2020/15/0004). Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

- 29 Bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien im Rahmen der verdeckten Ausschüttung ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vornherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen (vgl. VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091). Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (vgl. erneut VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit im Bereich der Umsatzsteuer der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein. Zur Darlegung der unionsrechtlichen Deckung dieses Vorsteuerauschlusses wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf das Erkenntnis des



Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Dezember 2020, Ra 2020/15/0067, verwiesen.

- 30 Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Höhe der Renditemiete daraus abzuleiten, „was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“ (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284, mwN). Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. auch VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256).
- 31 Mit der Renditeerwartung eines „wirtschaftlich agierenden Immobilieninvestors“ wird somit auf jene Mieteinnahmen abgestellt, die ein gewissenhafter, auf die Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung - im Wege des Investments in gut rentierliche Immobilien - erzielen kann. Dadurch ist ein Maßstab gefunden, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr nahestehenden Personen (Gesellschaftern, Stiftern) dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet ist. Die Vorgangsweise kann dann als durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst angesehen werden, wenn die von der Körperschaft tatsächlich erzielten Mieten jene Höhe erreichen, die sich im Falle der Investition des vorgegebenen Kapitals in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß gute Renditen erwarten lassen (z.B. kleinere Wohnungen im urbanen Bereich), ergeben würden.



- 32 Das Bundesfinanzgericht hat im vorliegenden Fall festgestellt, dass es sich bei den beiden Einfamilienhäusern um Luxusimmobilien handelt, die auf die persönlichen Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnitten wurden. Dies ergebe sich unter anderem aus der Ausstattung, der Größe (Wohnfläche in Summe fast 1.000 m², wobei ein Haus über 500 m² und das andere Haus über 400 m² Wohnfläche hat), der luxuriösen Lage und dem Umstand, dass keine Trennung zwischen den beiden Häusern vorgesehen sei. Das Bundesfinanzgericht geht vom Anwendungsfall einer „Ausschüttung an der Wurzel“ aus.
- 33 Die Revision tritt den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts, dass es sich vorliegend um Luxusimmobilien handelt, die auf die Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnitten seien, nicht substantiiert entgegen. Wenn die Revisionswerberin vorbringt, es sei ursprünglich ein lebender Zaun geplant gewesen, ändert dies nichts daran, dass ein solcher offenbar nie errichtet wurde. Soweit die Revision rügt, dass das Bundesfinanzgericht das vorgelegte Gutachten zum Mietenmarkt nicht berücksichtigt hat, ist darauf zu verweisen, dass es in den Fällen einer „Ausschüttung an der Wurzel“ nicht auf das Vorliegen eines Mietenmarkts ankommt.
- 34 Im Recht ist die Revision allerdings mit dem Vorbringen, das Bundesfinanzgericht habe keine Feststellungen zur Fremdüblichkeit der Miete getroffen.
- 35 Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes oder bestimmter Räume eines Gebäudes als außerbetriebliches Vermögen bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich. Dabei bedarf es auch hinreichender Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vermietung, in der Regel auch zur Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139, mwN).
- 36 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt auch in Fällen von Luxusimmobilien, die auf die persönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten sind und grundsätzlich die Voraussetzungen für eine „Ausschüttung an der Wurzel“ erfüllen würden, kein steuerneutrales Vermögen



vor, welches zu einem Vorsteuerausschluss führt, wenn eine tatsächliche Miete in (nahezu) der Höhe der Renditemiete bezahlt wird (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, Rn 41). Das Bundesfinanzgericht hat keine Feststellungen zur im konkreten Fall anzuwendenden Renditemiete getroffen und damit sein Erkenntnis mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Ob die Beurteilung, dass eine „Ausschüttung an der Wurzel“ vorliegt, die in der Körperschaftsteuer zu steuerneutralem Vermögen und in der Umsatzsteuer zu einem Vorsteuerausschluss führt, zutreffend ist, kann vom Verwaltungsgerichtshof daher nicht nachgeprüft werden.

- 37 Das angefochtene Erkenntnis war daher hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2011 gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG aufzuheben.
- 38 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 20. Oktober 2021

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch Halbwachs Schmitt & Partner Steuerberatung GmbH, Mariahilfer Straße 126 Tür 24, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 2. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 12. Oktober 2021 betreffend Körperschaftsteuer 2019, nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 17. Jänner 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO im Sinne der Beschwerdevorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2019 vom 25. Mai 2022 abgeändert. Die Einkünfte gemäß § 27a Abs 1 EStG betragen EUR 0,00, eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern von EUR 6.986,03 wird nicht vorgenommen. Die festgesetzte Körperschaftsteuer beträgt derart EUR -26.858,00.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, eine österreichische Privatstiftung, erzielte ua ausländische Beteiligungserträge, wobei in mehreren Fällen ausländische Quellensteuern einbehalten wurden. Als strittig erwies sich, ob diese ausländischen Quellensteuern auf die (inländische) Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin anzurechnen sind.

In der Körperschaftsteuererklärung für 2019 gab die Beschwerdeführerin (irrtümlich) unter KZ 293 den Betrag von EUR 72.261,69 an und erklärte damit steuerpflichtige Beteiligungserträge gemäß § 10a Abs 7 KStG, somit Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen oder qualifizierten Portfoliobeteiligungen aus niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaften, bei denen der Unternehmensschwerpunkt in der Erzielung von Passiveinkünften iSd § 10a Abs 2 KStG liegt. Unter KZ 295 führte sie den Betrag von EUR 6.986,03 an und beantragte damit

hinsichtlich der angeführten Beteiligungserträge die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die inländische Steuerschuld.

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 12.10.2021 unterwarf die belangte Behörde die Beteiligungserträge erklärungsgemäß der Körperschaftsteuer iHv (vormals) 25% und rechnete die ausländischen Quellensteuern auf die Körperschaftsteuer an.

In der eingebrachten Beschwerde vom 2.11.2021 führte die Beschwerdeführerin aus, dass die Beteiligungserträge bloß irrtümlich unter der KZ 293 eingetragen worden seien, tatsächlich handle es sich um steuerfreie Beteiligungserträge.

Mit stattgebender Beschwerdevorentscheidung vom 25.5.2022 ordnete die belangte Behörde die Beteiligungserträge iHv EUR 72.261,69 jenen im Sinne des § 10 Abs 1 KStG zu und beließ sie im Sinne des Beschwerdebegehrens steuerfrei. Die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern iHv EUR 6.986,03 wurde nicht mehr vorgenommen.

Mit Vorlageantrag vom 14.6.2022 bzw mit im Rahmen der am 17.1.2024 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung konkretisiertem Beschwerdebegehren beantragte die Beschwerdeführerin die Freistellung der ausländischen Beteiligungserträge, bei denen es sich ausschließlich um Portfolio-Erträge nach § 10 Abs 1 Z 5 sowie Z 6 KStG handle, dies jedoch bei gleichzeitiger Anrechnung der in Abzug gebrachten ausländischen Quellensteuern auf die österreichische Körperschaftsteuer.

Begründend führte sie im Wesentlichen aus, es seien zwar die Beteiligungserträge letztlich (im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung) steuerfrei behandelt worden, dennoch sei auch eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern durchzuführen. Dies müsse auch für den vorliegenden Fall, wenn die Beteiligungserträge keine Körperschaftsteuerpflicht auslösten, gelten, zumal spätestens bei der Vornahme von Zuwendungen an Begünstigte Kapitalertragsteuer anfalle. Gesamt liege eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Beteiligungserträgen vor, weil bei ersterer kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen werde bzw eine Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer erfolge; damit liege eine EU-Widrigkeit, konkret ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor. Schließlich würden auch die einzelnen ausländischen Beteiligungserträge/Dividenden je nach Herkunftsland ungleich behandelt, nachdem bei jenen aus Norwegen, anders als etwa bei jenen aus Deutschland, keine Quellensteuer einbehalten worden sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine eigennützige Privatstiftung mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland; Abschriften ihrer Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in

der jeweils geltenden Fassung sind dem zuständigen Finanzamt vorliegend. Im beschwerdegegenständlichen Kalenderjahr 2019 bezog sie ua ausländische Beteiligungserträge im Gesamtausmaß von EUR 72.261,69, die allesamt aus Portfolio-Beteiligungen an Gesellschaften in den nachfolgend angeführten Ländern stammen:

Deutschland	EUR 17.779,12
Norwegen	EUR 20.696,02
Schweiz	EUR 13.557,27
USA	EUR 20.229,28
GESAMT	EUR 72.261,69

Dabei erfolgte die Einbehaltung von ausländischen Quellensteuern im Gesamtausmaß von EUR 6.986,03 (hinsichtlich der norwegischen Beteiligung erfolgte kein Quellensteuerabzug):

Deutschland	EUR 2.329,80
Schweiz	EUR 1.621,70
USA	EUR 3.034,53
GESAMT	EUR 6.986,03

Von Seiten der belangten Behörde wurden die angeführten Beteiligungserträge im Rahmen der erlassenen Beschwerdeentscheidung antragsgemäß steuerfrei behandelt. Die Anrechnung der abgezogenen ausländischen Quellensteuern wurde dabei abgelehnt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt. Die Korrektheit des Sachverhalts wurde von beiden Parteien im Rahmen der durchgeführten mündlichen Verhandlung bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 13 Abs 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG) sind Privatstiftungen, die die Offenlegungsverpflichtung (Vorlage von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde) erfüllen und nicht unter § 5 Z 6 KStG (gemeinnützige, mildtätige oder begünstigte Zwecke) fallen, mit allen in- und ausländischen Beteiligungserträgen iSd § 10 Abs 1 KStG befreit.

§ 10 Abs 1 KStG gilt als allgemeine körperschaftsteuerliche Norm bereits grundsätzlich für Privatstiftungen, dementsprechend sind Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit. Von der Befreiung sind gemäß Z 5 auch Gewinnanteile aus einer sog „EU-Gesellschaft“ (Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988; EStG) sowie gemäß Z 6 Gewinnanteile an einer „Drittlands-Gesellschaft“, die mit einer inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, erfasst, jeweils sofern keine internationale Schachtelbeteiligung vorliegt.

Betreffend den vorliegenden Fall bestehen mit der Schweiz und den USA Vereinbarungen zur umfassenden Amtshilfe, im Fall von Deutschland stammen die Gewinnanteile ohnehin aus einer „EU-Gesellschaft“. Sämtliche der angeführten Voraussetzungen sind gegenständlich unstrittig erfüllt, die bezogenen Beteiligungserträge somit gemäß § 13 Abs 2 KStG iVm § 10 Abs 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Hingegen liegt eine Steuerpflicht aufgrund eines Methodenwechsels nach § 10a Abs 1 Z 2 iVm § 10a Abs 7 KStG (wie irrtümlich in der Steuererklärung zunächst angegeben) unstrittig nicht vor.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin seien die abgezogenen ausländischen Quellensteuern jedoch auf die österreichische Körperschaftsteuer und alternativ auf die im Falle von Zuwendungen anfallende Kapitalertragsteuer anzurechnen, widrigenfalls eine Doppelbesteuerung bzw eine Ungleichbehandlung vorliege.

Der von Seiten des Bundesfinanzgerichts vorzunehmenden rechtlichen Beurteilung ist klarstellend vorzuschicken, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2015/121 vom 28. 1. 2015) gegenständlich (auch im Fall der deutschen Beteiligungserträge) nicht zur Anwendung gelangt, zumal Privatstiftungen gemäß Art 2 lit a Mutter-Tochter-Richtlinie iVm Anhang I Teil A lit t als eigentümerloses Gebilde bereits grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen und zudem auch das vorgesehene Beteiligungsmaß von mindestens 10% nicht erreicht wird. Eine Befreiung vom Quellensteuerabzug nach der Mutter-Tochter-Richtlinie ist gegenständlich daher nicht vorgesehen.

In abkommensrechtlicher Hinsicht sind auf die gegenständlich relevanten Beteiligungserträge folgende Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar: Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung (DBA-Deutschland), BGBl III 182/2002; Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz), BGBl 64/1975; Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten

Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA), BGBl III 6/1998.

Nach den Bestimmungen der anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen ist eine österreichische Privatstiftung kraft ihrer Eigenschaft als juristische Person unter den Begriff „*Gesellschaft*“ zu subsumieren und es steht den jeweiligen Quellenstaaten die Vornahme eines Quellensteuerabzugs zu, wobei jeweils die Anwendung der Anrechnungsmethode mit Anrechnungshöchstbetrag vorgesehen ist (vgl Art 3 Abs 1 lit e iVm Art 10 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit b DBA-Deutschland; Art 3 Z 1 lit b iVm Art 10 Abs 2 iVm Art 23 Z 2 DBA-Schweiz; Art 3 Abs 1 lit b iVm Art 10 Abs 2 iVm Art 22 Abs 3 DBA-USA).

Zumal die beschwerdegegenständlichen Beteiligungserträge in Österreich steuerfrei behandelt werden, beträgt der Anrechnungshöchstbetrag jeweils EUR Null. Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die inländische Körperschaftsteuer ist im Beschwerdefall somit in abkommensrechtlicher Hinsicht nicht vorgesehen. Der von der Beschwerdeführerin vorgetragene Umstand, dass etwa das Doppelbesteuerungsabkommen mit Norwegen, anders als jene mit Deutschland, der Schweiz und den USA, keinen Quellensteuerabzug vorsieht, vermag nichts am vorgesehenen Quellensteuerabzug in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den letztgenannten Ländern zu ändern – und ist für das gegenständliche Beschwerdeverfahren betreffend (nur) die Körperschaftsteuer ohnehin unerheblich.

Insoweit sich die Beschwerdeführerin auf KZ 295 des Formulars zur Körperschaftsteuererklärung bezieht, nach der eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern vorgesehen ist, ist (unabhängig davon, dass sich aus dem Formular ohnehin keinerlei rechtliche Relevanz ableiten ließe) klarstellend auszuführen, dass sich die betreffende Kennzahl auf KZ 293 bezieht, somit auf im Falle eines Methodenwechsels nach § 10a Abs 1 Z 2 iVm Abs 7 KStG vorliegende *steuerpflichtige* Beteiligungserträge, auf welche eine Anrechnung (freilich) vorgenommen werden könnte.

Insoweit sich die Beschwerdeführerin auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.6.2023, Ra 2020/13/0043, bezieht, ist ihr entgegenzuhalten, dass sich der Gerichtshof dabei (bloß) mit der Thematik der Quellensteueranrechnung auf die sogenannte Zwischensteuer nach § 13 Abs 3 KStG iVm § 22 Abs 2 KStG (die bei Einkünften aus Zinsen, realisierten Wertsteigerungen/Derivaten/Kryptowährungen oder privaten Grundstücksveräußerungen vorgesehen ist) beschäftigte, für den gegenständlichen Fall aus der Entscheidung aber nichts abgeleitet werden kann. Während im Fall einer anfallenden Zwischensteuer (somit wenn/insoweit keine Zuwendungen getätigt werden) grundsätzlich eine Körperschaftsteuerpflicht gegeben ist und sich dabei eine Anrechenbarkeit als systemgerecht erweist, scheitert eine Quellensteueranrechnung im Fall der beschwerdegegenständlichen Beteiligungsertragsbefreiung an der Steuerfreiheit und dem sich damit ergebenden Anrechnungshöchstbetrag von EUR Null (siehe in diesem Sinne auch die Anmerkung von Zorn,

VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Privatstiftungen, RdW 2023/449, mit Verweis auf BFG 30.6.2020, RV/7105144/2016).

In unionsrechtlicher Hinsicht ist schließlich auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache *Amurta* (EuGH 8.11.2007, *Amurta*, C-379/05) zu verweisen, in dem sich der Gerichtshof mit der unionsrechtskonformen Besteuerung von Portfoliodividenden beschäftigt hat. Er erblickte in der ungünstigeren Behandlung von Dividenden, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaft bezahlt werden, gegenüber reinen Inlandsdividenden, durchaus einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, welcher grundsätzlich verboten ist. Der Gerichtshof bringt dabei aber auch klar zum Ausdruck, dass es diesfalls Sache des Quellenstaates (und nicht des Ansässigkeitsstaates) ist, eine Vermeidung bzw Abschwächung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sicherzustellen. Anzuführen ist auch das Urteil in der Rechtssache *Société Générale* (EuGH 25.2.2021, *Société Générale*, C-403/19), in dem der Gerichtshof klargestellt hat, dass bei höherer Besteuerung von ausländischen Einkünften gegenüber inländischen kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt (siehe dazu auch *Bendlinger*, Die Anrechnungsmethode im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, SWK 11/2021, 708).

Es kann somit auch aus dem Unionsrecht keine Pflicht des Ansässigkeitsstaats des Dividendenempfängers, also Österreich, abgeleitet werden, ausländische Quellensteuern anzurechnen (wenn, wie im vorliegenden Fall, kein inländisches Steuersubstrat gegeben ist).

Die vorliegende ausländische Quellenbesteuerung führt damit mangels Anrechenbarkeit tatsächlich zu einer endgültigen Steuerbelastung, die jedoch (zumindest im gegenständlichen Beschwerdeverfahren) nicht aufgelöst werden kann.

Mit dem letztlich von der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch vorgebrachten Argument, dass (zumindest) eine Anrechnung auf die im Rahmen der vorgenommenen Zuwendungen an die Begünstigten gemäß § 27 Abs 5 Z 7 iVm § 93 Abs 2 Z 1 EStG anfallende Kapitalertragsteuer vorzunehmen sei, brauchte und konnte sich das Bundesfinanzgericht schließlich nicht zu befassen, zumal Sache des gegenständlichen Verfahrens lediglich die Körperschaftsteuer ist. Angemerkt wird, dass eine diesbezügliche Anrechnung auf die Kapitalertragsteuer bzw Einkommensteuer gesetzlich nicht vorgesehen ist und nicht mit der gegenständlichen Frage der Anrechnung auf die Körperschaftsteuer gleichgesetzt werden kann.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (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.

Zumal zur gegenständlich aufgeworfenen Rechtsfrage – soweit ersichtlich – keine konkrete Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt, war die Revision gemäß Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) zuzulassen.

Wien, am 15. Februar 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des F K in M, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13. September 2018, Zl. RV/2101224/2017, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2013 und Einkommensteuer 2013 bis 2015, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Vertrag vom 13. September 2013 brachte der Revisionswerber sein Einzelunternehmen, das im Einbringungsvertrag mit „Unternehmensberatung“ beschrieben wurde, rückwirkend zum 1. Jänner 2013 in die R GmbH ein.
- 2 Im Rahmen einer im Jahr 2016 durchgeführten Außenprüfung wurde erhoben, dass der Gegenstand des eingebrachten Betriebes ausschließlich in der Erbringung von Beratungsleistungen für die L AG gelegen war. Beim übertragenen Betrieb habe es sich um einen „rein tätigkeitsbezogenen“ Betrieb gehandelt. Der Revisionswerber habe seit dem Jahr 2003 Beratungsleistungen für die L AG erbracht. In der Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2016 habe der Revisionswerber als Grund für die Einbringung seines Einzelunternehmens in die R GmbH die geplante Erweiterung der Betätigung auf mindestens vier Kunden angegeben. Es sei beabsichtigt gewesen, dass der Revisionswerber weiterhin die Beratungsleistungen gegenüber der L AG erbringen sollte und die neuen Geschäftsbereiche durch Angestellte der GmbH abgedeckt würden. An die Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes für den



Revisionswerber im Rahmen des Einbringungsvertrages sei nicht gedacht worden. Mit der L AG habe es seit der Auflösung des schriftlichen Vertrages vom 22. Dezember 2010 nur eine mündliche Vereinbarung gegeben. Diese mündliche Vereinbarung (monatliches Honorar von 20.000 € und Ersatz der Reisespesen) sei bis August 2015 gültig gewesen. Weiters habe es zwar eine Erfolgs-/Umsatzbeteiligung gegeben, welche aber nie wirksam geworden sei, was letztendlich zur Trennung von der L AG im Jahr 2015 geführt habe. Im Zuge der im Jahr 2013 erfolgten Betriebseinbringung sei (mündlich) vereinbart worden, dass der Revisionswerber die Arbeitsleistung für die R GmbH erbringe.

- 3 Der Prüfer verneinte in seiner rechtlichen Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG. Denn ab dem Zeitpunkt der Auflösung des schriftlichen Beratungsvertrages mit der L AG sei unklar, welchen Inhalt die mündliche Vereinbarung mit diesem Unternehmen habe. Aufgrund der Abhängigkeit der R GmbH vom Revisionswerber als alleinigem Leistungsträger gelte der Kundenstock nicht als gesichert und könne aus diesem Grund auch nicht im Zuge der Einbringung übertragen werden. Ein Ausscheiden des einzigen Leistungsträgers führe zum sofortigen Verlust des einzigen Kunden. Die R GmbH habe weder mit dem Einbringungsvertrag noch mit dem mündlichen Geschäftsführungsvertrag einen durchsetzbaren Anspruch auf die zeitlich und qualitativ definierte Arbeitsleistung des einzigen Leistungsträgers erlangt. Somit verblieben die persönlichen Fähigkeiten des Einzelunternehmers als wesentliche Betriebsgrundlage. Mangels Trennbarkeit der wesentlichen Betriebsgrundlage vom Einzelunternehmer, könne der Betrieb nicht als Gesamtheit übertragen werden. Der Erwerber könne den Betrieb nicht ohne den Veräußerer fortführen. Damit sei die steuerliche Rückwirkung des Vorganges auf den 1. Jänner 2013 ausgeschlossen.
- 4 Auch die laufenden Einkünfte seien nicht der R GmbH zuzurechnen. Der Prüfer habe nicht feststellen können, dass nach Übertragung des Betriebes an die R GmbH zusätzliche Kunden beraten worden wären. Auch seien keine zusätzlichen Mitarbeiter beschäftigt worden. In den Jahren 2013 bis 2015 habe



weiterhin ausschließlich der Revisionswerber die Beratungstätigkeit ausgeübt. Unklar seien die Gründe für die Einstellung der Tätigkeit im Jahr 2015. Der Revisionswerber habe erklärt, dass sich der Zeitaufwand für die Beratungstätigkeit auf Grund näher geschilderter Umstände verringert habe, weshalb er persönliche Kapazitäten frei gehabt habe. Es sei für den Prüfer nicht nachvollziehbar, warum die R GmbH die Tätigkeit hätte einstellen sollen. In freier Beweiswürdigung komme der Prüfer zum Schluss, dass der Revisionswerber und nicht die R GmbH beschlossen habe, die Zusammenarbeit mit der L AG zu beenden. Dies deshalb, weil er mit einer anderen GmbH ein anderes Unternehmen habe aufbauen wollen. Da nur der Revisionswerber in den Streitjahren über die Einkunftsquelle habe verfügen können, werde die „nachträgliche Zwischenschaltung“ der R GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ertragsteuerlich nicht anerkannt. Die Erlöse und Aufwendungen iZm der Beratungstätigkeit gegenüber der L AG seien daher dem Revisionswerber zuzurechnen und in dieser Höhe bei der R GmbH in Abzug zu bringen.

- 5 Das Finanzamt erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2013 - den Feststellungen des Prüfers entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2015.
- 6 Der Revisionswerber erhob Beschwerde gegen die genannten Bescheide, welche er im Wesentlichen damit begründete, dass die mit Notariatsakt vom 13. September 2013 erfolgte Einbringung nachweislich sämtliche Anwendungsvoraussetzungen gemäß Art. III UmgrStG erfülle. Es liege daher auch kein Wiederaufnahmegrund vor. Der Betrieb sei mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen (Kundenstock, Know-how) tatsächlich auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft übertragen worden. Auch die Übertragung sämtlicher Verträge und Rechtsbeziehungen sei nachweislich erfolgt. Es treffe aus mehreren Gründen nicht zu, dass der Kundenstock nicht gesichert und daher nicht übertragbar sei. Alleine schon die gesellschaftsrechtlichen Sorgfalts- und Treuepflichten als Gesellschafter-Geschäftsführer hätten es dem Revisionswerber untersagt, den



Kundenstock und das Know-how nicht für die R GmbH zu nutzen. Im Speziellen sei auf die gesetzlichen Bestimmungen zum Wettbewerbs- und Nebentätigkeitsverbot gemäß § 24 Abs. 1 GmbHG zu verweisen. Eine wichtige Rechtsfolge dieser Treuepflicht sei das Verbot der Ausnutzung der Organstellung aus eigennützigen Gründen zum Nachteil der Gesellschaft. Der Vollständigkeit halber sei darauf hinzuweisen, dass auch die Ermittlung der der Unternehmensberatung zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen durch das Finanzamt nicht richtig erfolgt sei.

- 7 Das Finanzamt erließ abweisende Beschwerdevorentscheidungen. Begründend wurde ausgeführt, der Revisionswerber habe in jahrelanger Geschäftsbeziehung ein Händlernetz mit über 40 Handelskontakten zunächst in Österreich und Ungarn aufgebaut, über welche die L AG in andere Märkte habe expandieren können. Die Beratungsleistungen seien stets vom Revisionswerber erbracht worden, der auf Grund dieser Kontakte und Beziehungen sowie auf Grund seiner Erfahrungen und seiner Bekanntheit das Geschäftssystem der L AG weiter ausgebaut habe. Auch nach Einbringung in die R GmbH habe sich daran nichts geändert, die R GmbH habe kein weiteres Personal eingestellt. Ein Ausscheiden des Revisionswerbers aus der R GmbH hätte zum Verlust des einzigen Kunden geführt, weshalb der Kundenstock nicht auf die GmbH hätte übertragen werden können. Die R GmbH wäre nicht in der Lage, losgelöst vom Revisionswerber über das wirtschaftliche Potential des Einzelunternehmens zu verfügen, woran auch die nachträgliche Zwischenschaltung der R GmbH nichts ändere. Dies manifestiere sich auch darin, dass der Revisionswerber im August 2015 beschlossen habe, die Geschäftsbeziehung mit der L AG aufgrund von Unstimmigkeiten in Bezug auf die ursprünglich vereinbarte Umsatzbeteiligung zu beenden. Dass die R GmbH selbst auf die Einnahmen aus der Beratungstätigkeit verzichtet haben sollte, sei nicht nachvollziehbar und wäre einer solchen Vorgangsweise bei einer fremdüblichen Einbringung mit Sicherheit durch eine zeitlich fixierte Bindungsvereinbarung des Leistungsträgers an die Gesellschaft entgegengewirkt worden. Gegenständlich seien keine Vereinbarungen getroffen worden, die der R GmbH eine auf Dauer angelegte Nutzung des eingebrachten Betriebes gesichert hätten und die unabhängig von der Person des Revisionswerbers realisierbar gewesen wären.



Eine tatsächliche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen habe nicht stattgefunden, weil die R GmbH nicht in die Lage versetzt worden sei, den Unternehmensberatungsbetrieb ohne den Revisionswerber fortzuführen. Daher sei die rückwirkende Einbringung des Einzelunternehmens gemäß Art. III UmgrStG nicht anzuerkennen und seien auch die laufenden Einkünfte aus der Unternehmensberatungstätigkeit dem Einzelunternehmen des Revisionswerbers zuzurechnen.

- 8 In seinem Vorlageantrag entgegnete der Revisionswerber diesen Ausführungen, dass er der R GmbH keine Einkunftsquelle aus freien Stücken entzogen habe. Vielmehr habe es triftige wirtschaftliche Gründe gegeben. Insbesondere hätten Sorgen über die weitere Entwicklung der L AG dazu geführt, die Zusammenarbeit mit dieser Gesellschaft zum Schutz des (nicht unwesentlichen) Vermögens der R GmbH zu beenden. Die Argumentation des Finanzamtes laufe darauf hinaus, Einpersonengesellschaften ohne dafür vorhandene Rechtsgrundlage zu unterbinden. Der übertragene Betrieb habe, wie aus der Einbringungsbilanz ersichtlich sei, ohne Berücksichtigung eines Firmenwertes einen positiven Verkehrswert aufgewiesen. Dies unterscheide den vorliegenden Sachverhalt von jenem, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2014, 2011/15/0028, zu Grunde gelegen sei.
- 9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht (BFG) die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 10 Nach eingehender Schilderung des Verfahrensganges führte das BFG aus, der am 13. September 2013 unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG abgeschlossene Einbringungsvertrag entspreche nicht den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen. Im Zeitpunkt der Einbringung des Einzelunternehmens mit dem Stichtag 1. Jänner 2013 und auch während des gesamten Streitzeitraumes sei der Revisionswerber für einen einzigen Kunden (die L AG) tätig geworden, wofür auf Grund einer mündlichen Vereinbarung mit der L AG ein monatlicher Honoraranspruch von 20.000 € netto bestanden habe. In der



Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2016 habe der Revisionswerber angegeben, dass neben dem Einbringungsvertrag und den dazugehörigen Bilanzen keine weiteren Vereinbarungen vorhanden gewesen seien. Im Zuge der Besprechung vom 25. Mai 2016 habe der Revisionswerber zur Frage, ob eine Geschäftsführervereinbarung bzw. eine Vereinbarung über die Überlassung der Arbeitskraft mit der R GmbH abgeschlossen worden sei, angegeben, dass (mündlich) vereinbart worden sei, dass er monatlich 5.000 € bekomme und die Arbeitsleistung erbringe. Unter Bedachtnahme auf die unstrittige Tatsache, dass der Revisionswerber der einzige Leistungsträger gewesen sei, der gegenüber dem einzigen Kunden, der L AG, Beratungsleistungen erbracht habe, hätte eine fremde Körperschaft wohl zweifellos auf den Abschluss eines entsprechenden schriftlichen Vertrages mit dem Revisionswerber bestanden, der ihr garantiert hätte, dass die Beratungsleistungen ab dem Stichtag der Einbringung jedenfalls im Namen und für Rechnung der R GmbH weiterhin erbracht werden. Außerdem bedürfe es wohl keiner näheren Ausführungen, dass der an den Revisionswerber in der Zeit von Jänner bis September 2013 bezahlte monatliche Geschäftsführerbezug von 2.500 € netto und die Erhöhung ab Oktober auf 5.000 € netto von einem fremden Geschäftsführer in Anbetracht der Tatsache, dass die erbrachten Leistungen von der L AG mit 20.000 € monatlich honoriert worden seien, keinesfalls als leistungsadäquat akzeptiert worden wäre. Noch dazu, wo diese vom Revisionswerber aufgebaute, erfolgreiche Geschäftsbeziehung bereits langjährig bestanden habe.

- 11 Da demnach der vorliegende Einbringungsvertrag einem Fremdvergleich nicht standhalte, seien die Einkünfte aus der Unternehmensberatung zu Recht dem Revisionswerber als Einzelunternehmer zugerechnet worden. Da sich das gesamte Vorbringen des Revisionswerbers ausschließlich gegen die grundsätzliche Nichtanerkennung der Einbringung wende, sei die schätzungsweise Berücksichtigung der Reise- und Fahrtspesen sowie der Werbeaufwendungen keiner näheren Überprüfung zu unterziehen.
- 12 Auch der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 habe unter Bedachtnahme auf die dargestellte



Rechtslage kein Erfolg beschieden werden können. Denn die Beschwerde habe lediglich den Umstand bekämpft, dass die vom Finanzamt als neu hervorgekommen beurteilten Tatsachen geeignet seien, eine anderslautende Entscheidung zu bewirken.

- 13 Gegen dieses Erkenntnis erhob der Revisionswerber zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 25. Februar 2019, E 4341/2018-5, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.
- 14 In der nunmehrigen Revision wird zur Zulässigkeit u.a. geltend gemacht, bei der Umgründung sei der durch das UmgrStG vorgezeichnete Weg beschritten worden. Es sei methodisch unzulässig, das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung mit der GmbH nicht beim Revisionswerber, sondern über die Aberkennung der Umgründung als solcher zu sanktionieren, obwohl das eine (kein schriftlicher Vertrag) mit dem anderen (Betriebseinbringung) nichts zu tun habe. Auch sei die vom BFG vorgenommene Beurteilung des Geschäftsführerbezuges als zu gering verfehlt. Es sei wirklichkeitsfremd, die Höhe des Geschäftsführerbezugs (nur) auf den Umsatz der GmbH zu beziehen. Der Bogen, den das Verwaltungsgericht vom Fremdvergleich hin zum Einbringungsvertrag spanne, sei nicht nachvollziehbar. Selbst wenn man davon ausgehen könnte (was aber nicht der Fall sei), dass die Beziehung des Revisionswerbers zur GmbH nicht fremdüblich gestaltet worden sei, speziell der Geschäftsführerbezug zu niedrig bemessen worden sei, wären die Konsequenzen bei der GmbH zu ziehen gewesen, anstatt auf den vorgelagerten Einbringungsvertrag durchzugreifen. Dies umso mehr als bei Einbringungen nach Art. III UmgrStG für den Fremdvergleich kein Platz sei, weil der Einbringende - wie auch im Revisionsfall - längst Alleineigentümer der aufnehmenden GmbH sei.
- 15 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung eingebracht, auf die der Revisionswerber repliziert hat.



- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Mit dem wiedergegebenen Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision aufgezeigt. Sie ist auch begründet.
- 18 Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG (idF BGBl. I Nr. 161/2005) liegt eine Einbringung im Sinne des UmgrStG vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.
- 19 Zum Vermögen zählen nach § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen, wenn sie zu einen Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.
- 20 Ein nach Art. III einbringungsfähiger Betrieb muss nach § 12 Abs. 1 UmgrStG tatsächlich auf die übernehmende Körperschaft übertragen werden können. Nach der Rechtsprechung zur Betriebsveräußerung sind die Übernahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch die übernehmende Körperschaft und die Verschaffung der (zumindest abstrakten) Fortsetzungsmöglichkeit der Betätigung die entscheidenden Kriterien (vgl. *Rabel/Ehrke-Rabel* in Wiesner et al, Handbuch der Umgründungen, Band 1, § 12 Rz 95).
- 21 Das Finanzamt hat die grundsätzliche Einbringungsfähigkeit des vorliegenden Betriebes mit der Begründung verneint, dass die R GmbH weder mit dem Einbringungsvertrag noch mit dem mündlichen Geschäftsführervertrag einen durchsetzbaren Anspruch auf die zeitlich und qualitativ definierte Arbeitsleistung des einzigen Leistungsträgers (des Revisionswerbers als Alleingesellschafter-Geschäftsführer) erlangt habe. Feststellungen zur konkreten Aufgabenstellung im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung zur L AG wurden nicht getroffen. Allein aus dem Umstand, dass der einbringende Unternehmer „einziger Leistungsträger“ ist, kann die





Einbringungsfähigkeit eines Betriebes nicht verneint werden.

Beratungsleistungen können nach der Verkehrsauffassung im Allgemeinen auch von anderen Personen in gleichartiger Weise erbracht werden. Eine höchstpersönliche, nur vom Revisionswerber zu erbringende Leistung, scheint nach der Aktenlage und dem Revisionsvorbringen (das von einem schneeballartigen Geschäftsmodell der L AG spricht), im Revisionsfall nicht vorzuliegen.

- 22 Anders als das Finanzamt hat das BFG zwar nicht die grundsätzliche Einbringungsfähigkeit des Betriebes verneint, aber die Ansicht vertreten, dass der Einbringungsvertrag nicht den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen entspreche. Eine fremde Körperschaft würde auf den Abschluss eines entsprechenden schriftlichen Vertrages mit dem Revisionswerber bestanden haben, welcher ihr garantiert hätte, dass die Beratungsleistungen ab dem Stichtag der Einbringung jedenfalls im Namen und für Rechnung der R GmbH weiterhin erbracht werden. Zudem sei die vereinbarte Geschäftsführervergütung der Leistung des Geschäftsführers nicht adäquat.
- 23 Das Zutreffen der Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG ist ausschließlich nach den Normen dieses Gesetzes zu beurteilen (vgl. mit zahlreichen weiteren Literaturhinweisen *Furherr* in Kofler, UmgrStG⁶ § 12 Rz 1). Dass sich der Einbringende im Rahmen des Einbringungsvertrages verpflichtet, der übernehmenden Körperschaft als Geschäftsführer zur Verfügung zu stehen oder bestimmte operative Tätigkeiten zu verrichten, gehört nicht zu den dort genannten Voraussetzungen einer Betriebseinbringung nach Art. III UmgrStG. Erst recht führt das allfällige Vorliegen eines fremdunüblich gestalteten Geschäftsführervertrages nicht zur Unwirksamkeit des Einbringungsvertrages.
- 24 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die



Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die Existenz einer Gesellschaft kann dabei nicht beiseitegeschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden (vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

25 Das Finanzamt und ihm folgend auch das Bundesfinanzgericht haben die Einkünfte aus der Beratungstätigkeit nicht nur im Rückwirkungszeitraum des Jahres 2013, sondern auch für den restlichen Zeitraum des Jahres 2013 sowie für die Folgejahre 2014 und 2015 dem Revisionswerber zugerechnet. Eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen, dass die R GmbH in den Beratungsvertrag mit der L AG eingetreten sei, erfolgte nicht. Dass der Revisionswerber als „einziger Leistungsträger“ der R GmbH weiterhin tätig geworden ist, steht einer Zurechnung der Einkünfte an die Gesellschaft dann nicht entgegen, wenn er dabei namens und in Vertretung der R GmbH aufgetreten ist. Nicht nachvollziehbar sind in diesem Zusammenhang die Ausführungen des Finanzamtes, wonach die im Jahr 2015 erfolgte Beendigung der Geschäftsbeziehung mit der L AG nur dem Revisionswerber als Einzelunternehmer zugerechnet werden könne, weil die R GmbH keine Veranlassung gehabt hätte, auf Einnahmen zu verzichten. Es liegt im Wesen einer Einmanngesellschaft, dass sie ihren Willen nur in der Person des Alleingesellschafter-Geschäftsführers bilden kann. Ein vom Finanzamt gesehener Interessensgegensatz zwischen der R GmbH und ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist nicht zu erkennen. Insbesondere wurden im Revisionsfall auch keine Feststellungen dahingehend getroffen, dass der Revisionswerber aus der Beendigung der Geschäftsbeziehung zur L AG einen vermögenswerten Vorteil gezogen hätte, was aber gleichfalls nichts an der Zurechnung der Einkünfte ändern könnte, sondern allenfalls unter dem Gesichtspunkt einer verdeckten Ausschüttung zu beurteilen wäre.

26 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.





- 27 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 17. Dezember 2020





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Vorarlberg, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29. September 2023, Zl. RV/1100440/2013, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 (mitbeteiligte Parteien: 1. V GmbH & Co KG als Beteiligte der I AG & atypisch stille Gesellschaft, 2. W GmbH & Co KG als Beteiligte der I AG & atypisch stille Gesellschaft, 3. X GmbH & Co KG als Beteiligte der I AG & atypisch stille Gesellschaft, 4. Y GmbH & Co KG als Beteiligte der I AG & atypisch stille Gesellschaft und 5. Z GmbH & Co KG als Beteiligte der I AG & atypisch stille Gesellschaft, alle vertreten durch die CNC Steuerberatung GmbH & Co KG in Wien), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die fünftmitbeteiligte Partei ist eine GmbH & Co KG. Gesellschafter der KG sind als Komplementärin die A GmbH und als Kommanditistin die X Treuhand GmbH. Bei der X Treuhand GmbH handelt es sich um eine Treuhandkommanditistin, die neben ihrem eigenen Kommanditanteil treuhändig Kommanditanteile für Treugeber (eine Vielzahl natürlicher Personen) hält.
- 2 Mit Zusammenschlussvertrag (Verkehrswertzusammenschluss) vom 23. Dezember 2010 schlossen sich die I AG (& atypisch stille Gesellschaft) sowie die fünftmitbeteiligte KG unter Bezugnahme auf Art. IV UmgrStG rückwirkend zum 31. März 2010 zu einer neuen I AG & atypisch stille Gesellschaft zusammen. Laut § 1 des Vertrages stellt die fünftmitbeteiligte KG als atypisch stille Gesellschafterin eine Einlage von zumindest 1.000.000 € und



maximal 1,500.000 €. Geleistet wurde tatsächlich eine Einlage von gesamt 1,300.000 €.

- 3 Gemäß § 2 des Vertrages ist die fünftmitbeteiligte KG am gesamten Unternehmenswert (samt stillen Reserven und Firmenwert) entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis beteiligt. Die Beteiligungsquote sei der Gewinn- und Verlustverteilung sowie der Abschichtung zugrunde zu legen. Sie errechne sich ausgehend vom einvernehmlich zugrunde gelegten Verkehrswert des Beteiligungsnehmers von 70,143.518,50 € und einer Einlage von 1,500.000 € mit 2,09 %. Bezogen auf die tatsächlich geleistete Einlage von gesamt 1,300.000 € errechnete sich eine tatsächliche Beteiligungsquote von 1,8196 %. Abweichend von der Beteiligungsquote wurde die Verlustzuweisung im Streitjahr 2010 vorrangig an die stille Gesellschafterin (begrenzt mit 190 % ihrer geleisteten Einlage) vereinbart. Die Mitbeteiligte war nicht an der Geschäftsführung beteiligt. Tatsächlich wurden der fünftmitbeteiligten KG 100 % des Verlustes der atypisch Stillen zugewiesen.
- 4 Es wurde sowohl für die I AG & atypisch stille Gesellschaft als auch für die fünftmitbeteiligte KG jeweils ein Gewinnfeststellungsverfahren nach § 188 BAO durchgeführt („doppelstöckige Mitunternehmerschaft“).
- 5 Die I AG & atypisch stille Gesellschaft erklärte in der Feststellungserklärung 2010 Verlustzuweisungen an die fünftmitbeteiligte KG in Höhe von 2,470.000 € (und Sonderbetriebsausgaben).
- 6 Im Zuge einer Außenprüfung bei der I AG & atypisch stille Gesellschaft vertrat das Prüfungsorgan die Auffassung, die der fünftmitbeteiligten KG zugewiesenen Verluste seien als gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht ausgleichsfähig zu beurteilen. Die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben seien nicht im gegenständlichen Feststellungsverfahren (der atypisch stillen Gesellschaft), sondern im Feststellungsverfahren der fünftmitbeteiligten KG zu berücksichtigen.
- 7 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wird in Tz 2 u.a. ausgeführt, im gegenständlichen Fall liege eine modellhafte Gestaltung in der Form vor, dass dem einzelnen Anleger aufgrund eines vorgefertigten Konzepts die



Möglichkeit geboten werde, in der Anfangsphase seiner Investition Verluste mit seinen übrigen positiven Einkünften zu verrechnen und damit einen Steuerspareffekt zu erzielen. Durch die rückwirkende Beteiligung werde dem Anleger im Zeitpunkt des Eingehens seiner Beteiligung der Verlust von nahezu 200 % seiner Einlage garantiert.

- 8 Eine wirtschaftliche Begründung der überproportionalen Verlustzuweisungen an die Mitbeteiligte im ersten Jahr der Beteiligung sei gegenüber der Außenprüfung nicht plausibel dargestellt worden. Bei einer Verlustzuweisung von nahezu 200 % der Einlage im Jahr des Eingehens der Beteiligung werde fast die gesamte Investition des Anlegers über seine Einkommensteuerminderung finanziert. Dass auch der subjektive Wille der Modellinitiatoren auf das Erzeugen von Verlusten in der ausgewiesenen Höhe gerichtet sei, könne aus der gesamten Vorgehensweise bei der Abwicklung des Verlustmodells abgeleitet werden.
- 9 Gegen den aufgrund der Prüfungsfeststellungen gegenüber der atypisch stillen Gesellschaft ergangenen Feststellungsbescheid für das Jahr 2010 wurde Beschwerde (Berufung) erhoben.
- 10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das mittlerweile zuständig gewordene Bundesfinanzgericht der Beschwerde insoweit Folge, als es von der Ausgleichsfähigkeit der Verluste der fünftmitbeteiligten KG (gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988) ausging.
- 11 Strittig sei - soweit für das Revisionsverfahren noch relevant -, ob der der Mitbeteiligten zugewiesene Verlust in Höhe von 190 % ihrer Einlage ausgleichsfähig sei bzw. ob die Verlustverwertungsbeschränkung nach § 2 Abs. 2a EStG 1988 greife.
- 12 Die fünftmitbeteiligte KG sei eine GmbH & Co KG, welche ertragsteuerlich vermögensverwaltend tätig sei. Da ihre Tätigkeit darin bestehe, sich durch atypisch stille Einlagen am Handelsbetrieb der Kapitalgesellschaft, welche operativ tätig sei und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele, zu beteiligen, lägen davon abgeleitet auch bei der mitbeteiligten KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.



- 13 Die Beteiligungsquote der fünftmitbeteiligten KG ergebe sich ausgehend von einem einvernehmlich zugrunde gelegten Verkehrswert der I AG und sei sowohl der Gewinn- und Verlustverteilung als auch der Abschichtung zugrunde zu legen. Abweichend von der Beteiligungsquote sei aber die Vereinbarung getroffen worden, die Verluste bis zu 190 % der geleisteten Einlage vorrangig der fünftmitbeteiligten KG zuzuweisen.
- 14 Der Vorstand der I AG habe als Motiv für die abweichende hohe Verlustzuweisung im ersten Jahr angegeben, dass es zentrale Strategie der Beteiligungsmodelle sei, sich an solchen Zielkapitalgesellschaften zu beteiligen, die im Jahr der Beteiligung Verlustzuweisungen in Höhe von nahezu 200 % der atypisch stillen Einlage garantieren könnten.
- 15 § 2 Abs. 2a EStG 1988 enthalte ein allgemeines Ausgleichs- und Vortragsverbot für Verluste, die aus bestimmten Beteiligungen oder Betrieben resultierten. Weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 vortragsfähig seien negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten werde 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 würden.
- 16 Nach Ansicht des Finanzamts liege eine modellhafte Gestaltung in der Form vor, dass dem einzelnen Anleger aufgrund eines vorgefertigten Konzeptes die Möglichkeit geboten worden sei, in der Anfangsphase seiner Investition Verluste mit anderen Einkünften zu verrechnen und damit einen Steuerspareffekt zu erzielen. Durch die rückwirkende Beteiligung werde dem Anleger im Zeitpunkt des Eingehens seiner Beteiligung der Verlust von 190 % (abweichend von der Substanzbeteiligungsquote) garantiert, was bei nahezu allen Anlegern zur Folge habe, dass die Einlage zur Gänze über die Einkommensteuergutschrift finanziert werde. Aus den niederschriftlichen Aussagen des Vorstandes der I AG sei klar erkennbar, dass erst dadurch das Anlagekonzept umgesetzt worden sei, durch Verlustzuweisungen an Treugeber



in Höhe von nahezu 200 % deren „Treuhandkommanditeinlagen“ zur Gänze über Einkommensteuergutschriften zu finanzieren.

- 17 Das Bundesfinanzgericht verneine aber die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988, weil im gegenständlichen Fall die Rendite nach Steuern nicht doppelt so hoch gewesen sei wie die Rendite vor Steuern und keine explizite Bewerbung des Modells mit Steuervorteilen erfolgt sei.
- 18 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil zur Qualifikation betrieblicher Einkünfte im Zusammenhang mit einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft mit Treuhandkonstruktion sowie zur Verlustverwertungsbeschränkung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle.
- 19 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete ordentliche Revision des Finanzamts, bringt zu ihrer Zulässigkeit ergänzend vor, die für die rechtliche Beurteilung des Revisionsfalles entscheidende Rechtsfrage, ob eine über das Beteiligungsausmaß hinausgehende Verlustzuweisung bis zur Höhe von 190 % der stillen Einlage eines neu eintretenden (fremden) atypisch stillen Gesellschafters anzuerkennen sei, wenn keine wirtschaftlichen Gründe hierfür vorlägen, sei offen geblieben. Das Bundesfinanzgericht habe sich mit der wirtschaftlichen Rechtfertigung für die (überproportionale) alineare Verlustzuweisung im ersten Jahr der Beteiligung der atypisch stillen Gesellschafterin nicht auseinandergesetzt. Die diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamts hätten zwar Eingang in das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes gefunden, seien bei der Entscheidungsfindung aber unberücksichtigt geblieben. Der Verwaltungsgerichtshof habe in einem Fall, dem ein nahezu gleichgelagerter Sachverhalt zu Grunde gelegen sei, festgestellt, dass eine über das Beteiligungsausmaß hinausgehende Verlustzuweisung an einen neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter grundsätzlich unzulässig sei. Die Vereinbarung einer solchen Ergebnisverteilung habe daher für steuerliche Zwecke auch bei Gewinnverteilungsvereinbarungen unter nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern unberücksichtigt zu bleiben (Hinweis auf VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0017).



- 20 Die Mitbeteiligten haben eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 21 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 22 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 23 Voraussetzung für selbständige (betriebliche) Einkünfte ist das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses; dieses kommt in der Unternehmerinitiative und im Unternehmerrisiko zum Ausdruck. In gleicher Weise ist Voraussetzung für die Stellung als Mitunternehmer (auch als atypisch stiller Gesellschafter), dass bei der betreffenden Person Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko gegeben sind (vgl. hiezu *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Tz 19).
- 24 Die steuerrechtliche Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, ist in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. etwa VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106). Entscheidend ist, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (vgl. VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003).
- 25 Werden Einkünfte durch eine Mitunternehmerschaft als Gewinnermittlungssubjekt erzielt, kann in Bezug auf die Verteilung der Einkünfte auf nicht durch persönliche Nahebeziehung verbundene Mitunternehmer üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung der Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0017; 26.4.2006, 2001/14/0196; 24.9.1996, 93/13/0022; 24.10.1995, 92/14/0020). Einkünfte einer Mitunternehmerschaft können aber aus steuerlicher Sicht nicht nach freier Beliebigkeit auf die beteiligten Personen verteilt werden. Die Verteilung muss vielmehr mit dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes korrespondieren.
- 26 Im gegenständlichen Fall wurde ein Verkehrswertzusammenschluss mit Buchwertfortführung vereinbart. Die vermögensmäßigen Beiträge aller



Beteiligten ergeben sich bereits aus den Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft. Leistungen, welche der Unternehmensinhaber (I AG) in den Vorjahren für das Unternehmen erbracht hat, kommen im Wert des von ihm in die atypisch stille Gesellschaft eingebrachten Vermögens zum Ausdruck.

- 27 Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in der Entscheidung vom 1. Juni 2017, Ro 2015/15/0017, zum Ausdruck gebracht hat, muss für eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Ergebniszuteilung - auch bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern - ein triftiger wirtschaftlicher Grund vorliegen (vgl. *Kauba in Doralt et al*, EStG²¹, § 23 Tz 290, 295, mwN, und *Zorn*, VwGH: Alineare Verlustzuteilung bedarf wirtschaftlicher Gründe, RdW 2017, 588). Ein solcher liegt nicht vor bei einer (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise rückwirkenden) Beteiligung an Aufwendungen und Verlusten aus Vorjahren. Ein triftiger wirtschaftlicher Grund wird insbesondere dann vorliegen, wenn die vom Beteiligungsverhältnis abweichende Ergebniszuteilung dazu dient, einen im Verhältnis zur Beteiligungshöhe überproportionalen Beitrag eines Gesellschafters zur Erreichung des Gesellschaftszwecks abzugelten (beispielsweise die Arbeitsleistung eines Gesellschafters mit Kapitalanteil).
- 28 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts betrug die Beteiligungsquote der mitbeteiligten KG tatsächlich 1,8196 %. Die Fünftmitbeteiligte erhielt im Jahr 2010 den gesamten Verlust der atypisch Stillen, also eine Verlustzuteilung in Höhe von 100 %. Bereits im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde festgestellt, dass für diese Vorgangsweise keine wirtschaftliche Begründung ersichtlich sei. Das Bundesfinanzgericht hat diese Feststellungen in seinem Erkenntnis auch wiedergegeben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre aber in Fällen eines derartigen Missverhältnisses zwischen Beteiligungshöhe und Verlustzuteilung eine Prüfung erforderlich gewesen, welche triftigen wirtschaftlichen Gründe hierfür allenfalls ins Treffen geführt werden können und inwieweit dies mit dem jeweiligen Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes korrespondiert. Fehlt eine solche



nachvollziehbare wirtschaftliche Begründung, kann die Verlustzuweisung aus steuerlicher Sicht nicht anerkannt werden.

- 29 Im gegenständlichen Fall, in dem der Zusammenschlussvertrag am 23. Dezember 2010 geschlossen wurde, ist auch zu beachten, dass im Wesentlichen Einkünfte des Rückwirkungszeitraumes ab 31. März 2010 verteilt worden sind.
- 30 Gemäß § 23 Abs. 1 UmgrStG liegt ein Zusammenschluss im Sinne dieses Gesetzes vor, wenn Vermögen im Sinne des Abs. 2 ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages und einer Zusammenschlussbilanz einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Gemäß § 23 Abs. 2 UmgrStG zählen zum Vermögen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile.
- 31 Der Verwaltungsgerichtshof hat sich im Erkenntnis vom 20. Jänner 2016, 2012/13/0013, mit einem auf Art. IV UmgrStG gestützten, rückwirkend vereinbarten Zusammenschluss einer betriebsführenden GmbH und natürlichen Personen zu einer atypisch stillen Gesellschaft, bei dem die natürlichen Personen als stille Gesellschafter Aktien aus ihrem Privatvermögen in die Gesellschaft einbrachten, befasst. Strittig war, ob die umgründungsteuerliche Rückwirkungsfiktion auch für die Bewertung dieser Aktien - kein „begünstigtes“ Vermögen iSd § 23 Abs. 2 UmgrStG - gilt.
- 32 Der VwGH führte im Erkenntnis 2012/13/0013 aus, dass das Ertragsteuerrecht im Allgemeinen rückwirkungsfeindlich ist; soweit das UmgrStG Rückwirkungsfiktionen enthält, sind diese als Ausnahmebestimmungen nicht weit auszulegen. Für die Einlage der Aktien als nicht begünstigtes Vermögen ist daher - so der VwGH weiter - der Teilwert im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Vertrages über den Zusammenschluss und nicht der Teilwert am früheren Zusammenschlussstichtag anzusetzen. Die im vereinbarten Rückwirkungszeitraum eingetretene Wertminderung des nicht begünstigten Vermögens war sohin nicht im Gewinn der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen.



33 Geht man davon aus, dass § 23 UmgrStG über den Wortlaut hinaus (vgl. dazu Wiesner, RWZ 2016/20, 83 [85]) dahingehend zu interpretieren ist, dass diese Bestimmung auch einen Zusammenschluss von begünstigtem Vermögen iSd § 23 Abs. 2 UmgrStG einerseits mit nicht begünstigtem Vermögen (hier: bloße Geldeinlage) andererseits erfasst (vgl. ErlRV UmgrStG, 266 BlgNR 18. GP 32), so folgt daraus, dass auch in einer solchen Konstellation ein Zusammenschluss auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt grundsätzlich rückwirkend erfolgen kann. Es kann also insbesondere die Zusammenschlussbilanz auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt erstellt werden und begünstigtes Vermögen iSd § 23 Abs. 2 UmgrStG mit Ablauf des in der Vergangenheit liegenden Zusammenschlussstichtages nach Maßgabe des § 25 UmgrStG zu den steuerlichen Buchwerten als auf die übernehmende Personengesellschaft übergegangen gewertet werden; die Bareinlage ist in der Zusammenschlussbilanz zu erfassen. Aus dem Gesetz ergibt sich aber nicht, dass Personen, die nicht begünstigtes Vermögen iSd § 23 Abs. 2 UmgrStG (hier: Geld) einbringen, für Zeiträume vor Abschluss des Zusammenschlussvertrages an gemeinschaftlichen Einkünften der Personengesellschaft partizipieren können. Der Zusammenschluss kann also in Bezug auf vor dem Abschluss des Zusammenschlussvertrages (im Rückwirkungszeitraum) erwirtschaftete Einkünfte für Personen, die nicht begünstigtes Vermögen einbringen, keine Zurechnung bewirken. Im Fall eines rückwirkenden Zusammenschlusses können somit die im Rückwirkungszeitraum als auf Ebene der Personengesellschaft erwirtschaftet anzusehenden Einkünfte nur jenen Personen zugerechnet werden, die begünstigte Vermögen iSd § 23 Abs. 2 UmgrStG eingebracht haben. Sollten allenfalls im Rückwirkungszeitraum Einkünfte aus nicht begünstigtem Vermögen erzielt werden (Zinsen aus Geldanlagen), sind diese steuerlich nicht dem gemeinschaftlichen Gewinn der Personengesellschaft zuzuordnen. Der Zusammenschlussvertrag lässt vielmehr die Zurechnung der auf den Rückwirkungszeitraum entfallenden Einkünfte aus dem nicht begünstigten Vermögen unverändert bei den Personen, die nicht begünstigtes Vermögen einbringen. In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im



Erkenntnis vom 20. Jänner 2016, 2012/13/0013, in Bezug auf Personen, die im Rahmen eines Zusammenschlusses nicht begünstigtes Vermögen - nämlich Aktien - einbrachten, ausgesprochen, dass der im Rückwirkungszeitraum eingetretene Wertverlust der Aktien nicht im gemeinschaftlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen ist, sondern der Wertverlust weiterhin in der persönlichen Sphäre der die Aktien einbringenden Personen verbleibt. Aus diesem Erkenntnis 2012/13/0013, in welchem der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen hat, dass, soweit das UmgrStG Rückwirkungsfiktionen enthalte, diese als Ausnahme von ertragsteuerlichen Grundsätzen nicht weit auszulegen seien, folgt sohin: Wer sich an einem rückwirkenden Zusammenschluss iSd Art IV UmgrStG mit nicht begünstigtem Vermögen (insbesondere Geld) beteiligt, kann an Einkünften, die im Rückwirkungszeitraum von der Personengesellschaft (bzw. von den begünstigtes Vermögen einbringenden Personen) erzielt wurden, nicht partizipieren, bleibt aber (alleiniges) Zurechnungssubjekt der von ihm in diesem Zeitraum aus dem nicht begünstigten Vermögen (allenfalls) erzielten Einkünfte.

- 34 Das Bundesfinanzgericht hat sein Erkenntnis somit - im Rahmen der Anfechtungserklärung der Amtsrevision - mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

W i e n , am 7. Oktober 2025

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

31.05.2017

Geschäftszahl

Ro 2016/13/0002

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der A GmbH & Co KG in R, vertreten durch die Heinlein & Partner Steuerberater GmbH in 1010 Wien, Teinfaltstraße 5/4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14. Oktober 2015, Zl. RV/7101313/2010, betreffend Gruppenfeststellungsbescheid 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Rechtsvorgängerin der revisionswerbenden KG, eine inländische AG, war zusammen mit mehreren anderen Körperschaften Mitglied einer Unternehmensgruppe, ohne zur Gruppenträgerin zuvor in einem Organschaftsverhältnis gestanden zu sein. Ihre Gruppenzugehörigkeit ab der Veranlagung 2005 wurde mit Bescheid vom 6. Februar 2006 festgestellt. Mit Vertrag vom 28. September 2006 wurde die AG unter Anwendung des Art. II Umgründungssteuergesetz zum Stichtag 31. Dezember 2005 im Rahmen einer errichtenden Umwandlung in eine KG mit einem reinen (neu hinzutretenden) Arbeitsgesellschafter als Komplementär umgewandelt. Alleinige Kommanditistin, der das gesamte Vermögen zustand, wurde die Gruppenträgerin (die bisherige Alleingesellschafterin der AG).

2 Das Finanzamt vertrat in einem geänderten Gruppenfeststellungsbescheid vom 7. Juli 2008 die Auffassung, im Hinblick auf die Nichteinhaltung der Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit der Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin sei die Gruppenzugehörigkeit auf Grund der Umwandlung in eine Personengesellschaft gemäß § 9 Abs. 9 und Abs. 10 dritter Teilstich KStG 1988 auch für das Jahr 2005 (und nicht erst mit Wirkung ab der Veranlagung 2006) zu verneinen. Es wurde festgestellt, die Zugehörigkeit dieses Gruppenmitgliedes zur Gruppe gelte ab der Veranlagung 2005 rückwirkend als aufgehoben.

3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die von ihm als Beschwerde zu behandelnde Berufung der Revisionswerberin gegen den Bescheid vom 7. Juli 2008 als unbegründet ab. Es begründete dies im Wesentlichen damit, dass keine Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe im Sinne des § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 vorliege. Das Vermögen sei auf eine Personengesellschaft (KG) übertragen worden, die nicht Gruppenmitglied sein könne. Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil zu der zu lösenden Rechtsfrage noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

4 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen dieses Erkenntnis erhobene Revision, zu der das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:

5 § 9 KStG 1988 lautet in der für das Streitjahr maßgeblichen (im Wesentlichen auch derzeit geltenden) Fassung auszugsweise:

"Unternehmensgruppen

§ 9. (1) Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitgliedes (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitgliedes

bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

(...)

(5) Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Erfüllen im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft die Mitbeteiligten die Voraussetzungen des Abs. 4 zu Beginn des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zum Gruppenantrag gebildet werden. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend. Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.

(...)

(10) Die Unternehmensgruppe muss für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt Folgendes:

- Die Mindestdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird.
- Die Regelung über die Mindestdauer gilt im Falle des

nachträglichen Eintritts einer weiteren Körperschaft (Abs. 2) in eine bestehende Unternehmensgruppe für die eintretende Körperschaft.

- Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, sind insoweit (...) jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten."

6 Für den Fall der Beendigung einer Gruppe durch Verschmelzung mit dem Gruppenträger vor Ablauf der in § 9 Abs. 10 KStG 1988 normierten Frist wurde im Schrifttum die Ansicht vertreten, ein solcher Vorgang "verdichte (verstärke)" die Konsolidierung der Gruppenergebnisse und führe sie "zur Vollendung", weshalb die "Mindestbestandsdauer (...) nach ihrem Sinn und Zweck nicht anzuwenden" sei "(teleologische Reduktion)" (Beiser, SWK 2008, S 594 und S 785). Dieser Ansicht ist der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Oktober 2012, 2009/15/0214, VwSlg 8759/F, nicht gefolgt, worauf das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis mit Recht hinwies.

7 Im vorliegenden Fall besteht die Gruppe mit anderen Gruppenmitgliedern aber auch nach der strittigen Umgründung jedenfalls fort, was die vom Bundesfinanzgericht auch behandelte Frage aufwirft, ob die Voraussetzungen des § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 erfüllt sind. Dass die rückwirkenden Rechtsfolgen eines Ausscheidens im Sinne des § 9 Abs. 10 dritter Teilstich KStG 1988 in diesem Fall einer gruppeninternen Vermögensübertragung nicht eintreten, entspricht vor dem Hintergrund der Erläuterung des (im Ministerialentwurf noch nicht enthalten gewesenen) § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 in der Regierungsvorlage (451 BlgNR 22. GP 22) der herrschenden Ansicht im Fachschrifttum (vgl. in diesem Sinn in Auseinandersetzung mit dem hier angefochtenen Erkenntnis etwa Hirschler/Sulz/Oberkleiner, BFGjournal 2015, 465; Mechtler/Pinetz, RdW 2016, 291, und ecolex 2016, 261, jeweils m.w.N.) und ist auch vom Verwaltungsgerichtshof schon zum Ausdruck gebracht worden (vgl. das Erkenntnis vom 28. Juni 2016, 2013/13/0066, mit dem einer so argumentierenden Amtsbeschwerde stattgegeben wurde; dazu etwa Pinetz, GES 2016, 374).

8 Das Bundesfinanzgericht hat das Vorliegen einer Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe verneint, weil das Vermögen "auf eine Kommanditgesellschaft" übertragen worden sei. Es hat dabei aber nicht berücksichtigt, dass das Vermögen der AG ertragsteuerlich nicht auf die Personengesellschaft, sondern im vorliegenden Fall zur Gänze auf die als Gruppenträgerin der Gruppe angehörende alleinige Kommanditistin übertragen wurde (vgl. zu dieser besonderen Fallgestaltung etwa Hirschler/Sulz/Oberkleiner, a.a.O., 470;

Mechtler/Pinetz, RdW 2016, 296, und ecolex 2016, 263;

Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, UmgrStG6, § 9 KStG Rz 114).

9 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

10 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 31. Mai 2017

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

23. Oktober 2025(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Mehrwertsteuerpflichtige Umsätze – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Dienstleistungen gegen Entgelt – Art. 9 Abs. 1 – Steuerpflichtiger – Einer Partei in einem Gerichtsverfahren durch einen Rechtsanwalt kostenlos gewährter rechtlicher Beistand – Zahlung des Honorars dieses Anwalts durch die unterliegende Gegenpartei “

In der Rechtssache C-744/23 [Zlakov](i)

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Sofiyski Rayonen sad (Rayongericht Sofia, Bulgarien) mit Entscheidung vom 29. November 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 1. Dezember 2023, in dem Verfahren

T. P. T.

gegen

„Financial Bulgaria“ EOOD

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, der Richterin I. Ziemele sowie der Richter A. Kumin (Berichterstatter) und S. Gervasoni,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der „Financial Bulgaria“ EOOD, vertreten durch P. Damyanov und M. Kozhuharova,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Herold und G. Koleva als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 8. Mai 2025

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 24 Abs. 1, Art. 26 Abs. 1 Buchst. b, Art. 28 und Art. 75 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 T. P. T. und der „Financial Bulgaria“ EOOD über einen Antrag des Rechtsanwalts von T. P. T., dass Financial Bulgaria ihm neben seinem Honorar die auf der Grundlage des Betrags dieses Honorars berechnete Mehrwertsteuer zahle.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, dass „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“, der Mehrwertsteuer unterliegen.

- 4 Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.“

- 5 Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Als ‚Dienstleistung‘ gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.“

- 6 Art. 26 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„Einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind folgende Umsätze:

...

- b) unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.“

- 7 Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.“

- 8 Art. 75 der Richtlinie lautet:

„Bei Dienstleistungen in Form der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf und unentgeltlich erbrachten Dienstleistungen im Sinne des Artikels 26 ist die Steuerbemessungsgrundlage der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung.“

Bulgarisches Recht

- 9 Das Zakon za advokaturata (Gesetz über die Anwaltschaft) in der zur Zeit des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung (im Folgenden: ZA) sieht in Art. 38 vor:

„(1) Ein Anwalt oder ein Anwalt aus der Europäischen Union kann folgenden Personen kostenlos anwaltliche Hilfe und Beistand leisten:

...

2. Personen, die sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden;

...

(2) Werden in den in Abs. 1 genannten Fällen die Kosten in dem betreffenden Verfahren der Gegenpartei auferlegt, so hat der Anwalt oder Anwalt aus der ... Union Anspruch auf ein

Anwaltshonorar. Das Gericht legt das Honorar auf einen Betrag fest, der nicht niedriger sein darf als in der in Art. 36 Abs. 2 genannten Verordnung vorgesehen, und verurteilt die andere Partei zu dessen Zahlung.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

- 10 T. P. T. erhob eine zivilrechtliche Klage gegen Financial Bulgaria auf Feststellung der Nichtigkeit einer zwischen ihnen im Rahmen eines Verbraucherkreditvertrags vereinbarten Bürgschaft. Zu diesem Zweck ließ sich T. P. T. vor Gericht durch einen Rechtsanwalt, der im Rahmen einer Ein-Personen-Rechtsanwalts-gesellschaft handelt, auf der Grundlage eines mit ihm geschlossenen Vertrags vertreten. Dieser rechtliche Beistand wurde T. P. T. gemäß Art. 38 Abs. 1 Nr. 2 ZA kostenlos gewährt.
- 11 Da T. P. T. obsiegte, verurteilte der Sofiyski Rayonen sad (Rayongericht Sofia, Bulgarien), das vorlegende Gericht, mit Entscheidung vom 3. August 2023 Financial Bulgaria gemäß Art. 38 Abs. 2 ZA zur Zahlung eines Betrags von 400 Lewa (BGN) an den Rechtsanwalt von T. P. T., allerdings ohne Mehrwertsteuer.
- 12 Am 13. Oktober 2023 beantragte der Rechtsanwalt von T. P. T. beim vorlegenden Gericht, die Entscheidung vom 3. August 2023 dahin abzuändern, dass ihm zusätzlich zu seinem Honorar die auf den Betrag von 400 BGN berechnete Mehrwertsteuer in Höhe von 80 BGN zuerkannt werde.
- 13 Financial Bulgaria trat diesem Antrag entgegen und machte geltend, dass keine Mehrwertsteuer auf das Anwaltshonorar zuzuerkennen sei, da T. P. T. der rechtliche Beistand kostenlos gewährt worden sei.
- 14 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Rechtsanwalt von T. P. T. nach dem bulgarischen Mehrwertsteuergesetz registriert sei und dass das Anwaltshonorar, wenn dieser Rechtsanwalt seine Dienstleistungen auf der Grundlage eines Vertrags erbringe, der eine von seinem Mandanten zu zahlende Vergütung vorsehe, daher der Mehrwertsteuer unterliegen müsse.
- 15 Es sei zu klären, ob dies auch dann der Fall ist, wenn die Vertretung des Mandanten vor Gericht durch seinen Rechtsanwalt kostenlos erfolge und das zuständige Gericht die unterliegende Gegenpartei verpflichte, unmittelbar an diesen Rechtsanwalt den Gegenwert dessen zu zahlen, was dieser erhalten hätte, wenn diese Leistung gegen ein Honorar erbracht worden wäre. Insbesondere fragt sich das vorlegende Gericht, ob der Rechtsanwalt unter solchen Umständen als Steuerpflichtiger anzusehen ist und ob die Gewährung von Rechtsbeistand eine Dienstleistung gegen Entgelt bzw. eine unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen, die einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen ist, darstellt.
- 16 Daher hat der Sofiyski rayonen sad (Rayongericht Sofia) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
 1. Sind Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 24 Abs. 1, Art. 26 Abs. 1 Buchst. b und Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass der dort erwähnte Begriff „Dienstleistungen“ Folgendes umfasst:
 - a) die Erbringung unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen (*pro bono*) durch einen Rechtsanwalt einer Partei im Gerichtsverfahren;
 - b) die Erbringung unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen (*pro bono*) durch einen Rechtsanwalt einer Partei, die im Rechtsstreit obsiegt hat, wobei dem Rechtsanwalt das Honorar gerichtlich zuerkannt wird, das er erhalten würde, wäre ein Honorar im Rahmen eines Vertrags über Rechtsschutz und Unterstützung in Rechtssachen vereinbart worden?
 2. Ist Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass unter „unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen“ Folgendes fällt:
 - a) die Erbringung unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen (*pro bono*) durch einen Rechtsanwalt einer Partei im Gerichtsverfahren;

- b) die Erbringung unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen (*pro bono*) durch einen Rechtsanwalt einer Partei, die im Rechtsstreit obsiegt hat, wobei dem Rechtsanwalt das Honorar gerichtlich zuerkannt wird, das er erhalten würde, wäre ein Honorar im Rahmen eines Vertrags über Rechtsschutz und Unterstützung in Rechtssachen vereinbart worden?
3. Sind Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 24 Abs. 1 und Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass der Begriff „Dienstleistung gegen Entgelt“ die Erbringung einer unentgeltlichen Rechtsdienstleistung (*pro bono*) durch einen Rechtsanwalt einer Partei erfasst, die im Rechtsstreit obsiegt hat, wobei dem Rechtsanwalt das Honorar gerichtlich zuerkannt wird, das er erhalten würde, wäre ein Honorar im Rahmen eines Vertrags über den Rechtsschutz und Unterstützung in Rechtssachen vereinbart worden?
4. Sind die Art. 28 und 75 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass der Begriff „Steuerpflichtiger“ Folgendes erfasst:
- a) ein Rechtsanwalt (eine Ein-Personen-Rechtsanwaltsgesellschaft), der für eine Partei in einem Gerichtsverfahren unentgeltliche Rechtsdienstleistungen (*pro bono*) erbracht hat;
 - b) ein Rechtsanwalt (eine Ein-Personen-Rechtsanwaltsgesellschaft), der für eine Partei unentgeltliche Rechtsdienstleistungen (*pro bono*) erbracht hat, die im Rechtsstreit obsiegt hat, wobei dem Rechtsanwalt (der Ein-Personen-Rechtsanwaltsgesellschaft) das Honorar gerichtlich zuerkannt wird, das er erhalten würde, wäre ein Honorar in einem Vertrag über Rechtsschutz und Unterstützung in Rechtssachen vereinbart worden?

Zu den Vorlagefragen

- 17 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist es im Rahmen der durch Art. 267 AEUV geschaffenen Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof dessen Aufgabe, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zweckdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat der Gerichtshof die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren. Er hat insoweit aus dem gesamten vom einzelstaatlichen Gericht vorgelegten Material, insbesondere der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen Elemente des Unionsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Rechtsstreits einer Auslegung bedürfen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Dezember 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, Rn. 9, und vom 30. April 2024, M. N. [EncroChat], C-670/22, EU:C:2024:372, Rn. 78).
- 18 Im vorliegenden Fall sind die Vorlagefragen unter Berücksichtigung des Sachverhalts, wie er in der Vorlageentscheidung dargestellt wird, dahin zu verstehen, dass mit ihnen der Gerichtshof ersucht wird, zu beurteilen, ob die Bestimmungen von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 24 Abs. 1, Art. 26 Abs. 1 Buchst. b, Art. 28 und Art. 75 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die Vertretung einer Partei vor Gericht durch einen Rechtsanwalt eine Dienstleistung gegen Entgelt oder eine unentgeltliche Dienstleistung darstellt, die einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen ist, wenn diese Dienstleistung kostenlos erbracht wird, aber die Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats vorsehen, dass die Gegenpartei, wenn sie zur Tragung der Kosten verurteilt wird, auch dazu verurteilt wird, diesem Rechtsanwalt ein Honorar zu zahlen, dessen Höhe durch diese Rechtsvorschriften geregelt wird.
- 19 Zur Beantwortung der so umformulierten Frage ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegen.
- 20 Insoweit sieht Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Zudem gilt nach Art. 24 Abs. 1 dieser Richtlinie als „Dienstleistung“ jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

- 21 Im vorliegenden Fall ist, wie die Generalanwältin in den Nrn. 33 und 34 ihrer Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, der Rechtsanwalt von T. P. T., der nach dem bulgarischen Mehrwertsteuergesetz registriert ist, als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen, ohne dass es in diesem Zusammenhang darauf ankommt, dass ihm ein Anwaltshonorar für eine Person zuerkannt wird, der er kostenlos rechtlichen Beistand gewährt hat und die im Rechtsstreit obsiegt hat.
- 22 Ferner ist festzustellen, dass die Vertretung eines Mandanten vor Gericht durch einen Rechtsanwalt eine Dienstleistung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt.
- 23 Was die Frage betrifft, ob eine Leistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine „gegen Entgelt“ erbrachte Dienstleistung darstellt, so setzt nach ständiger Rechtsprechung die Einstufung einer Dienstleistung als Umsatz „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie nur das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang liegt vor, 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 Dienstleistung bildet (Urteil vom 21. Dezember 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA [Mehrwertsteuer – Mitglied eines Verwaltungsrats], C-288/22, EU:C:2023:1024, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Hingegen wird der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung dann aufgehoben, wenn die Vergütung aus völlig freien Stücken erfolgt und vom Zufall abhängig ist, so dass sich ihre Höhe praktisch nicht bestimmen lässt, oder wenn sie angesichts der Umstände ihrer Bestimmung schwierig zu beziffern und ungewiss ist (Urteil vom 21. Dezember 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA [Mehrwertsteuer – Mitglied eines Verwaltungsrats], C-288/22, EU:C:2023:1024, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 25 Im vorliegenden Fall geht zum einen aus der Vorlageentscheidung hervor, dass zwischen T. P. T. und seinem Rechtsanwalt ein Vertrag über kostenlosen rechtlichen Beistand gemäß Art. 38 Abs. 1 Nr. 2 ZA besteht. Zum anderen wurde die Gegenpartei, da T. P. T. in dem betreffenden Gerichtsverfahren obsiegte, gemäß Art. 38 Abs. 2 ZA verurteilt, diesem Rechtsanwalt ein Anwaltshonorar zu zahlen, dessen Höhe gemäß den gesetzlich vorgesehenen Angaben unter Bezugnahme auf die Mindestbeträge für Anwaltshonorare festgelegt wurde.
- 26 Dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem seitens des Rechtsanwalts von T. P. T. gewährten rechtlichen Beistand und dem dem Anwalt gezahlten Anwaltshonorar besteht, kommt somit sowohl in einem Vertrag als auch im Gesetz zum Ausdruck.
- 27 In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass das Anwaltshonorar nicht von der Partei, der der rechtliche Beistand gewährt wurde, sondern von der Gegenpartei und damit von einem Dritten erbracht wird. Für die Ausführung einer Dienstleistung „gegen Entgelt“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es nämlich nicht erforderlich, dass die Gegenleistung für die Dienstleistung unmittelbar vom Empfänger der Dienstleistung erbracht wird (Urteil vom 21. Dezember 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA [Mehrwertsteuer – Mitglied eines Verwaltungsrats], C-288/22, EU:C:2023:1024, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 28 Zudem wird die oben in Rn. 26 angestellte Erwägung nicht dadurch in Frage gestellt, dass die Zahlung der Anwaltshonorare in Anbetracht dessen im Ungewissen bleibt, dass keine Garantie für das Obsiegen im Gerichtsverfahren und folglich für die Verurteilung der Gegenpartei zur Zahlung dieses Honorars besteht.
- 29 Zwar geht nämlich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere aus den Urteilen vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 19), und vom 10. November 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, Rn. 29), hervor, dass die die Zahlung selbst betreffende Ungewissheit den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistung und der gegebenenfalls erhaltenen Zahlung aufzuheben vermag; allerdings sind der Sachverhalt des

vorliegenden Ausgangsverfahrens und die Sachverhalte der Rechtssachen, in denen diese Urteile ergangen sind, nicht vergleichbar.

- 30 So betraf das Urteil vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), einen Straßenmusikanten, der von Passanten geringe Geldbeträge erhielt. Hierzu hat der Gerichtshof in den Rn. 16 und 17 dieses Urteils ausgeführt, dass diese Einnahmen nicht die Gegenleistung für eine den Passanten erbrachte Dienstleistung darstellten, weil zum einen zwischen den Beteiligten keine Vereinbarung bestand, da die Passanten freiwillig ihre Zahlung erbrachten, deren Höhe sie selbst bestimmten, und weil zum anderen zwischen der musikalischen Darbietung und den dadurch veranlassten Zahlungen kein notwendiger Zusammenhang bestand.
- 31 Das Urteil vom 10. November 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), betraf u. a. die Frage, ob die Überlassung eines Pferdes durch einen Steuerpflichtigen an den Veranstalter eines Pferderennens zwecks Teilnahme dieses Pferdes an diesem Rennen eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung war.
- 32 Hierzu hat der Gerichtshof in den Rn. 35 und 37 dieses Urteils entschieden, dass die tatsächliche Gegenleistung einer solchen Überlassung grundsätzlich nicht in der vom Rennveranstalter erbrachten Dienstleistung liegen kann, die darin besteht, dem Eigentümer die Teilnahme seines Pferdes an dem Rennen zu gewähren, da diese Dienstleistung vom Eigentümer des Pferdes mit der Zahlung der Anmeldegebühr und des Startgelds vergütet wird, die den tatsächlichen Gegenwert der Teilnahme am Rennen widerspiegeln, und da jeder Vorteil, den der Eigentümer des Pferdes möglicherweise aufgrund der Wertsteigerung des Pferdes oder der mit dieser Teilnahme einhergehenden Werbung aus dieser Teilnahme ziehen kann, schwierig zu beziffern und ungewiss ist. Ferner kann auch das gegebenenfalls gewonnene Preisgeld für die Platzierung des Pferdes im Rennen keine tatsächliche Gegenleistung für die Überlassung des Pferdes darstellen, weil nicht gerade dafür, dass der Eigentümer sein Pferd an den Rennveranstalter überlässt, das Preisgeld gezahlt wird, sondern für die Erzielung eines bestimmten Wettbewerbsergebnisses.
- 33 Im Ausgangsverfahren ist zwar die Zahlung des Anwaltshonorars, abhängig vom Ergebnis des Prozesses, ungewiss, doch stellt dieses Honorar die tatsächliche Gegenleistung für die Leistung dar, die in der Vertretung des Mandanten vor Gericht liegt.
- 34 Soweit sich das vorlegende Gericht im Übrigen auf Art. 26 Abs. 1 Buchst. b, Art. 28 und Art. 75 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezieht, so genügt der Hinweis, dass keine dieser Bestimmungen auf eine Leistung wie die in Rede stehende anwendbar ist.
- 35 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Vertretung einer Partei vor Gericht durch einen Rechtsanwalt eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung darstellt, wenn diese Dienstleistung kostenlos erbracht wird, aber die Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats vorsehen, dass die Gegenpartei, wenn sie zur Tragung der Kosten verurteilt wird, auch dazu verurteilt wird, diesem Rechtsanwalt ein Honorar zu zahlen, dessen Höhe durch diese Rechtsvorschriften geregelt wird.

Kosten

- 36 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. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

die Vertretung einer Partei vor Gericht durch einen Rechtsanwalt eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung darstellt, wenn diese Dienstleistung kostenlos erbracht wird, aber die Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats vorsehen, dass die Gegenpartei, wenn sie zur Tragung der Kosten verurteilt wird, auch dazu verurteilt wird, diesem Rechtsanwalt ein Honorar zu zahlen, dessen Höhe durch diese Rechtsvorschriften geregelt wird.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

i Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

9. Oktober 2025(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 28 – Beteiligung an der Erbringung von Dienstleistungen – Art. 44 und 45 – Ort der Dienstleistung – Art. 203 – Ausweisung der Mehrwertsteuer in einer Rechnung – Elektronisch erbrachte Dienstleistungen – Appstore – In-App-Käufe“

In der Rechtssache C-101/24

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Beschluss vom 23. August 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 7. Februar 2024, in dem Verfahren

Finanzamt Hamburg-Altona

gegen

XYRALITY GmbH

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, der Richterin I. Ziemele sowie der Richter A. Kumin (Berichterstatter) und S. Gervasoni,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der XYRALITY GmbH, vertreten durch Rechtsanwältin D. Bell und Rechtsanwalt M. Luther,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und N. Scheffel als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch P. Carlin und B. Eggers als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 10. April 2025

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 28, 44, 45 und 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. 2008, L 44, S. 11) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt Hamburg-Altona (Deutschland) (im Folgenden: Finanzamt) und der XYRALITY GmbH (im Folgenden: Xyrality) über die Umsatzbesteuerung von Dienstleistungen, die sie in den Jahren 2012 bis 2014 auf elektronischem Weg erbracht hat.

Rechtlicher Rahmen

Mehrwertsteuerrichtlinie

- 3 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.
- 4 Art. 28 der Richtlinie lautet:
- „Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.“
- 5 Art. 44 der Richtlinie bestimmt:
- „Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. ...“
- 6 Art. 45 der Richtlinie sieht vor:
- „Als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. ...“
- 7 Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:
- „Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011

- 8 In Art. 9a Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2011, L 77, S. 1) in der durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 (ABl. 2013, L 284, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung Nr. 282/2011) heißt es:

„Für die Anwendung von Artikel 28 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] gilt, dass wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden, davon auszugehen ist, dass ein an dieser Erbringung beteiligter Steuerpflichtiger im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist, es sei denn, dass dieser Anbieter von dem Steuerpflichtigen ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird und dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt.

Damit der Anbieter der elektronisch erbrachten Dienstleistungen als vom Steuerpflichtigen ausdrücklich genannter Erbringer der elektronisch erbrachten Dienstleistungen angesehen werden kann, müssen die folgenden Bedingungen erfüllt sein:

- a) Auf der von jedem an der Erbringung der elektronisch erbrachten Dienstleistungen beteiligten Steuerpflichtigen ausgestellten oder verfügbar gemachten Rechnung müssen die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und der Erbringer dieser elektronisch erbrachten Dienstleistungen angegeben sein;

- b) auf der dem Dienstleistungsempfänger ausgestellten oder verfügbar gemachten Rechnung oder Quittung müssen die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und ihr Erbringer angegeben sein.

Für die Zwecke dieses Absatzes ist es einem Steuerpflichtigen nicht gestattet, eine andere Person ausdrücklich als Erbringer von elektronischen Dienstleistungen anzugeben, wenn er hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistungen die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt.“

- 9 Nach Art. 3 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 gilt Art. 9a der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 ab dem 1. Januar 2015.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

- 10 Die in Deutschland ansässige Xyrality entwickelt Spiele-Apps für mobile Endgeräte. Für deren Vertrieb nutzt sie u. a. eine internetbasierte digitale Vertriebsplattform für Software (Appstore), die bis zum 31. Dezember 2014 von X, einem in Irland ansässigen Unternehmen, betrieben wurde. Endkunden, die mobile Endgeräte mit einem bestimmten Betriebssystem nutzten, konnten die Apps in den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Jahren kostenlos über den Appstore herunterladen.
- 11 Durch den entgeltlichen Erwerb von Verbesserungen oder anderen Vorteilen (In-App-Käufe) konnte der Endkunde im Spiel, das er vorher heruntergeladen hatte, vorankommen oder andere Vorteile erlangen. Der Endkunde konnte die gewünschten Verbesserungen oder Vorteile in der Spiele-App von Xyrality auswählen und gegen Entgelt freischalten lassen. Die Abwicklung dieser In-App-Käufe erfolgte über den Appstore und mittels einer der dort vom Endkunden hinterlegten Zahlungsmethoden.
- 12 Konkret öffnete sich nach Auswahl eines kostenpflichtigen Artikels durch den Endkunden innerhalb der Spiele-App zunächst ein Pop-up-Fenster, in dem das ausgewählte Produkt, der Bruttopreis sowie die Zahlungsart genannt wurden. Sodann betätigte der Endkunde den „Kaufen-Button“, und ein zweites Fenster öffnete sich, in dem noch einmal auf den Kaufgegenstand, den Preis sowie die Zahlungsmethode hingewiesen wurde. Schließlich sah der Endkunde nach Anklicken des „Bestätigen-Buttons“, wie sich ein drittes Fenster mit dem Hinweis öffnete, dass die Zahlung erfolgreich gewesen sei. Der Endkunde konnte sodann unmittelbar in der App mit dem Spiel fortfahren. In den drei Fenstern war nur das Logo von X zu sehen. Xyrality wurde nicht als Leistende genannt.
- 13 Der Endkunde erhielt nach dem Kaufvorgang von X eine Bestellbestätigung per E-Mail, die das Logo des Appstores und die Angabe enthielt, dass bei Xyrality eingekauft worden sei. Ferner wurden der Bruttopreis und die darin enthaltene (deutsche) Umsatzsteuer genannt. X teilte Xyrality monatlich die von den Endkunden getätigten In-App-Käufe mit und stellte für jeden Kauf eine Provision von 30 % in Rechnung.
- 14 Xyrality sah sich zunächst als Leistende der an die Endkunden erbrachten Dienstleistungen an, so dass sie für Endkunden aus der Europäischen Union deutsche Umsatzsteuer anmeldete. Am 29. Januar 2016 reichte sie jedoch berichtigte Umsatzsteuererklärungen für den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zeitraum ein. Sie machte geltend, sie habe mit X einen Vertrag über eine Dienstleistungskommission im Sinne von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie geschlossen. Daher habe sie selbst Dienstleistungen an X erbracht, und X sei als Leistungserbringerin gegenüber den Endkunden aufgetreten.
- 15 Da sie folglich der Auffassung war, dass der Ort ihrer Leistungen an X gemäß Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Irland liege, reduzierte Xyrality die Bemessungsgrundlage der in Deutschland umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze um die In-App-Käufe der Endkunden aus der Union.
- 16 Das Finanzamt vertrat nach einer Außenprüfung die Auffassung, dass X lediglich Vermittlerin sei. Zwar sei der jeweilige Kaufvorgang über den Appstore erfolgt. Der Endkunde sei jedoch bei jedem einzelnen Schritt des In-App-Kaufs auf die Nutzungsbedingungen für die Dienstleistung hingewiesen worden. X habe damit dem Endkunden in eindeutiger Weise bei jedem Kauf gezeigt, dass die Umsätze

für eine fremde Person ausgeführt worden seien und X lediglich die Forderung einziehe. Das Finanzamt erließ daher Umsatzsteuerbescheide für die Besteuerungszeiträume 2012 bis 2014, in denen die von Xyrality vorgenommenen Änderungen nicht berücksichtigt wurden. Darüber hinaus blieben ihre Einsprüche erfolglos.

- 17 Xyrality erhob Klage, der das Finanzgericht Hamburg (Deutschland) mit Urteil vom 23. Februar 2020 stattgab. Es stellte fest, die von Xyrality erbrachten Dienstleistungen seien nicht in Deutschland steuerbar, weil Empfängerin dieser Dienstleistungen X sei.
- 18 X habe bei den In-App-Käufen im eigenen Namen gehandelt. Die Einbettung der von Xyrality angebotenen Produkte in die Appstore-Oberfläche habe beim durchschnittlichen Endkunden die Erwartung geweckt, dass X Vertragspartnerin und Verkäuferin dieser Produkte sei, zumal sich der Endkunde zunächst beim Appstore habe anmelden und dessen Nutzungsbedingungen habe akzeptieren müssen. X sei nicht hinreichend deutlich im Namen eines anderen Dienstleistungserbringers aufgetreten. Die Käufe seien zwar aus der von Xyrality entwickelten Spiele-App heraus erfolgt, und die Spieloberfläche sei während des Kaufvorgangs im Hintergrund angezeigt worden. Dennoch sei der Endkunde durch die Darstellungen in den Pop-up-Fenstern virtuell in den Appstore geleitet worden. Konkret sei der Kaufvorgang unter dem dominant dargestellten Appstore-Logo abgewickelt worden.
- 19 Das Finanzamt legte gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg Revision beim Bundesfinanzhof (Deutschland), dem vorlegenden Gericht, ein.
- 20 Der Bundesfinanzhof fragt sich als Erstes, ob die Annahme, dass X und nicht Xyrality die Leistungen an die Endkunden, die die in Rede stehenden In-App-Käufe getätigt hätten, ausgeführt habe, in Einklang mit dem Unionsrecht steht.
- 21 Er weist darauf hin, dass nach seiner „Laden-Rechtsprechung“ davon auszugehen sei, dass ein Endkunde, der in einem Laden Waren des täglichen Bedarfs kaufe oder sonstige Leistungen beziehe, grundsätzlich mit dem Ladeninhaber in Geschäftsbeziehungen treten wolle. Diese Betrachtung, die der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität entspreche, sei auch auf Dienstleistungen anwendbar, die auf elektronischem Weg oder als Telekommunikationsdienstleistungen erbracht würden.
- 22 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts würde es jedoch mit der Bestätigung des Urteils des Finanzgerichts Hamburg in Divergenz zur rechtlichen Einordnung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze durch X und die irischen Steuerbehörden treten, und es käme zu einer möglicherweise endgültigen Nichtbesteuerung der Umsätze. Deshalb ersucht es den Gerichtshof um Klärung der Frage, ob Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie in einem Fall wie dem bei ihm anhängigen Anwendung findet.
- 23 Für die Annahme, dass von einer Leistungserbringung durch Xyrality an die Endkunden auszugehen sei, so dass es sich hier nicht um einen Fall von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie handle, sprechen aus Sicht des vorlegenden Gerichts die von X erteilten Bestellbestätigungen, die angäben, dass bei Xyrality im Appstore von X eingekauft worden sei, und die deutsche Umsatzsteuer auswiesen.
- 24 Auch wenn Art. 9a der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 erst seit dem 1. Januar 2015 gelte, könnte jedoch der Umstand, dass diese Bestimmung den Regelungsgehalt von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie konkretisiere, wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 28. Februar 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127), entschieden habe, dafür sprechen, dass die dort niedergelegten Grundsätze auch auf die Umsätze von Xyrality vor diesem Zeitpunkt Anwendung fänden. Weiterer Anhaltspunkt hierfür könnten die nicht bindenden Leitlinien aus der 93. Sitzung des Mehrwertsteuer-Ausschusses vom 1. Juli 2011 (Dokument C – taxud.c.1[2012]1410604 – 709) sein.
- 25 Als Zweites führt das vorlegende Gericht aus, dass sich, wenn davon auszugehen sei, dass Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie im vorliegenden Fall anwendbar sei, daraus eine juristische Fiktion ergebe, nach der zwei gleichartige Dienstleistungen nacheinander erbracht würden. Wie weit diese Fiktion reiche, sei in Deutschland umstritten.
- 26 In diesem Zusammenhang weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie für seine Anwendbarkeit verlange, dass es einen Auftrag gebe, zu dessen

Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten hinsichtlich der Erbringung von Dienstleistungen tätig werde, was den Abschluss einer Vereinbarung zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten voraussetze, die die Erteilung dieses Auftrags zum Gegenstand habe. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts wäre es denkbar, die rechtliche Beziehung zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten, für dessen Rechnung er handle, umsatzsteuerrechtlich vollständig so zu behandeln wie die Dienstleistung, bei der der Kommissionär hinzutrete. Die Fiktion von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie würde damit auf die gesamte Leistung erstreckt.

- 27 Wenn im vorliegenden Fall davon auszugehen wäre, dass die Leistung unmittelbar von Xyrality erbracht werde, läge der Ort dieser Leistung in Deutschland. Dies würde demnach gleichermaßen für die fiktive Leistung von Xyrality an X gelten.
- 28 Es wäre jedoch auch denkbar, dass zumindest der Ort der Dienstleistung, zu der der Kommissionär hinzutrete, auch den Ort der Dienstleistung des Kommissionärs an den Kommittenten bestimme. Der Ort der fiktiven Leistung von Xyrality an X läge auch bei dieser Sichtweise in Deutschland.
- 29 Schließlich könnte davon ausgegangen werden, dass der Ort der Dienstleistung, zu der der Kommissionär hinzutrete, und der Ort der Dienstleistung des Kommissionärs an den Kommittenten getrennt zu bestimmen seien. Im vorliegenden Fall würde diese Sichtweise dazu führen, dass der Ort der fiktiven Leistung von Xyrality an X nach Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Irland läge, da X eine Steuerpflichtige sei, die die fiktive Leistung für ihr Unternehmen bezogen habe. Der Ort der Leistung von X an die Endkunden läge nach Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie ebenfalls in Irland.
- 30 Als Drittes möchte das vorlegende Gericht klären, welche Auswirkungen es hat, dass X mit Einverständnis von Xyrality per E-Mail Bestellbestätigungen versandt hat, in denen angegeben worden ist, dass bei Xyrality im Appstore eingekauft worden sei, und in denen der Bruttopreis und die darin enthaltene deutsche Umsatzsteuer genannt sind.
- 31 In diesem Zusammenhang fragt sich das vorlegende Gericht, ob Xyrality die mit ihrem Einverständnis in ihrem Namen ausgewiesene Umsatzsteuer nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie schuldet, weil die fraglichen Bestellbestätigungen Rechnungen im Sinne dieser Bestimmung sein könnten.
- 32 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen eine deutsche Steuerpflichtige (Entwicklerin) vor dem 1. Januar 2015 eine Dienstleistung auf elektronischem Weg an im Unionsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige (Endkunden) über einen Appstore einer irischen Steuerpflichtigen erbracht hat, Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuwenden mit der Folge, dass die irische Steuerpflichtige so behandelt wird, als ob sie diese Dienstleistungen von der Entwicklerin erhalten und an die Endkunden erbracht hätte, weil der Appstore erst in den – den Endkunden erteilten – Bestellbestätigungen die Entwicklerin als Leistende genannt und deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen hat?
 2. Bei Bejahung der Frage 1: Liegt der Ort der gemäß Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie fingierten, von der Entwicklerin an den Appstore erbrachten Dienstleistung gemäß Art. 44 der Richtlinie in Irland oder gemäß Art. 45 der Richtlinie in Deutschland?
 3. Falls nach der Antwort auf die Fragen 1 und 2 die Entwicklerin keine Dienstleistungen in Deutschland erbracht hat: Besteht eine Steuerschuld der Entwicklerin für deutsche Umsatzsteuer gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil der Appstore sie vereinbarungsgemäß in seinen per E-Mail an die Endkunden übermittelten Bestellbestätigungen als Leistende genannt und deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen hat, obwohl die Endkunden nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 33 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass seine Anwendung, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger vor dem 1. Januar 2015 Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Unionsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige über einen Appstore eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht hat, ausgeschlossen ist, weil in den von letzterem Steuerpflichtigen den Endkunden erteilten Bestellbestätigungen der erste Steuerpflichtige als Leistender genannt wird und der in dessen Ansässigkeitsmitgliedstaat geltende Mehrwertsteuersatz angegeben ist.
- 34 Gemäß Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der zu ihrem Titel IV („Steuerbarer Umsatz“) gehört, werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.
- 35 Dieser Art. 28, der allgemein gefasst ist, ohne Beschränkungen in Bezug auf seinen Anwendungsbereich oder seine Tragweite zu enthalten, und somit alle Dienstleistungskategorien abdeckt, schafft die juristische Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander erbracht werden. Gemäß dieser Fiktion wird der Wirtschaftsteilnehmer, der bei der Erbringung von Dienstleistungen hinzutritt und Kommissionär ist, so behandelt, als ob er zunächst die fraglichen Dienstleistungen von dem Wirtschaftsteilnehmer, für dessen Rechnung er tätig wird und der Kommittent ist, erhalten hätte und anschließend diese Dienstleistungen dem Kunden selbst erbrächte (Urteil vom 28. Februar 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 36 Dementsprechend stellt Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Regel auf, dass der Steuerpflichtige, der im Rahmen einer Dienstleistung als Vermittler im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt, als Erbringer dieser Dienstleistungen gilt (Urteil vom 28. Februar 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, Rn. 55).
- 37 Es ist Sache des nationalen Gerichts, bei dem ein Rechtsstreit über die Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie anhängig ist, unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls und insbesondere der Natur der vertraglichen Verpflichtungen des Kommissionärs gegenüber seinen Kunden zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift erfüllt sind (vgl. entsprechend Urteil vom 14. Juli 2011, Henfling u. a., C-464/10, EU:C:2011:489, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Im vorliegenden Fall ist dem Vorlagebeschluss zu entnehmen, dass X nach Auffassung des Finanzgerichts Hamburg bei den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden In-App-Käufen im eigenen Namen gehandelt hat, da insbesondere die Einbettung der Produkte in die Appstore-Oberfläche beim durchschnittlichen Endkunden die Erwartung geweckt habe, dass X Vertragspartnerin und Verkäuferin der Produkte sei, zumal sich der Endkunde zunächst beim Appstore habe anmelden und dessen Nutzungsbedingungen habe akzeptieren müssen, bevor er diese Produkte habe erwerben können. X sei dagegen während des Kaufvorgangs im Appstore nicht hinreichend deutlich im Namen eines anderen aufgetreten.
- 39 Das vorlegende Gericht zieht diese Feststellungen zwar nicht in Zweifel, stellt sich aber die Frage, inwieweit die beiden Umstände, dass in den den Endkunden von X erteilten Bestellbestätigungen Xyrality als Leistende genannt war und dass die deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen war, für die Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie relevant sind.
- 40 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur dann Anwendung finden kann, wenn es einen Auftrag gibt, zu dessen Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten bei der Erbringung der Dienstleistung tätig wird. Doch selbst wenn man davon ausgeht, dass der Endkunde trotz der Komplexität der Transaktionsketten, die für die Erbringung elektronischer Dienstleistungen kennzeichnend sein kann, in

bestimmten Fällen in der Lage ist, von der Existenz des Auftrags zu wissen und die Identität des Kommittenten zu kennen, reichen diese Umstände allein nicht aus, um auszuschließen, dass der Steuerpflichtige, der sich an der Dienstleistung beteiligt, im Sinne dieses Art. 28 im eigenen Namen, aber für Rechnung eines Dritten tätig wird. Es kommt nämlich in erster Linie auf die Befugnisse an, über die dieser Steuerpflichtige im Rahmen der Dienstleistung verfügt, an der er sich beteiligt (Urteil vom 28. Februar 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, Rn. 88 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 41 Die Anwendbarkeit von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie kann folglich nicht allein aufgrund des Umstands, dass der Endkunde durch Bestellbestätigungen, die er zwangsläufig erst nach Abschluss des Kaufvorgangs erhält, von der Identität des Kommittenten Kenntnis erlangt, ausgeschlossen werden, wenn sich aus den anderen relevanten Gesichtspunkten ergibt, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Vorschrift erfüllt sind.
- 42 Soweit sich das vorlegende Gericht darüber hinaus auf Art. 9a Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 bezieht, ist darauf hinzuweisen, dass mit dieser Vorschrift der Leistungserbringer für Mehrwertsteuerzwecke bestimmt werden soll, wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden. Insoweit ergibt sich aus dem Urteil vom 28. Februar 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, Rn. 89), dass dieser Art. 9a nicht als Ergänzung oder Änderung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden kann.
- 43 Der am 1. Januar 2015 in Kraft getretene Art. 9a Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 findet auf den Ausgangsrechtsstreit, der in den Jahren 2012 bis 2014 erbrachte Dienstleistungen betrifft, in zeitlicher Hinsicht keine Anwendung. Gleichwohl ist diese Vorschrift insofern zu berücksichtigen, als sie ein Konzept verdeutlicht und klärt, das sich in der Mehrwertsteuerrichtlinie findet und seit deren Einführung anwendbar ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. November 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, Rn. 32, und vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 44 bis 46).
- 44 Jedenfalls kann, wie der Generalanwalt in Nr. 41 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, aus dem Umstand, dass Art. 9a Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 während des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zeitraums noch nicht anwendbar war, nicht gefolgert werden, dass Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf diesen Zeitraum anders auszulegen ist, als es sich aus diesem Art. 9a Abs. 1 ergibt.
- 45 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass seine Anwendung, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger vor dem 1. Januar 2015 Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Unionsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige über einen Appstore eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht hat, nicht allein deshalb ausgeschlossen werden kann, weil in den von letzterem Steuerpflichtigen den Endkunden erteilten Bestellbestätigungen der erste Steuerpflichtige als Leistender genannt wird und der in dessen Ansässigkeitsmitgliedstaat geltende Mehrwertsteuersatz angegeben ist.

Zur zweiten Frage

- 46 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger gemäß Art. 28 der Richtlinie behandelt wird, als ob er eine Dienstleistung selbst erhalten und erbracht hätte, der Ort der fingierten, an diesen Steuerpflichtigen von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistung gemäß Art. 44 der Richtlinie zu bestimmen ist oder gemäß Art. 45 der Richtlinie, weil die Endkunden Nichtsteuerpflichtige sind.
- 47 Wie in Rn. 35 des vorliegenden Urteils ausgeführt, schafft Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie die juristische Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander erbracht werden. Gemäß dieser Fiktion wird der Wirtschaftsteilnehmer, der bei der Erbringung von Dienstleistungen hinzutritt und Kommissionär ist, so behandelt, als ob er zunächst die fraglichen Dienstleistungen von dem

Wirtschaftsteilnehmer, für dessen Rechnung er tätig wird und der Kommittent ist, erhalten hätte und anschließend diese Dienstleistungen dem Kunden selbst erbrächte.

- 48 Der Ort einer Dienstleistung ist nach den Vorschriften von Titel V Kapitel 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu bestimmen. Die Abschnitte 2 und 3 dieses Kapitels enthalten die allgemeinen Regeln für die Bestimmung des Ortes der Besteuerung der Dienstleistung sowie besondere Regeln für spezielle Dienstleistungen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. Oktober 2022, *Climate Corporation Emissions Trading*, C-641/21, EU:C:2022:842, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 49 So bestimmt Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie insbesondere, dass als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, der Ort gilt, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Gemäß Art. 45 der Richtlinie gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.
- 50 Was den Ort einer Dienstleistung anbelangt, bei der ein Steuerpflichtiger gemäß Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie behandelt wird, als ob er sie von einem anderen Steuerpflichtigen erhalten hätte, wobei diese Steuerpflichtigen als Kommissionär bzw. Kommittent handeln, so geht, wie der Generalanwalt in Nr. 53 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, weder aus Art. 28 noch aus einer anderen Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie hervor, dass der Ort dieser Dienstleistung abweichend von den in Titel V Kapitel 3 der Richtlinie vorgesehenen Regeln zu bestimmen wäre. Der Ort der Dienstleistung bestimmt sich daher nach Art. 44 der Richtlinie.
- 51 Demnach ist auf die zweite Frage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger gemäß Art. 28 der Richtlinie behandelt wird, als ob er eine Dienstleistung selbst erhalten und erbracht hätte, der Ort der fingierten, an diesen Steuerpflichtigen von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistung gemäß Art. 44 der Richtlinie zu bestimmen ist.

Zur dritten Frage

- 52 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Unionsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige über einen Appstore eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht hat mit der Folge, dass letzterer Steuerpflichtige so behandelt wird, als ob er diese Dienstleistungen erhalten und an die Endkunden erbracht hätte, eine Mehrwertsteuerschuld des ersten Steuerpflichtigen in seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat gemäß diesem Art. 203 deshalb besteht, weil er in den an die Endkunden übermittelten Bestellbestätigungen mit seinem Einverständnis als Leistender genannt wird und dort der in seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat geltende Mehrwertsteuersatz angegeben ist.
- 53 Gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.
- 54 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs soll diese Vorschrift der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann. Sie kommt folglich zur Anwendung, wenn die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann (Urteil vom 8. Dezember 2022, *Finanzamt Österreich [Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer]*, C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 20 und 21 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 55 Das vorlegende Gericht führt aus, dass Xyrality im vorliegenden Fall zunächst X dazu ermächtigt habe, sie in den Bestellbestätigungen als Leistende zu nennen und die sich daraus ergebenden umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen gegenüber dem Endkunden durch Einbehalt von deutscher Umsatzsteuer – als der für die Dienstleistungen geltenden Umsatzsteuer – zu ziehen; später habe sie

aber gegenüber dem Finanzamt die gegenteilige Auffassung vertreten. Das widersprüchliche Verhalten von Xyrality könnte es rechtfertigen, davon auszugehen, dass sie gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie Schuldnerin der Umsatzsteuer bleibe, und zwar, um eine Gefährdung des Steueraufkommens durch einen negativen Kompetenzkonflikt zwischen den deutschen und den irischen Steuerbehörden zu vermeiden, in dessen Folge die Steuer letztlich in keinem der beiden Mitgliedstaaten erhoben würde.

56 Hierzu ist jedoch festzustellen, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wie der Generalanwalt in Nr. 67 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, funktional mit dem Recht auf Vorsteuerabzug verknüpft ist, da er dazu dient, eine Gefährdung des Steueraufkommens zu vermeiden, die sich aus einem zu hoch bemessenen Abzugsbetrag ergibt. Nach den Angaben im Vorlagebeschluss sind die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen indessen nicht an Steuerpflichtige für die Zwecke ihres Unternehmens, sondern an Nichtsteuerpflichtige erbracht worden. Mangels Gefährdung des Steueraufkommens im Zusammenhang mit dem Recht auf Abzug von zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer ist Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie also nicht anwendbar. Der Umstand, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Bestellbestätigungen möglicherweise nicht als Rechnungen angesehen werden können, wie Xyrality in ihren schriftlichen Erklärungen ausführt, erscheint daher für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits unerheblich.

57 Demnach ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Unionsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige über einen Appstore eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht hat mit der Folge, dass letzterer Steuerpflichtige so behandelt wird, als ob er diese Dienstleistungen erhalten und an die Endkunden erbracht hätte, der erste Steuerpflichtige nicht deshalb als Schuldner der Mehrwertsteuer in seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat gemäß diesem Art. 203 angesehen werden kann, weil er in den an die Endkunden übermittelten Bestellbestätigungen mit seinem Einverständnis als Leistender genannt wird und dort der in seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat geltende Mehrwertsteuersatz angegeben ist.

Kosten

58 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:

- 1. Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 geänderten Fassung**

ist dahin auszulegen, dass

seine Anwendung, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger vor dem 1. Januar 2015 Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Unionsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige über einen Appstore eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht hat, nicht allein deshalb ausgeschlossen werden kann, weil in den von letzterem Steuerpflichtigen den Endkunden erteilten Bestellbestätigungen der erste Steuerpflichtige als Leistender genannt wird und der in dessen Ansässigkeitsmitgliedstaat geltende Mehrwertsteuersatz angegeben ist.

- 2. Die Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2008/8 geänderten Fassung**

ist dahin auszulegen, dass,

wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger gemäß Art. 28 der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung behandelt wird, als ob er eine Dienstleistung selbst erhalten

und erbracht hätte, der Ort der fingierten, an diesen Steuerpflichtigen von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistung gemäß Art. 44 dieser Richtlinie in geänderter Fassung zu bestimmen ist.

- 3. Art. 203 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2008/8 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass,**

wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Unionsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige über einen Appstore eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht hat mit der Folge, dass letzterer Steuerpflichtige so behandelt wird, als ob er diese Dienstleistungen erhalten und an die Endkunden erbracht hätte, der erste Steuerpflichtige nicht deshalb als Schuldner der Mehrwertsteuer in seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat gemäß diesem Art. 203 angesehen werden kann, weil er in den an die Endkunden übermittelten Bestellbestätigungen mit seinem Einverständnis als Leistender genannt wird und dort der in seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat geltende Mehrwertsteuersatz angegeben ist.

Biltgen
Kumin

von Danwitz

Ziemele
Gervasoni

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 9. Oktober 2025.

Der Kanzler

Der Kammerpräsident

A. Calot Escobar

F. Biltgen

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri1***, die Richterin ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Kai Rüdiger Herbst, Dr.-Groß-Straße 12a, 4600 Wels, über die Beschwerden vom 19. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 24. Oktober 2018 betreffend Aufhebung § 299 BAO / USt 2015 und Umsatzsteuer 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Oktober 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im Beschwerdefall, ob sich der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf) die Umsatzsteuer aus einer Rechnung (vom 19.11.2015) eines deutschen Unternehmens (***Firmenname***), die nicht zu Recht in der Rechnung ausgewiesen war, als Vorsteuer im Rahmen einer Umsatzsteuervoranmeldung und in weiterer Folge der Umsatzsteuerjahreserklärung ziehen durfte.

Im Jahr 2016 fand beim Bf für den Zeitraum 10/2015 – 07/2016 eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Abgabenarten Umsatzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer (bis inkl 06/2016) und Zusammenfassende Meldungen statt. Darin wurden keine Feststellungen zu beschwerdegegenständlicher Rechnung des deutschen Unternehmens ***Firmenname*** vom 19.11.2015 getroffen. Im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung wurde vom

Prüfungsorgan aufgrund der in dieser Rechnung gestellten Umsatzsteuer davon ausgegangen, dass das Unternehmen ***Firmenname*** in Österreich eine Betriebsstätte unterhalten würde, welche diese Leistung erbrachte. Diese Annahme habe sich daraus ergeben, dass dieses Unternehmen in Österreich steuerlich erfasst war und in der Rechnung 20 Prozent österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. Hätte das Unternehmen in Österreich keine Betriebsstätte, so wäre es gem § 19 UStG zum Übergang der Steuerschuld ohne Umsatzsteuerausweis gekommen, da es sich um einen ausländischen Leistungserbringer handelt. Daher erging anlässlich der Umsatzsteuersonderprüfung der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid am 17.10.2016 ohne weitere Feststellungen zu jener Rechnung.

Die Umsatzsteuererklärung des Bf für das Jahr 2015 vom 29.04.2017 wurde mit Bescheid vom 14.11.2017 erklärungsgemäß veranlagt. Darin war auch die Vorsteuer in der Höhe von (in der Folge kurz: iHv) 45.000,00 Euro für die oa Rechnung enthalten.

Anfang des Jahres 2018 erging nach einer Korrespondenz zwischen der belangten Behörde und dem steuerlichen Vertreter des deutschen leistungserbringenden Unternehmens eine Kontrollmitteilung, da dem Prüfer gegenüber seitens des Bf nicht offengelegt worden sei, dass der deutsche Leistungserbringer keine feste Niederlassung in Österreich habe.

Somit kam es im Jahr 2018 beim Bf zu einer Außenprüfung für die Umsatzsteuer für das gesamte Jahr 2015. Dabei wurde festgestellt, dass das leistende Unternehmen ***Firmenname*** aus Deutschland keine österreichische Betriebsstätte im Beschwerdejahr hatte. Dennoch stellte dieses Unternehmen jene beschwerdegegenständliche Rechnung am 19.11.2015 mit österreichischer Umsatzsteuer – anstatt richtigerweise mit Reverse Charge – aus.

Im Abschlussbericht über die Außenprüfung vom 25.10.2018 wurde die Leistung des deutschen Unternehmens dahingehend gewürdigt, dass es sich um den Übergang der Steuerschuld an den Leistungsempfänger handeln würde und die 20 Prozent österreichische Umsatzsteuer in der Rechnung zu Unrecht ausgewiesen worden sei. Hier sei die Umsatzsteuer (zusätzlich) kraft Rechnungslegung gem § 11 Abs 12 UStG 1994 geschuldet. Da die Umsatzsteuer nicht aufgrund der sonstigen Leistung, sondern gem § 11 Abs 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung geschuldet wäre, sei ein Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nicht möglich.

Das Finanzamt hob daher den Umsatzsteuer-Erstbescheid 2015 vom 14.11.2017 mit Bescheid gem § 299 BAO am 24.10.2018 auf und setzte im neuen Umsatzsteuerbescheid 2015 am 24.10.2018 unter anderem eine Steuerschuld gem § 19 UStG 1994 und korrespondierend Vorsteuern gem § 19 UStG 1994 iHv 45.000,00 Euro fest. Die zuvor vom Bf aufgrund der unrichtigen Rechnung des Leistungserbringers gezogene Vorsteuer unter der Kennziffer 060 wurde nicht mehr anerkannt.

In seinen Bescheidbeschwerden vom 19.11.2018 gegen die Bescheide betreffend die Aufhebung gem § 299 BAO und betreffend die Umsatzsteuer 2015 verzichtete der Bf auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gem § 262 Abs 2 BAO. Betreffend den Bescheid über die Aufhebung gem § 299 BAO erblickte der Bf in der Durchführung der Außenprüfung für das (gesamte) Jahr 2015 einen Verstoß gegen das Wiederholungsverbot, weil der Sachverhalt dem Prüfer schon bei der (USO-)Prüfung im Jahr 2016 bekannt gewesen sein hätte müssen. Weiters sehe er eine fehlende Ermessensübung darin, dass gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen worden sei, ein Missverhältnis zwischen dem Aufhebungsgrund und den Wirkungen der Aufhebung sowie eine fehlende Zweckmäßigkeit, weil die doppelte Einhebung der Umsatzsteuer gem § 236 Abs 2 BAO sachlich unbillig wäre, da die Zahlung der Umsatzsteuer für den Bf existenzgefährdend sei.

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2015 brachte der Bf im Wesentlichen vor, dass es zwar eine formal mangelhafte Rechnung gegeben habe, auf Grund der Zahlung der Umsatzsteuer durch den Leistungserbringer über dessen österreichische Steuernummer und dem Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger es aber zu keiner Abgabenverkürzung gekommen sei. Eine Rechnungskorrektur sei nicht mehr möglich und im Ergebnis würde es – bei Streichung der Vorsteuer – zu einer Überzahlung der Umsatzsteuer und einer für den Bf existenzbedrohenden Steuerzahlung iHv 45.000,00 Euro kommen und somit ebenso gem § 236 BAO unbillig sein.

Mit Vorlagebericht vom 14.01.2019 legte die belangte Behörde innerhalb der dreimonatigen Frist für eine Direktvorlage gem § 262 Abs 2 lit b BAO die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerde abzuweisen.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm der Pensionierung der bisherigen RichterIn mit 07.02.2025 zugeteilt.

Auf den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 31.03.2025, der Bf möge Nachweise erbringen, warum eine Rechnungskorrektur nicht mehr möglich, ob eine Kontaktaufnahme bzgl einer Rechnungskorrektur überhaupt erfolgt sei und warum er der Meinung ist, dass die Umsatzsteuer vom deutschen Unternehmen in Österreich abgeführt worden wäre, replizierte der Bf mit einem Dokument über die Umfirmierung des deutschen Unternehmens, mit der beschwerdegegenständlichen Rechnung samt Zahlungsnachweis sowie mit einer Korrespondenz zwischen dem deutschen Steuerberater und einem Betriebsprüfer, aus welcher sich die Zahlung der Umsatzsteuer in Österreich ableiten lassen solle. Die wesentliche Frage bzgl Kontaktaufnahme hinsichtlich Rechnungskorrektur blieb unbeantwortet.

Die belangte Behörde wurde vom Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 31.03.2025 aufgefordert, mitzuteilen, ob es für den deutschen Leistungserbringer mehr als eine Steuernummer in Österreich gibt, ob die Umsatzsteuer aus der beschwerdegegenständlichen

Rechnung vom 19.11.2015 vom deutschen Unternehmer auch tatsächlich an das österreichische Finanzamt bezahlt wurde und bejahendenfalls, zu welcher Steuernummer.

Die belangte Behörde brachte in ihrer Stellungnahme vom 09.04.2025 zu diesem Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 31.03.2025 vor, dass es zwar irrtümlich zwei Steuernummern für das deutsche Unternehmen gab, die Umsatzsteuer aber tatsächlich (im letzten Schritt) über die Steuernummer ***StNr2*** abgeführt wurde und es somit zu keiner Verkürzung gekommen sei. Weiters führte das Finanzamt noch aus, dass es keinen Nachweis für Versuche einer Rechnungskorrektur gegeben und der Leistungsempfänger nie eine Betriebsstättenbescheinigung vom Rechnungsaussteller eingeholt habe.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat wurde in gegenständlichem Beschwerdefall vom Bf gem § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO iVm § 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO in der Beschwerde gestellt.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit einer Senatsbesetzung wurde mit Ladung vom 15.09.2025 für den 15.10.2025 (nach telefonischer Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter des Bf) ausgeschrieben. Die Ladung wurde der belangten Behörde elektronisch, dem Bf und seinem steuerlichen Vertreter mittels RSb postalisch übermittelt.

Zur mündlichen Verhandlung sind der Vertreter der belangten Behörde, der Bf und dessen steuerlicher Vertreter erschienen. Weiters wurde eine ehemalige Sekretärin im gegenständlichen Beschwerdezeitraum des Bf als Zeugin beantragt, welche zur seinerzeitigen Rechnungsausstellung und Einbindung des Finanzamtes aussagen sollte.

Nach kurzer Wiedergabe des Verfahrensganges durch die Berichterstatterin, wurden sodann im Rahmen des Ermittlungsverfahrens vom Vorsitzenden bzw der Berichterstatterin noch weitere Fragen an den Bf, die belangte Behörde sowie die Zeugin gestellt.

Zur Frage an den Bf, um welches Wohnhaus es sich handelte, das vom deutschen Rechnungsaussteller und seinem Unternehmen saniert wurde, gab dieser zu Protokoll, dass es sich um ein vom Bf oder seiner Verwandtschaft fremdes Wohnhaus handelte.

Zur Frage an den Bf, warum er davon ausgeht, dass eine Rechnungskorrektur nicht mehr möglich bzw möglich gewesen sei, gab dieser im Wesentlichen zusammengefasst an, dass eine solche im Zeitpunkt der USO 2016 noch möglich gewesen sei, diese wurde bei der vorherigen Steuerberaterin durchgeführt und zum damaligen Zeitpunkt war eine Rechnungskorrektur jedoch nicht notwendig. Danach habe es zu einer Rechnungskorrektur bloß mündlichen Kontakt gegeben, wo mitgeteilt wurde, dass es das Unternehmen ***Firmenname*** nicht mehr gäbe und mit 01.01.2016 umfirmiert wurde.

Der steuerliche Vertreter ergänzte dieses Vorbringen dahingehend, dass aus seiner Sicht das Unternehmen geschlossen wurde und mit einem neuen Partner neu eröffnet wurde. Dazu

wurde ein Schreiben vom 29.09.2025 von *****Name***** vorgelegt, welches besagt, dass „eine Rechnungskorrektur nicht mehr möglich ist, da das Unternehmen *****Firmenname***** mit 01.01.2016 geschlossen wurde.“ Dieses Schreiben wurde als Beilage./1 in den Akt aufgenommen.

Der Vertreter der belangten Behörde führte dazu an, dass es nach wie vor unklar sei, ob die seinerzeitige Umfirmierung in Form einer Gesamtrechtsnachfolge erfolgt sei und verwies auf die Beweispflicht des Bf hinsichtlich der Unmöglichkeit einer Rechnungskorrektur. Die Beilage./1 wurde von diesem lediglich als ein Bruchteil des Beweismittels angesehen, welches vom Bundesfinanzgericht im Vorhalt vom 31.03.2025 gefordert wurde und gibt an, dass vom Bf bislang keinerlei Versuche dokumentiert worden seien, dass der Bf am zivilrechtlichen Wege eine Rechnungskorrektur oder eine Rückzahlung der zu Unrecht bezahlten Umsatzsteuer gefordert hätte.

Die Zeugin gibt über Befragen des steuerlichen Vertreters zum Ablauf der USO 2016 und zur verfahrensgegenständlichen Rechnung an, dass diese Rechnung im Zuge der quartalsmäßigen Meldung vom Finanzamt bereits angefordert und überprüft worden sei, aber nach Hinzufügen der österreichischen UID-Nummer durch den Rechnungsaussteller keine weiteren Beanstandungen gemacht wurden und die Richtigkeit der Rechnung bestätigt worden sei. Darüber gäbe es auch einen Mail-Verkehr, der aber nicht vorgelegt werden konnte. Weiters gab die Zeugin an, dass über die Rechnung im Rahmen der USO 2016 nicht weiter gesprochen worden sei. Hinsichtlich einer Betriebsstättenbescheinigung hat man sich nicht mehr gekümmert, da mit der österreichischen UID-Nummer für die Finanzverwaltung die Rechnung im Zuge der Überprüfung im Rahmen der UVA-Meldung in Ordnung war.

Vom Vertreter der belangten Behörde wurde die Zeugin darauf aufmerksam gemacht, dass es einen solchen Mailverkehr bzgl der Rechnungsanforderung erst mit 2018 gäbe. Die Zeugin erwiderte, dass es ihrer Erinnerung nach jedoch bereits im Jahr 2016 war, dass die beschwerdegegenständliche Rechnung angefordert wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das deutsche Unternehmen *****Firmenname***** hat diverse planerische Leistungen, Beratungsleistungen, Bauleitung und Übergabe für den Umbau eines Wohnhauses eines Kunden des Bf in Salzburg für den Bf im Jahr 2015 erbracht. Der Leistungserbringer hat dafür eine Rechnung am 19.11.2015 mit 225.000,00 Euro netto plus 20 Prozent österreichische Umsatzsteuer, iHv 45.000,00 Euro, ausgestellt. Der Bf hat diese Rechnung am 14.12.2015 mit 270.000,00 Euro brutto über die Oberbank.AG an den Rechnungsaussteller überwiesen. Ein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld ist auf der Rechnung nicht enthalten.

Der Leistungserbringer hatte im Beschwerdezeitraum iSd § 19 Abs 1 UStG 1994 im Inland weder sein Unternehmen betrieben noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte.

Der Leistungsempfänger war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 1 UStG 1994 iVm § 2 UStG 1994.

Der Leistungserbringer führte die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer iHv 45.000,00 Euro beim Finanzamt Graz-Stadt ab (siehe Stellungnahme der belangten Behörde vom 09.04.2025 zu den beiden Steuernummern des deutschen Unternehmens und der tatsächlichen Umsatzsteuerzahlung).

Die rechnungsausstellende deutsche Firma wurde im Jahr 2016 umfirmiert, einer der Partner beendete seine Tätigkeit per 31.12.2015. Hinweise für das Schließen des Unternehmens gibt es nicht. Das leistungserbringende Unternehmen wurde vielmehr nach dem Ausscheiden eines Partners im Wege der Gesamtrechtsnachfolge fortgeführt.

Nachweise für den Versuch einer Rechnungskorrektur oder die Rückforderung der bezahlten Umsatzsteuer auf dem zivilrechtlichen Weg wurden nicht erbracht und vom Bf auch nicht behauptet.

Hinweise auf eine Korrespondenz für den Versuch einer Rechnungskorrektur gibt es nicht bzw wurden vom Bf nicht vorgelegt.

Lediglich in der mündlichen Verhandlung wurde vom Bf ein Schreiben vom 29.09.2025 von *****Name***** vorgelegt, welches besagt, dass *„eine Rechnungskorrektur nicht mehr möglich ist, da das Unternehmen *****Firmenname***** mit 01.01.2016 geschlossen wurde.“* Dieses Schreiben wurde als Beilage./1 in den Akt aufgenommen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten Akten.

Dass das deutsche Unternehmen *****Firmenname***** diverse planerische Leistungen, Beratungsleistungen, Bauleitung und Übergabe für den Umbau eines Wohnhauses eines Kunden des Bf in Salzburg für den Bf im Jahr 2015 erbracht hat, ergibt sich aus der vorliegenden Rechnung vom 19.11.2015 und ist nicht strittig. In diesem Zusammenhang ist auch unstrittig, dass der Bf einerseits die Rechnung an das deutsche Unternehmen inklusive der Umsatzsteuer gezahlt und sich die Vorsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung gezogen hat und andererseits, dass die Umsatzsteuer vom deutschen Unternehmer an das Finanzamt Graz-Stadt abgeliefert wurde. Dies ergibt sich aus der aktenkundigen Zahlungsbestätigung des Bf vom 14.12.2015 sowie der Stellungnahme der belangten Behörde vom 09.04.2025 zu Steuernummer *****StNr3*****.

Dass eine Rechnungskorrektur nicht mehr vorgenommen werden kann, wurde vom Bf zwar behauptet, jedoch wurde – trotz Aufforderung vom Gericht mit Schreiben vom 31.03.2025 – vom Bf nicht glaubhaft dargelegt, dass eine Rechnungskorrektur mit dem deutschen

Leistungserbringer überhaupt versucht wurde. Dem Gericht wurde in der Stellungnahme des Bf vom 08.04.2025 bloß ein Auszug aus dem Internet übermittelt, in welchem die Umfirmierung des Rechnungsausstellers dargestellt ist. Daraus ist ersichtlich, dass jegliche Projekte des bisherigen Büros fortgeführt und *„für die Kunden in gewohnter, zuverlässiger Art und Weise bis zur Fertigstellung koordiniert und betreut“* werden. Das Gericht schließt aus dieser Beilage und der daraus ersichtlichen Beschreibung auf eine Gesamtrechtsnachfolge des weiter bestehenden Unternehmens – Gegenteiliges konnte nicht nachgewiesen werden.

Vom Bf bzw dessen steuerlichen Vertreter ist in der mündlichen Verhandlung weiters ein zweizeiliges Schreiben von einem der Partner des rechnungsausstellenden Unternehmens (Beilage./1) mit folgendem Inhalt vorgelegt:

*„Es besteht keine Möglichkeit eine Rechnung umzuschreiben, da das Büro ***Firmenname*** zum 01.01.2016 geschlossen wurde.“*

Dazu tätigte die Zeugin Aussagen in der mündlichen Verhandlung, dass *„eine Rechnungskorrektur im Zuge der USO im Jahr 2016 noch stattfinden hätte können“* bzw zum Zeitpunkt des E-Mail-Verkehrs hinsichtlich der Anforderung der beschwerdegegenständlichen Rechnung durch das Finanzamt. Diese Aussage der Zeugin wurde vom Bf mit seiner Aussage in der mündlichen Verhandlung, dass eine Rechnungskorrektur zum damaligen Zeitpunkt im Rahmen der USO 2016 noch stattfinden hätte können, bekräftigt.

Der Inhalt der vorgelegten Beilage./1 deckt sich nicht mit den Aussagen der Zeugin und des Bf, dass nämlich im Jahr 2016 eine Rechnungskorrektur noch möglich gewesen wäre.

In Hinblick auf den festgestellten Sachverhalt, dass das leistende deutsche Unternehmen ***Firmenname*** nicht per 01.01.2016 geschlossen, sondern lediglich nach Austritt eines Partners umfirmiert wurde, kommt das Gericht zu dem Schluss, dass eine Rechnungskorrektur somit nicht bloß zum Zeitpunkt der USO im Jahr 2016 möglich war, sondern nach wie vor erfolgen kann.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist in gegenständlichem Verfahren einerseits, ob ein Bescheid nach § 299 BAO ergehen hätte dürfen, da eine Wiederholungsprüfung zur Umsatzsteuer 2015 und beschwerdegegenständlicher Rechnung vom Bf eingewendet wurde und andererseits, ob der Bf sich den Vorsteuerabzug aus einer zu Unrecht in Rechnung gestellten Umsatzsteuer im direkten Veranlagungsverfahren gegenüber dem Finanzamt erklären könne.

3.1.1. Zum Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO

Gem § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde (auf Antrag der Partei oder) von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (VwGH 30.06.2015, 2013/17/0009).

§ 302 BAO lautet auszugsweise wie folgt:

„[...] Aufhebungen gem § 299 BAO sind bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig“.

Gem § 299 Abs 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Im Zuge einer Aufhebung ist somit ein neuer Sachbescheid zu erlassen.

Unstrittig ist, dass es sich hier um eine sonstige Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des § 3a Abs 9 UStG 1994 handelt. Die abgerechneten Leistungen sind somit am Grundstücksort, also in Salzburg (Österreich) steuerbar und steuerpflichtig (Vgl *Ecker in Melhardt/Tumpel*, UStG2, § 3a Rz 150; UStR 2000 Rz 639w f; UStR-Kommentar Rz 640a ff).

§ 19 Abs 1 UStG 1994 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 112/2012) lautet wie folgt:

„Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und*
- der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs 5 Z 3 ist.*

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.“

Der Grund für den Übergang der Steuerschuld gem § 19 Abs 1 letzter Satz UStG 1994 ergibt sich aus der Tatsache, dass der leistende Unternehmer (**Firmenname**) im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat und der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs 5 Z 1 und 2 UStG 1994 ist.

Mangels vorliegender Betriebsstätte des deutschen Unternehmens ***Firmenname*** und der erbrachten steuerbaren und steuerpflichtigen Leistung in Österreich kommt es gem § 19 Abs 1 UStG 1994 zu einem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger in Österreich. Für den Übergang der Steuerschuld ist eine Rechnung mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld nicht notwendig. Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht für die übergegangene Steuerschuld auch unabhängig vom Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung (Vgl § 12 Abs 1 Z 3 UStG 1994; Kuder in Melhardt/Tumpel, UStG2 § 19 Rz 20f).

Strittig ist jedoch, ob der Bf einen Vorsteuerabzug für eine zu Unrecht in der Rechnung ausgestellte österreichische Umsatzsteuer im Veranlagungswege (hier mittels Umsatzsteuererklärung 2015 vom 29.04.2017) direkt gegenüber dem Finanzamt vornehmen kann.

§ 11 Abs 12 UStG 1994 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 13/2014) lautet wie folgt:

„Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.“

Das deutsche Unternehmen als Leistungserbringer schuldet im gegenständlichen Fall die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gem § 11 Abs 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung. Diese Vorsteuer, die auch vom Bf an den Rechnungsaussteller am 14.12.2015 bezahlt wurde, steht dem Bf im Veranlagungsweg gemäß österreichischem Umsatzsteuergesetz nicht zu, da die Umsatzsteuer nicht auf Grund der Leistung geschuldet wird. Vorsteuerbeträge, die lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, sind – auch im Rahmen eines Reverse-Charge-Verfahrens – vom Abzug ausgeschlossen (vgl Ruppe/Achatz, UStG⁶ 1994, § 12 Tz 49, mit Verweis auf EuGH 06.02.2014, C-424/12 „Sc Fatorie SRL“).

Im Beschwerdefall hat sich somit der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2015 vom 14.11.2017 insofern als nicht richtig erwiesen, als der Bf einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat von einer (zu Unrecht in Rechnung gestellten) Umsatzsteuer, welche bloß auf Grund der Rechnung gem § 11 Abs 12 UStG 1994 und nicht auf Grund der Leistung geschuldet war.

Der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2015 vom 14.11.2017 hätte somit anders lauten müssen und wurde vom Finanzamt daher gem § 299 BAO aufgehoben und neu erlassen.

3.1.2. Zum Umsatzsteuerbescheid 2015

In der Rechtssache „Reemtsma“ hat sich der EuGH (EuGH 15.03.2007, C-35/05 „Reemtsma Cigarettenfabrik GmbH“) hinsichtlich der Grundsätze der Neutralität und Effektivität schon auf einen unmittelbaren Anspruch des Leistungsempfängers gegenüber den Steuerbehörden gestützt (im Gegensatz zum österreichischen Umsatzsteuergesetz), wenn der zivilrechtliche Anspruch gegenüber dem Leistungserbringer nicht oder nur übermäßig erschwert durchsetzbar ist. Der EuGH hat dies im Urteil vom 26.04.2017, C-564/15 „Tibor Farkas“ für den Fall einer Rechnung für einen „Reverse-Charge-Umsatz“ bestätigt, in der zu Unrecht Umsatzsteuer ausgewiesen war. Hat der Fiskus die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer erhalten und ist eine Berichtigung nicht mehr möglich (zB infolge Insolvenz des leistenden Unternehmers) ist gestützt auf die EuGH Rechtsprechung der Vorsteuerabzug zu gewähren (*Ruppe/Achatz*, Kommentar zum UStG⁶, § 12 Tz 49). Es liegt aber ein Anwendungsfall für einen Direktanspruch gegenüber der Abgabenbehörde nur insofern vor (vgl. EuGH Tibor Farkas, 11.04.2019, C-691/17, EuGH PORR Epitesi, 13.10.2022, C-397/21), als es für den Bf infolge des nicht mehr Existierens des leistenden Unternehmens unmöglich ist, die Rückzahlung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zu erlangen.

Auch im jüngst ergangenen Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 13.03.2025 in der Sache „Greentech SA“ wird die Auffassung vertreten, dass der Leistungsempfänger sich die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in erster Linie durch Rechnungskorrektur vom Leistungserbringer im Zivilrechtsweg zurückzuholen hat. Allerdings gebieten die genannten Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivität grundsätzlich auch hier, dass der Steuerpflichtige in einer solchen Situation seinen Erstattungsanspruch unmittelbar gegenüber der Steuerverwaltung geltend machen könne. Klargestellt wird vom EuGH jedoch erneut, dass eine solche Geltendmachung des Erstattungsanspruchs von einem Antrag auf Vorsteuerabzug zu unterscheiden ist, denn das Recht auf Vorsteuerabzug besteht nur für diejenigen Steuern, die geschuldet werden.

Im streitgegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die zu Unrecht in Rechnung gestellte und an den Leistungserbringer bezahlte Umsatzsteuer nicht im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu gewähren ist. Dieser Nachweis, dass eine Rechnungskorrektur bloß wegen einer Umfirmierung des Leistungserbringers nicht mehr möglich wäre, konnte vom Bf nicht erbracht werden und es wird auf das jüngst ergangene EuGH-Urteil „Greentech SA“ verwiesen.

Es fehlt ein Nachweis für die behauptete erschwerte Geltendmachung der Ansprüche gegenüber dem ausländischen leistenden Unternehmen, sodass hier in erster Linie die Geltendmachung des Anspruchs im Rahmen einer Rechnungskorrektur mit dem Leistungserbringer vorzunehmen ist.

Innerstaatlich ist in diesem Zusammenhang zu klären, auf welchem Wege (Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren oder in einem Nachsichtsverfahren) ein Direktanspruch

durchsetzbar ist. Zu dieser Frage gibt es noch keine höchstgerichtliche Entscheidung in Österreich (vgl. *Mayr*, SWK 29/2024, 1224).

3.1.3. Zum Ermessen

Hinsichtlich des Arguments, dass es zu einer verbotenen Wiederholungsprüfung für die Umsatzsteuer 2015 gekommen sei, ist festzuhalten:

Im gegenständlichen Fall wurde dem Prüfer der belangten Behörde jene sachverhaltsrelevante Tatsache, dass das rechnungsausstellende Unternehmen keine Niederlassung in Österreich hatte, erst nach Beendigung der Umsatzsteuersonderprüfung (mit Kontrollmitteilung vom Februar 2018) bekannt. Diese Tatsache ist somit erst bei der „Wiederholungsprüfung“ neu hervorgekommen und somit wurde nicht derselbe Sachverhalt unterschiedlich rechtlich gewürdigt, sondern es kam zu einer anderslautenden rechtlichen Würdigung auf Grund eines anderen Sachverhaltes. Weiters wird in der Betriebsprüfung im Jahr 2018 kein Verstoß gegen das Wiederholungsverbot gem § 148 Abs 3 BAO gesehen, weil im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung kein gesamter Veranlagungszeitraum überprüft wurde.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass selbst ein tatsächlicher Verstoß gegen das Verbot einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos und bei der Wiederaufnahme nur im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen wäre (VwGH 20.06.1990, 86/13/0168; 14.05.1991, 90/14/0148; 24.09.1996, 94/13/0132; 26.11.1996, 92/14/0212; 19.10.1999, 98/14/0118).

Verfahrensmängel wie insbesondere eine unzulässige Wiederholungsprüfung oder ein Verstoß gegen den Grundsatz des Parteienghörtens liegen nicht vor.

Grundsätzlich ist die Aufhebung eines Bescheides nicht zwingende Rechtsfolge, auch wenn sich der Spruch eines Bescheides im Verfahren nach § 299 BAO als unrichtig erweist. Die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Behörde, sie „kann“ aufheben. Ermessen bedeutet jedoch nicht willkürliche Entscheidungsgewalt, sondern die Gewährung eines vom Zweck der Vorschriften begrenzten Handlungsspielraums. Das Ermessen ist nämlich immer „im Sinne des Gesetzes“ zu üben. Sinn des § 299 BAO ist es, in seinem Anwendungsbereich dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommen zu lassen (vgl. VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022). Rechtmäßige und gleichmäßige Besteuerung sind am ehesten dann sichergestellt, wenn die Behörde einen unrichtigen Bescheid aufhebt. Der von § 299 BAO eingeräumte Ermessensspielraum ist daher so eng, dass ein unrichtiger Bescheid fast immer aufzuheben sein wird (vgl. dazu gesamt *Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO Kommentar Band 4, § 299 Rz 51ff).

Die Bescheide betreffend die Aufhebung gem § 299 Abs 1 BAO vom 24.10.2018 in Verbindung mit dem Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 24.10.2018 ergingen innerhalb der Jahresfrist gem § 302 BAO.

Ergänzend wird noch ausgeführt, dass hinsichtlich der vom Bf ebenfalls erblickten Unbilligkeit der Bescheidfolgen im Abgabenverfahren kein Raum bestehen kann. Das Vorliegen einer allfälligen Unbilligkeit kann nicht schon im Verfahren zur Abgabenfestsetzung, sondern erst in dem über Antrag einzuleitenden Nachsichtsverfahren geltend gemacht werden (vgl VwGH 20.01.2003, 2002/17/0353).

3.1.4. Conclusio

In gegenständlichem Beschwerdefall bedeutet dies nun als Conclusio konkret, dass der Vorsteuerabzug im Veranlagungswege nicht gegeben ist und in erster Linie eine Rechnungskorrektur vorzunehmen ist. Ein Nachweis, dass eine solche Korrektur nicht mehr möglich oder nur erschwert möglich sei, wurde nicht erbracht.

§ 11 Abs 12 UStG 1994 sieht keine Befristung der Rechnungsberichtigung vor. Eine solche ergibt sich – mangels Rückwirkung der Rechnungsberichtigung – auch nicht aus den allgemeinen Verjährungsbestimmungen der BAO. Da aufgrund der in § 16 Abs 1 UStG 1994 ausdrücklich angeordneten ex nunc-Wirkung der Rechnungsberichtigung die ursprüngliche Steuerfestsetzung unberührt bleibt, kann eine Berichtigung auch dann erfolgen, wenn für die ursprüngliche Steuerfestsetzung bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist (vgl VwGH 15.12.2022, Ro 2019/13/0034). Die Steuerschuld aufgrund der Rechnung für den Aussteller der Rechnung fällt erst in dem Zeitraum weg, in dem die Rechnung berichtigt wird; die Rechnungsberichtigung wirkt somit ex nunc; für den Rechnungsempfänger geht einher, dass für diesen von vornherein keine Vorsteuerberechtigung gegeben ist (vgl VwGH 08.09.2022, Ro 2020/15/0025).

Da somit die Möglichkeit einer Rechnungskorrektur vom deutschen Unternehmen jederzeit noch durchgeführt werden könnte, stellt dies jedenfalls eine Gefahr für eine mögliche und missbräuchliche Abgabenverkürzung dar, sollte die Vorsteuer im Beschwerdefall nun im Veranlagungswege gewährt werden. Die belangte Behörde hätte dann nach einer (im Nachhinein doch stattfindenden) Rechnungskorrektur keine rechtliche Handhabe mehr, sobald die Bescheide des Bf in Rechtskraft erwachsen. Der Bf hätte die Vorsteuer im Veranlagungswege, das leistende Unternehmen die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer durch Rechnungskorrektur wieder erstattet bekommen und somit wäre es insgesamt zu einer Verkürzung dieses Betrages aus Sicht der österreichischen Finanzverwaltung gekommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Hinsichtlich der Frage, auf welchem Wege eine zu Unrecht abgeführte Umsatzsteuer als Vorsteuer zurückzufordern ist, wenn der zivilrechtliche Anspruch gegenüber dem leistenden nicht oder nur übermäßig erschwert durchsetzbar ist (vgl. EuGH 26.04.2017, C-564/15 „Tibor Farkas“), wurde bisher für Österreich höchstgerichtlich noch nicht entschieden (siehe *Mayr*, SWK 29/2024, 1224). Die ordentliche Revision ist daher zuzulassen.

Graz, am 29. Oktober 2025

BESCHLUSS

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend Beschwerde vom 4. Dezember 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. November 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, beschlossen:

Der *Vorlageantrag* vom 9.2.2025 wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e iVm. § 260 Abs. 1 lit. b BAO als nicht fristgerecht eingebracht *zurückgewiesen*.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Begründung

Verfahrensgang bzw. maßgeblicher Sachverhalt:

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.12.2024 hat das Finanzamt die Beschwerde der Beschwerdeführerin (Bf.) vom 4.12.2024 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdevorentscheidung wurde am 13.12.2024 per FinanzOnline (FON) versendet und langte am 13.12.2024 im FON-Postfach der Beschwerdeführerin ein.

Die Bf. hat der elektronischen Zustellung abgabenbehördlicher Erledigungen zugestimmt.

Am 9.2.2025 brachte die Bf. gegen die oa. Beschwerdevorentscheidung einen Vorlageantrag ein. Darin ersucht die Bf., ihren Vorlageantrag als fristgerecht eingebracht zu betrachten, da sie nicht über das Einlangen des Bescheides, wie sonst üblich, per Mail verständigt worden sei.

Der dargestellte Verfahrensgang und hier entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, insbesondere auch aus den Ausführungen der Bf.

Rechtliche Würdigung:

Gegen eine Beschwerdeentscheidung kann gemäß § 264 Abs. 1 BAO innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Vorlageantrag gestellt werden.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss ua. dann zurückzuweisen, wenn sie nicht fristgerecht eingebracht wurde.

§ 260 Abs. 1 BAO ist für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden (§ 264 Abs. 4 lit. e BAO).

Gemäß § 97 Abs 1 lit. a BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind, wobei die Bekanntgabe bei schriftlichen Erledigungen grundsätzlich durch Zustellung erfolgt.

Der Zeitpunkt, zu dem Daten in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangen, ist bei FinanzOnline der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 98 Anm. 8).

Auf das tatsächliche Einsehen der Databox durch den FON-Teilnehmer (zB Öffnen, Lesen oder Ausdrucken eines Bescheides) kommt es für die Zustellung nicht an (vgl zB BFG 28.11.2023, RV/7103814/2023; BFG 24.8.2022, RV/2100589/2022; BFG 1.7.2019, RV/7103814/2018; BFG 11.5.2016, RV/7104423/2014; BFG 31.3.2016, RV/5100404/2016).

Im Beschwerdefall wurde die Beschwerdeentscheidung der Bf. unbestritten am 13.12.2024 in die Databox zugestellt.

Die Bf. gibt in ihrem Vorlageantrag an, sie sei „nicht über das Einlangen des Bescheides, wie sonst üblich, per Mail verständigt“ worden.

Das Datum der Information über die in die Databox erfolgte Zustellung ist jedoch irrelevant (zB BFG, 24.8.2022, RV/2100589/2022; BFG 22.10.2015, RV/7104573/2015).

Entscheidend für die Zustellung ist allein der Zeitpunkt, in dem die Daten in der DataBox einlangen. Die zusätzliche Verständigung des Empfängers per E-Mail ist eine reine Serviceleistung, an die keine Rechtsfolge geknüpft ist. Daher berührt das Ausbleiben einer Mitteilung auch an eine gültige E-Mailadresse des FinanzOnline-Teilnehmers nicht die Wirksamkeit einer Zustellung in die DataBox (BFG 2.1.2025, RV/7101792/2024; BFG 28.11.2023, RV/7103814/2023). Der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox ist auch dann der Zustellzeitpunkt, wenn die in § 5b Abs 2 FOnV 2006 vorgesehene Information an der vom Teilnehmer angegebenen elektronischen Adresse unterblieben ist (*Ritz*, BAO⁷, § 98, Tz 4).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Die Beschwerdeentscheidung wurde der Bf. durch Einbringung in die Databox am 13.12.2024 (Freitag) wirksam zugestellt. Die einmonatige Frist für die Einbringung eines

Vorlageantrages ist sohin am 13.1.2025 (Montag) abgelaufen. Der Vorlageantrag vom 9.2.2025 wurde erst nach Ablauf der Frist und daher verspätet eingebracht. Der Vorlageantrag war folglich auf Grund der dargestellten Rechtslage zurückzuweisen.

Wenn die Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung an das BFG vom 29.9.2025 geltend macht, sie habe sich auf Grund ihrer schweren Erkrankung sowie des unerwarteten Todes ihres Bruders „in einem emotionalen Ausnahmezustand“ befunden, so vermag dies nichts daran zu ändern, dass die Zustellung (der Beschwerdevorentscheidung) mit dem Einlangen in ihrem elektronischen Verfügungsbereich bewirkt wurde.

Dasselbe gilt für die behauptete, jedoch (insbesondere hinsichtlich allfälliger Dauer und Rückkehrzeitpunkt) nicht näher konkretisierte und nicht belegte Ortsabwesenheit.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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 Zurückweisung eines Vorlageantrages als verspätet ergibt sich aus der diesbezüglich klaren Gesetzeslage. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 1. Oktober 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, Steuernummer ***BF1StNr1***

über die Beschwerde vom 18. Juni 2025 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 23. April 2025 betreffend Zwangsstrafen 2025 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, ***Bf1*** (im Folgenden kurz: Bf.) hat im Kalenderjahr 2023 mit Vertrag vom 2. Mai 2023 und mit Vertrag vom 24. Mai 2023 jeweils eine Immobilie verkauft. In den dazu von der Kanzlei ***2*** eingereichten Erklärungen der Immobilienertragsteuer vom 4. Juli 2023 bzw. vom 13. September 2023 wurden Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erklärt, auf die die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude gem. § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 angewendet wurde.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 7. Oktober 2024 wurde die Bf. vom Finanzamt aufgefordert, *„die Berechnung der Immobilien-Ertragssteuer nachzureichen. Bei der Meldung im Finanzonline haben Sie die Herstellerbefreiung beantragt. Diese wäre zu erläutern und zu begründen.“* Das Ergänzungsersuchen wurde in die Databox der Bf. gestellt.

Laut Aktenvermerk des Finanzamtes hat die Bf. das Finanzamt am 16. Jänner 2025 telefonisch ersucht, die Steuerberatungskanzlei ***1*** in ihrer Sache zu kontaktieren.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 16. Jänner 2025 schrieb das Finanzamt: „Wie telefonisch am 16.01.2025 besprochen haben wir das Büro ***1*** kontaktiert. Die Berechnung zur Immoest mit einer Erläuterung haben wir erhalten. Wir benötigen von Ihnen noch die Basis-Grundlagen (Verträge), die Information bzw. Beweisgrundlagen, um die Herstellerbefreiung würdigen zu können. Für das Finanzamt ist es gemäß den vorliegenden Unterlagen nicht klar und eindeutig ersichtlich, wie die Herstellerbefreiung angewandt werden konnte.“ Das Ergänzungsersuchen wurde in die Databox der Bf. zugestellt.

Mit Erinnerung vom 28. März 2025 wurde die Bf. aufgefordert, die Ersuchen um Ergänzung vom 7. Oktober 2024 und 16. Jänner 2025 bis längstens 21. April 2025 zu beantworten. Im Falle, dass sie diesem Ersuchen nicht Folge leistet, wurde ihr eine Zwangsstrafe iHv 500 Euro angedroht. Diese Erinnerung wurde Databox der Bf. zugestellt.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 23. April 2025 wurde die die Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO wie angedroht in Höhe von 500 Euro festgesetzt. Der Bescheid wurde postalisch übermittelt.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 19. Mai 2025 behauptete die Bf., erst seit einer Woche über einen elektronischen Zugang zu FinanzOnline zu verfügen und in einer Beschwerdeergänzung vom 18. Juni 2025 führte sie aus, dass die Zugangsberechtigungen nicht mehr akzeptiert worden seien bzw. sie kein Mail erhalten habe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Juli 2025 wurde die Beschwerde als verspätet zurückgewiesen, weil das Finanzamt die Beschwerdeergänzung vom 18. Juni 2025 irrtümlich als Beschwerde behandelte.

Im Vorlageantrag vom 28. Juli 2025 wiederholte die Bf. ihre Einwendungen zum Zugang zu FinanzOnline.

Mit Vorlagebericht vom 11. August 2025 legte das Finanzamt Screenshots betr. den FinanzOnlinezugang der Bf. vor. Einer Auskunft des Bundesrechenzentrums zufolge war der FinanzOnline-Zugang der Bf. seit 14. Februar 2023 aufrecht. Wörtlich heißt es (durch screenshot belegt): „***SID*** ist seit 14.2.2023 FON-Teilnehmerin. Der erstmalige Einstieg ist mit Bürgerkarte erfolgt (siehe Screenshot). Die FON-Teilnehmerin hat daher gar keine FON-Zugangskennungen und der Login ist seither mit Bürgerkarte/ID-Austria erfolgt. Es gab keine Sperre des FON-Zugangs. Die elektronische Zustellung ist seit 2023-02-14 durchgehend aktiviert. Das „Sonstige Schriftstück“ vom 2025-03-28 wurde am 2025-03-28 um 12:10 Uhr über FON an ***SID*** zugestellt und am 2025-05-11 um 13:40 Uhr gelesen“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt stellt sich so wie im Verfahrensgang geschildert dar und ist durch die bezeichneten Schriftstücke bzw. Bescheide belegt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 111 BAO lautet auszugsweise:

(1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

(2) Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muß der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

2.2. Festsetzung Zwangsstrafe

Die Abgabenbehörde ist nach § 111 Abs. 1 BAO dazu befugt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zu erzwingen. Zweck der Zwangsstrafe ist es insbesondere, die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023 unter Verweis auf VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022). Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022; VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366; VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0030 unter Verweis auf VwGH 28.10.1998, 98/14/0091).

Eine gesetzliche Befugnis der Abgabenbehörde ergibt sich auch aus § 143 BAO (VwGH 12.6.2024, Ra 2023/13/0017). Gemäß § 143 BAO ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

Die Aufforderung zur Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren, sonstigen Schriften und Urkunden gem. § 138 Abs 2 BAO (Stoll, BAO-Kommentar, 1196) bzw. die

Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen zur Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (VwGH 28.2.1989, 86/14/0033; Ritz, BAO², § 111 Tz 2) fällt damit unter die auf Grund gesetzlicher Befugnisse nach § 111 Abs 1 BAO getroffenen Anordnungen (VwGH 22.2.2000, 96/14/0079).

Im Beschwerdefall wurden am 4. Juli 2023 bzw. am 13. September 2023 Erklärungen der Immobilienertragsteuer eingereicht und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen unter Angabe des Verkaufspreises und der Anschaffungskosten erklärt. Gleichzeitig wurde seitens der Bf. bekannt gegeben, dass die sog. Herstellerbefreiung anwendbar sei.

Die Abgabenbehörde genügt den ihr gemäß § 114 und § 115 BAO auferlegten Pflichten, wenn sie den Steuerpflichtigen auffordert, einen Beweis zu erbringen bzw. Unterlagen beizubringen, um die Prüfung der Befreiung zu gewährleisten. Dies ist durch Ersuchen um Ergänzung vom 7. Oktober 2024 und vom 16. Jänner 2025 sowie dem Telefonat am 16. Jänner 2025 erfolgt.

Die Abgabenbehörde ist jedoch nicht dazu verhalten, darüber hinaus mit "Zwangsstrafen und Ordnungsstrafen" gemäß § 111 Abs 1 BAO vorzugehen, um die amtswegige Erforschung sicherzustellen. Dies schon deshalb nicht, da ein solcher Zwang eine in die Verfassungssphäre reichende Rechtsverletzung bedeuten würde (VwGH 18.9.1991, 91/13/0012; VwGH 13.2.1991, 90/13/0161 unter Verweis auf VfGH 5.3.1979, B 175/76, VfSlg 8510/1976).

Die Nichtbebringung von Beweismitteln zur Stützung des Standpunktes der Bf. im Beschwerdeverfahren durch Zwangsstrafen zu ahnden, läuft nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes auf eine Bestrafung für die Behauptung der Erweislichkeit des Begehrens der Bf. hinaus (VfGH 5.3.1979, B 175/76, VfSlg 8510/1976 zu Beweisen im Rechtsmittelverfahren). Für eine die Rechtsverfolgung derart behindernde Vorgangsweise bietet das Gesetz keine Handhabe.

Aufgrund der Angaben der Bf. in den ImmoEST-Erklärungen wäre es der Abgabenbehörde umgekehrt möglich gewesen, eine Besteuerung vorzunehmen, indem sie die Herstellerbefreiung mangels Nachweises nicht anwendet. Das Gesetz sieht es in verfassungskonformem Verständnis als ausreichend an, wenn die nicht glaubhaft gemachte Befreiung nicht angewendet wird, ohne dass der Bf. gegenüber eine Zwangsstrafe festgesetzt wird.

Im Beschwerdefall war die geforderte Übermittlung der „*Informationen bzw. Beweisgrundlagen*“ zur Beurteilung des Abgabenschuldners, der Abgabepflicht, der Höhe der allfälligen Abgabe und des Vorliegens eines Befreiungstatbestandes anders als im vom VwGH 22.10.2024, Ra 2024/13/0106 entschiedenen Fall, nicht erforderlich.

Anders verhielte es sich allerdings, wenn die Bf. gar keine Erklärung abgegeben hätte, da nach der ständigen Judikatur des VwGH die Einreichung von Abgabenerklärungen sehr wohl eine

mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung darstellt (vgl. z.B. VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022 unter Hinweis auf VwGH 28.10.1998, 98/14/0091 und VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366).

Im Übrigen hält der Verfassungsgerichtshof das Abverlangen „etwaiger Unterlagen“ aufgrund des Eventualcharakters für keine Aufforderung iSd § 111 BAO (VfGH 5.3.1979, B 175/76, VfSlg 8510/1976).

Dementsprechend kann die im Beschwerdefall erfolgte Aufforderung, „*die Basis-Grundlagen (Verträge), die Information bzw. Beweisgrundlagen*“ vorzulegen, „*um die Herstellerbefreiung würdigen zu können*“ auch nicht als Aufforderung gem. § 111 BAO verstanden werden, zumal die Kaufverträge dem Finanzamt aufgrund der ImmoEST-Erklärungen bzw. laut Aktenvermerk vom 16.1.2025 bereits vorlagen. Welche Anordnung die Bf. tatsächlich befolgen sollte, erschließt sich aus dem allgemeinen Charakter der Schreiben nicht so eindeutig, dass die Aufforderung frei von jedem Eventualcharakter wäre.

Abgesehen davon liegt die Verhängung einer Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023 unter Hinweis auf VwGH 26.6.1992, 89/17/0010).

Auch aus dem Blickwinkel des Ermessens scheint es nicht geboten, derartig vage formulierte Aufforderungen mit einer Zwangsstrafe zu sanktionieren. Dies gilt insbesondere in dem Fall, in dem in einem Telefonat auf einen berufsmäßigen Parteienvertreter verwiesen wird, mit dem offenbar auch Kontakt aufgenommen wurde.

Da die Verhängung einer Zwangsstrafe im Beschwerdefall überschießend ist, erübrigt sich ein Eingehen auf die rechtswirksame Zustellung in die Databox der Bf., wobei nicht unerwähnt bleiben soll, dass bei einer wirksamen Zustellung einer schriftlichen Aufforderung im Sinne des § 111 Abs. 2 BAO die Voraussetzungen für die Verhängung der Zwangsstrafe erfüllt sind, wenn die von der Behörde gesetzte Frist (so sie als angemessen zu qualifizieren ist) bei Erlassung des erstinstanzlichen Bescheids ungenützt verstrichen ist (VwGH 10.8.2010, 2010/17/0082).

Drauf, dass nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung des § 98 Abs 2 BAO elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt gelten, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind, hat das Finanzamt im Vorlagebericht ebenso hingewiesen wie auf den Umstand, dass es auf das tatsächliche Einsehen der Databox durch den FinanzOnline-Teilnehmer (zB Öffnen, Lesen, oder Ausdrucken eines Bescheides) nicht ankommt (zB BFG 27.10.2023, RV/4100232/2023; BFG 28.11.2023, RV/7103814/2023). Auch die Verständigung per E-Mail ist keine Voraussetzung für die Wirksamkeit der elektronischen Zustellung (vgl zB BFG 31.8.2023, RV/4100210/2023; 9.10.2023, RV/6100541/2017; 28.11.2023, RV/7103814/2023).

2.3. 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.

Nach der Judikatur des VwGH sind Zwangsstrafen zur Durchsetzung von Rechten gem. § 143 BAO (Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen) möglich (zB VwGH 12.6.2024, Ra 2023/13/0017), während Zwangsstrafen zur Vollziehung der der Behörde gem. § 114 und § 115 BAO auferlegten Pflichten (Gleichmäßigkeit der Besteuerung, amtswegige Ermittlungspflicht) nicht möglich sind (VwGH 18.9.1991, 91/13/0012; VwGH 13.2.1991, 90/13/0161 unter Verweis auf VfGH 5.3.1979, B 175/76, VfSlg 8510/1976). Ob die Abgrenzung der beiden Bestimmungen so zu erfolgen hat, wie im vorliegenden Erkenntnis, stellt die ungelöste Rechtsfrage dar, die Grund für die Zulassung der Revision ist.

Graz, am 26. August 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johann Fischerlehner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 28. Februar 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 2. Februar 2023 betreffend Zwangsstrafen 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. April 2024 und 11. Juni 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Grottenthaler zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bisheriger Verfahrensgang:

Das Betriebsprüfungsorgan der belangten Behörde hat im Zuge einer angekündigten Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Partei mit E-Mail vom Freitag, 28. Jänner 2022 14:59 ersucht folgende Unterlagen vorzubereiten:

- Detaillierte Mehr-/Weniger Rechnung für den Prüfungszeitraum
- Daten in elektronischer Form
- Journaldaten für 2018-2020
- Saldenliste 2017-2020
- Anlageverzeichnis auf Einzelwirtschaftsgüterbasis für 2018-2020
- Kreditoren-/Debitorenbuchhaltung inkl. Stammdaten 2018-2020

- Liste über die Umsatzsteuer-Codes
- Umsatzsteuerverprobung 2018-2020

Am 25. Februar 2022 forderte das Betriebsprüfungsorgan per folgende GMSG-Unterlagen an:

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 15. März 2022 wurde die beschwerdeführende Partei die GMSG-Daten in unten angeführter Form vorzulegen:

- Liste mit allen Datenfeldern, die der Einstufung als meldepflichtiges Konto zu Grunde liegen.
- Grunddatenmenge: alle Kunden/Konten/Depots
- inklusive bankinterne Zuordnung meldepflichtiger Kunden (GMSG: Ja/Nein)
- inklusive jener Datenfelder, die nach GMSG zu melden sind
- Stichtag: 31.12.2020

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 5. Mai 2022 wurde die beschwerdeführende Partei erneut zur Vorlage der GMSG-Daten aufgefordert.

Im Anbringen vom 31. Mai 2022 wurde dazu seitens der Vertretung der beschwerdeführenden Partei ausgeführt: Die X-Bank sei gewillt im Rahmen des Interpretationsspielraums der Kontrollhandlungen des § 111 GMSG iVm § 38 Abs 2 Z 10 BWG und unter Berücksichtigung des Schreibens der Finanzverwaltung vom 29.12.2021 die Daten nicht meldepflichtiger Konten in nachfolgender Form offenzulegen.

Diese seien:

- Kontonummer
- Steuerliche Ansässigkeit (Kontoinhaber)
- Eröffnungsdatum
- Schließungsdatum (wenn vorhanden)

Es fehle der vorliegenden extrem umfangreichen und nicht konkretisierten GMSG-Datenanforderung (Ersuchen um Ergänzung/Auskunft vom 5.5.2022) die gesetzliche Grundlage. Keinesfalls entspreche es den in § 20 BAO festgelegten Grundsätzen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 28.09.2022 wurde vom Prüfungsorgan Folgendes von der beschwerdeführenden Partei angefordert:

„1) Liste in elektronischer Form-

- Dateiformat: excel, csv- - -

- *Grunddatenmenge: alle Arten von Konten sowie Depots aller Kunden, die für die Einstufung einer GMSG-Meldepflicht relevant sind*
- *Datenfelder lt Anhang (Mindeststandard):*
- *Falls mehrere Datenfelder zu einer Information vorliegen, zB Adresse, Telefonnummer => Vorlage aller Datenfelder, die die Informationen lt Mindeststandard betreffen.*
- *Auf freiwilliger Basis: zusätzlich das Datenfeld „KESt-Pflicht“*
- *Stichtag: 31.12.2020, 31.12.2021*

2) Bericht über die Kontrollmaßnahmen gem § 110 GMSG für den Zeitraum 2018 – 2021“

Im Anhang wurde der GMSG-Datenfelder – Mindeststandard übermittelt.

Dazu wurde von der beschwerdeführenden Partei im Anbringen vom 19.10.2022 mitgeteilt, dass die im übermittelten Dokument „Mindeststandard“ enthaltene Liste in dieser Form keinesfalls als mit der Kreditwirtschaft vereinbart bzw. abgestimmt betrachtet werden kann und somit kein gemeinsames Verständnis zu dieser Liste vorliege.

Aus den GMSG-Sorgfaltspflichten (§§ 3 bis 53 GMSG) lasse sich nicht erkennen, dass die Bereitstellung dieser Informationen für Zwecke der Überprüfung der Einhaltung der GMSG-Sorgfaltspflichten für von allen - aber insbesondere von nichtmeldepflichtigen Kontoinhabern - gehaltenen Finanzkonten erforderlich sei. Es bestehe daher weiterhin erhebliche rechtliche Sorge, ob die Übergabe der in der Liste „Mindeststandard“ geforderten Informationen für alle von der X-Bank geführten Finanzkonten verhältnismäßig und somit insbesondere vor dem Hintergrund datenschutzrechtlicher Erwägungen rechtlich zulässig sei.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 5.12.2022 hat die belangte Behörde abermals die bereits mehrfach erwähnten Daten angefordert und bei Nichterbringung der Leistung gemäß § 111 Bundesabgabenordnung eine Zwangsstrafe von 500,00 Euro angedroht. Als Frist wurde der 11.01.2023 gesetzt.

In der Stellungnahme vom 11. Jänner 2023 hielt die beschwerdeführende Partei fest, dass die im Auskunftersuchen geforderte extrem umfangreiche Datenvorlage sowohl auf Basis der relevanten Bestimmungen in Bezug auf das Bankgeheimnis als auch datenschutzrechtlich für nicht zulässig und nicht im Einklang mit verfahrensrechtlichen Grundsätzen der BAO sei. Es wurde ersucht von der Vorschreibung einer Zwangsstrafe Abstand zu nehmen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 02.02.2023 wurde die mit Erinnerung vom 05.12.2022 (zugestellt am 12.12.2022) angedrohte Zwangsstrafe zur Vorlage von Unterlagen zur Kontrolle der Einhaltung der Sorgfaltspflichten iSd § 111 GMSG gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) mit 500,00 Euro festgesetzt (siehe Beilage).

Dagegen wurde rechtzeitig die gegenständliche Bescheidbeschwerde vom 28.02.2023 eingebracht. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, eine Informationserteilung

gemäß der Mindestanforderung GMSG stehe somit nicht mit der Feststellung der Abgabepflicht des Kreditinstituts in Zusammenhang und sei für diese jedenfalls nicht erforderlich, sodass der Befreiungstatbestand bzw die Durchbrechung des Bankgeheimnisses gemäß § 38 Abs 3 BWG auf den gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung komme. Bei den im Rahmen der Außenprüfung abgefragten personenbezogenen Daten zur Ausübung der Kontrollbefugnisse liege keine rechtmäßige Weiterverarbeitung von personenbezogenen Daten vor.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 04.05.2023 wurde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde insbesondere ausgeführt, wer Abgabepflichtiger ist, ergäbe sich aus den materiellen Abgabenvorschriften. § 111 GMSG bestimme, dass die Bundesabgabenordnung sinngemäß für die Melde- und Sorgfaltspflichten der §§ 3 bis 53 GMSG anzuwenden ist. Dies inkludiere unter anderem die Allgemeinen Aufsichtsmaßnahmen der §§ 143 und 144 BAO. Das Bankgeheimnis werde einerseits für die Datenübermittlung lt § 38 Abs 2 Z 10 BWG iVm § 4 Abs 1 GMSG beschränkt, andererseits auch mit dem spezifischen Beschränkungstatbestand des § 38 Abs 3 BWG (iVm § 111 GMSG), der festhält, dass sich ein Kreditinstitut auf das Bankgeheimnis insoweit nicht berufen kann, als die Offenbarung des Geheimnisses zur Feststellung seiner eigenen Abgabepflicht erforderlich ist, weshalb konsequenterweise das Finanzamt für Großbetriebe bei der steuerlichen Erfassung des Kreditinstituts nicht gehindert sei, in dessen Geschäftsunterlagen einerseits Einsicht zu nehmen, andererseits auch entsprechende Auskünfte iSd BAO zu verlangen.

Die DSGVO-Rechtmäßigkeit der Prüfung der Abgabenerklärung „GMSG“ ergäbe sich aus dem unionsweiten politischen Ziel und damit klar definiertem öffentliches Interesse der Steuererhebung und die Bekämpfung von Steuerbetrug iSd Art 6 Abs 1 lit e DSGVO. Somit sei die Abgabenerklärung GMSG auch eine rechtliche Verpflichtung iSd Art 6 Abs 1 lit c DSGVO.

Dagegen richtet sich der nach unbehandeltem Fristverlängerungsansuchen vom 01.06.2023 rechtzeitig eingebrachte Vorlageantrag vom 28.06.2023.

Die Beschwerde wurde mit Vorlagebericht vom 02.04.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 22.04.2024 wurde der beschwerdeführenden Partei die im Anbringen vom 18.04.2024 beantragte Aktenteilen die Akteneinsicht gestattet. In diesem Anbringen wurde auch der Antrag auf Entscheidung des Senates zurückgenommen.

In der mündlichen Verhandlung wurde festgestellt, die belangte Behörde die beschwerdeführende Partei folgende Daten angefordert hat:

Alle Arten von Konten sowie Depots aller Kunden, die für die Einstufung einer GSMG-Meldepflicht relevant sind Datenfelder laut Mindeststandard (Stichtage: 31.12.2020, 31.12.2021).

- Falls mehrere Datenfelder zu einer Information vorliegen, zB Adresse, Telefonnummer => Vorlage aller Datenfelder, die die Informationen lt Mindeststandard betreffen.
- Auf freiwilliger Basis: zusätzlich das Datenfeld „KESt-Pflicht“

Aufgrund dieser Anforderung erfolgten folgende Meldungen an die belangte Behörde:

Bereich	Feldname	Erläuterung zu den Feldinhalten	Typ	Anmerkung	Daten übermittelt laut bel. Behörde	Daten übermittelt laut beschwerdef. Partei
Allgemein	BLZ	Bankleitzahl des geprüften Instituts	ASCII		Für Personen und Organisationen, die nicht in der GSMG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten auch über nicht gemeldete Personen.	Wurde in der GSMG-Meldung grundsätzlich bekannt gegeben.
	Melddatum	TT.MM.JJJJ	ASCII	Datum, an dem die Meldung erstellt wurde (Stichtag Datenabzug (Jahresultimo))	Für Personen und Organisationen, die nicht in der GSMG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten auch über nicht gemeldete Personen.	Wurde in der GSMG-Meldung grundsätzlich bekannt gegeben.
	Meldezeitraum	Jahr, für die die Meldung erstellt wurde – Format: JJJJ	ASCII	Das Jahr, für das die Meldung erfolgt	Für Personen und Organisationen, die nicht in der GSMG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten auch über nicht gemeldete Personen.	Wurde in der GSMG-Meldung grundsätzlich bekannt gegeben.

	Identifikationsfeld	Nur in der 1. Zeile VOR der Zeile mit den Feldnamen (zB „Listenname“)	ASCII	Dient der eindeutigen Zuordnung beim Einlesen der Datei	Für Personen und Organisationen, die nicht in der GSMG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten auch über nicht gemeldete Personen.	Müsste genauer geklärt werden, was hier gewünscht ist.
Info zum Kontoinhaber	Rechtsform	Rechtsform Schlüssel (zB: 1,2,3)	ASCII	Schlüsseldatei mit allen im Institut verwendeten Rechtsformen (natürliche Person oder Rechtsträger ist Inhaber des Kontos)	Für Personen und Organisationen, die nicht in der GSMG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten auch über nicht gemeldete Personen.	Wurde in der GSMG-Meldung grundsätzlich bekannt gegeben.
	Rechtsform-Text	Bsp: Natürliche Person, juristische Person, Personengesellschaft	ASCII	wenn keine Schlüsseldatei (natürliche Person oder Rechtsträger ist Inhaber des Kontos)	Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.
	Art der Gesellschaft	Verwahrinstitut, Staatl. Rechtsträger, Börsennotiert, etc.	ASCII	Schlüsseldatei, wenn erforderlich (natürliche Person oder Rechtsträger ist Inhaber des Kontos)	Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.
	Anonymer Kunde	Handelt es sich um einen Anonymen Kunden – ja/nein	ASCII		Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.

	Wohnsitz/Firmensitz	Land	ASCII	Schlüsseldatei mit allen im Institut verwendeten Rechtsformen	Für Personen und Organisationen, die nicht in der GMSG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten auch über nicht gemeldete Personen.	Wurde in der GMSG-Meldung grundsätzlich bekannt gegeben.
	Steuerliche Ansässigkeit/Steuerdomizil	Land	ASCII	Schlüsseldatei mit allen im Institut verwendeten Rechtsformen	Für Personen und Organisationen, die nicht in der GMSG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten auch über nicht gemeldete Personen.	Wurde in der GMSG-Meldung grundsätzlich bekannt gegeben.
	c/o Adresse	Land	ASCII	Schlüsseldatei mit allen im Institut verwendeten Rechtsformen	Für Personen und Organisationen, die nicht in der GMSG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten auch über nicht gemeldete Personen.	Wurde in der GMSG-Meldung grundsätzlich bekannt gegeben.
	Postlagernd?	Ja/nein oder 1/0	ASCII	undoc Account	Für Personen und Organisationen, die nicht in der GMSG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten auch über nicht gemeldete Personen.	Wurde in der GMSG-Meldung grundsätzlich bekannt gegeben.
	CRS-Meldestatus	ZB gemeldet, mutmaßlich meldepflichtig (interne Kontrolle)	ASCII	Schlüsseldatei, wenn erforderlich	Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.

		der Bank), nicht klassifiziert (anonyme Sparbücher?), nicht CRS-relevant usw				
	Telefonnummern	Telefonnummer mit Ländervorwahl (BSp +43 664 123456 xxx)	ASCII		Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.
	Selbstauskunft	ja/nein	ASCII		Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.
	Datum Selbstauskunft	TT.MM.JJJJ	ASCII		Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.
	Verfügungsberechtigte	Steuerlich. Ansässigkeit (steuerl. Sitz, Wohnsitz des Kunden) zB: „AT,AT,DE,IT,CH“ etc	ASCII	Meldezeitraum, zB ISO 3166 Alpha-2 oder Alpha-3	Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.
	Anzahl-V-berechtigte	Gesamtanzahl der Verfügungsberechtigten	Numeric	Meldezeitraum	Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.
	Zeichnungsberechtigte	Steuerl. Ansässigkeit (steuerl. Sitz, Wohnsitz des Kunden) zB: „AT, AT, DE,IT,CH“ etc	ASCII	Meldezeitraum, zB ISO 3166 Alpha-2 oder Alpha-3	Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.
	Anzahl-Z-berechtigte	Gesamtanzahl der Zeichnungsberechtigten	Numeric	Meldezeitraum	Nicht gemeldet.	Nicht gemeldet.
	Rechtsträger aktiv/passiv		ASCII		Für Personen und Organisationen, die nicht in der GMSG-Meldung enthalten sind, fehlen diese Angaben. Gefordert wurden alle Daten	Wurde in der GMSG-Meldung grundsätzlich bekannt gegeben.

In der ergänzenden Stellungnahme vom 30.04.2024 wurde seitens der belangten Behörde ein Ausschnitt des „Model Manual for CRSCompliance Audits“ vorgelegt, das auch der beschwerdeführenden Partei zur Verfügung gestellt wurde.

Die Unzuständigkeitsanzeige vom 03.04.2024 wurde der belangten Behörde übermittelt

Angaben zur GMSG-Meldung mV 22-04-2024

Betreffend die in der mündlichen Verhandlung getätigten Aussagen wurden hinsichtlich folgender Datenfelder (Feldname) folgende Anmerkungen getroffen:

- BLZ: dieses Datenfeld ist in der GM SG-Meldung nicht gefordert und insofern wurde diese Information durch das Unternehmen für alle Kunden nicht zur Verfügung gestellt. Die Aussage in dem Feld „Daten übermittelt laut bel. Behörde“ müsste lauten: „*Nicht gemeldet*“.
- Identifikationsfeld: dabei handelt es sich um technisches Feld, das für die Programmierung einer Prüfroutine (durch die belangte Behörde) benötigt wird. In dieses Feld ist eine eindeutige Bezeichnung der Datei einzuspielen (zB wäre ein Dateiname wie bspw „GMSG-2020“ eine Möglichkeit). Die Aussage in dem Feld „Daten übermittelt laut bel. Behörde“ müsste lauten: „*Nicht gemeldet*“.
- Rechtsform: dieses Datenfeld ist in der GMSG-Meldung nicht gefordert und insofern wurde diese Information durch das Unternehmen für alle Kunden nicht zur Verfügung gestellt. Die Aussage in dem Feld „Daten übermittelt laut bel. Behörde“ müsste lauten: „*Nicht gemeldet*“.
- KA: dieses Datenfeld ist in der GMSG-Meldung nicht gefordert und insofern wurde diese Information durch das Unternehmen für alle Kunden nicht zur Verfügung gestellt. Die Aussage in dem Feld „Daten übermittelt laut bel. Behörde“ müsste lauten: „*Nicht gemeldet*“.
- Zinsen: als Inhalt dieses Datenfeldes wurde die „Summe der Zinsgutschriften im Meldezeitraum in EUR“ angefordert. Die Aussage in dem Feld „Daten übermittelt laut bel. Behörde“ ist insofern einzuschränken, als diese Information der belangten Behörde nur für Personen und Organisationen, die in der GMSG-Meldung enthalten sind vorliegen, wenn die Meldung in EUR erfolgte, nicht hingegen, wenn die Meldung in einer Fremdwährung erfolgte. Dh, wenn die Meldung GM SG in Fremdwährung erfolgte, liegen die Beträge in Fremdwährung vor.
- Kontosaldo: als Inhalt dieses Datenfeldes wurde „in EUR zum Stichtag“ gefordert. Die Aussage in dem Feld „Daten übermittelt laut bel. Behörde“ ist insofern einzuschränken, als diese Information der belangten Behörde nur für Personen und Organisationen, die in der GMSG-Meldung enthalten sind vorliegen, wenn die Meldung in EUR erfolgte, nicht hingegen, wenn die Meldung in einer Fremdwährung erfolgte. Dh, wenn die Meldung GM SG in Fremdwährung erfolgte, liegen die Beträge in Fremdwährung vor.
- Depotstand: als Inhalt dieses Datenfeldes wurde „in EUR zum Stichtag“ gefordert. Die Aussage in dem Feld „Daten übermittelt laut bel. Behörde“ ist insofern einzuschränken, als diese Information der belangten Behörde nur für Personen und Organisationen, die in der GMSG-Meldung enthalten sind vorliegen, wenn die Meldung in EUR erfolgte, nicht hingegen, wenn die Meldung in einer Fremdwährung erfolgte. Dh, wenn die Meldung GM SG in Fremdwährung erfolgte, liegen die Beträge in Fremdwährung vor.

- Gesamtbruttoveräußerungserlöse: als Inhalt dieses Datenfeldes wurde „in EUR“ gefordert. Die Aussage in dem Feld „Daten übermittelt laut bel. Behörde“ ist insofern einzuschränken, als diese Information der belangten Behörde nur für Personen und Organisationen, die in der GMSG-Meldung enthalten sind vorliegen, wenn die Meldung in EUR erfolgte, nicht hingegen, wenn die Meldung in einer Fremdwährung erfolgte. Dh, wenn die Meldung GM SG in Fremdwährung erfolgte, liegen die Beträge in Fremdwährung vor.

Dazu führte die beschwerdeführende Partei in der Stellungnahme vom 06.06.2024 ergänzend vor:

BLZ	Wir stimmen dem FAG zu, dass diese Information in der GMSG-Meldung nicht vorhanden ist und somit die Bezeichnung „nicht übermittelt“ korrekt ist. Diese Information ist dem FAG aber sehr wohl aus anderen Quellen, nicht zuletzt öffentlich verfügbaren Quellen bekannt.
Identifikationsfeld	Hierbei handelt es sich um einen Dateinamen für die separate über die Meldung hinausgehende Auswertung. Da keine Auswertung zur Verfügung gestellt wurde, wurde auch kein Dateiname bekannt gegeben.
Rechtsform	Dieses Datenfeld fordert eine Kennzeichnung, ob es sich bei dem Kontoinhaber um eine natürliche Person oder um einen Rechtsträger handelt. Diese Information ist deutlich in der GMSG-Meldung mit den Kennzeichnungen „Individual“ bzw „Organisation“ erkennbar.
KA	Dieses Datenfeld fordert unserem Verständnis nach eine Kennzeichnung, ob es sich bei dem Konto um eine Einlagenkonto oder Verwahrkonto handelt. In der GMSG-Meldung wird die Art der Kontonummer angegeben. Hier gibt es folgende Kennzeichnungen, aus welchen erkennbar ist, um welche Art des Kontos es sich handelt: • <i>OECD601: IBAN International Bank Account Number (follows a known structure)</i> • <i>OECD602: OBAN Other Bank Account Number</i> • <i>OECD603: ISIN International Securities Identification Number (follows a known structure)</i> • <i>OECD604: OSIN Other Securities Identification Number</i>
	• <i>OECD605: Any other type of account number e.g. insurance contract</i>
Zinsen, Kontosaldo, Depotstand, Gesamtbruttoveräußerungserlöse	Der von der Behörde ergänzten Stellungnahme ist zuzustimmen, dass diese Informationen in der Meldung in der Originalwährung enthalten sind. Umso mehr ist zu hinterfragen, wofür eine Information der Beträge umgerechnet in Euro erforderlich sein sollte.

Die beschwerdeführende Partei bringt zusammengefasst ergänzend vor, es sei aus Sicht des meldepflichtigen Finanzinstituts angesichts der drohenden Rechtsverletzungen (BWG und Datenschutz) nicht zumutbar, eine Gesamtkontenliste mit derart umfangreichen Feldern, wie dies von der Außenprüfung verlangt wurde, zu übermitteln. Es sei zu hinterfragen, ob die Übermittlung der angeforderte Gesamtkontenliste mit 33 Feldern überhaupt erforderlich ist und ob zur Prüfung der Einhaltung der Sorgfalts- und Meldepflichten, nicht gelindere Mittel ausreichend wären.

§ 38 Abs 2 Z 10 BWG beziehe sich nur auf den automatischen Informationsaustausch gemäß GMSG bezieht. Eine abgabenbehördliche Prüfung (auch wenn diese im Zusammenhang mit dem GMSG erfolgt) sei nicht unter den Begriff "automatischer Informationsaustausch" zu subsumieren und diene auch nicht notwendigerweise diesem Zweck. Schließlich könne der automatische Informationsaustausch auch ohne abgabenbehördliche Prüfungsmaßnahmen erfolgen. Dementsprechend sei von dieser Ausnahmebestimmung auch eine über den automatischen Informationsaustausch hinausgehende Weitergabe von Kundendaten, wie dies aktuell im Rahmen der Außenprüfung gefordert wird, zur Ermöglichung der Kontrolle der Sorgfalts- und Meldepflichten gemäß GMSG durch die Abgabenbehörden nicht gedeckt.

Gemäß § 1 Abs 2 Datenschutzgesetz („DSG“) sei ein Eingriff in das verfassungsrechtlich geschützte Grundrecht auf Datenschutz nur möglich, sofern ein entsprechendes, den Eingriff rechtfertigendes Gesetz vorliegen sollte, nur mit den gelindesten Mitteln zulässig. Solche gelinderen Mittel seien auch explizit für die Ausübung von Kontrollmaßnahmen betreffend die Einhaltung der Sorgfalts- und Meldepflichten des GMSG durch die OECD für die teilnehmenden Staaten definiert worden. Somit dürfe sich auch die Finanzverwaltung nur der gelindesten, zum Ziel führenden Art der Datenverarbeitung bedienen.

Die belangte Behörde beschränke sich jedoch nicht auf die Anforderung von Informationen, die aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des GMSG in die Meldung aufzunehmen sind, sondern erweitere diese Informationen um eine Vielzahl an weiteren Informationen, die keinen gesetzlichen Ursprung haben und lediglich für die Kontrolle der Einhaltung der Sorgfalts- und Meldepflichten des GMSG übermittelt werden sollen. Abgesehen davon, dass keine Rechtsgrundlage betreffend die Übermittlung der „Datenanforderung-GMSG“ vorliege, seien zusätzlich auch keine konkreten Aufbewahrungsfristen, noch weitere technische und organisatorische Maßnahmen, die gem Art 32 DSGVO auch dem Stand der Technik entsprechen, mitgeteilt worden. Eine Verpflichtung zur Übermittlung von personenbezogenen Daten zum Zwecke der Durchführung von Kontrollmaßnahmen würde nicht in §§ 110, 111 GMSG statuiert. Vielmehr sollten die Finanzinstitute der zuständigen Abgabenbehörde über die Einhaltung der Meldeverpflichtung "berichten".

In der mündlichen Verhandlung am 11.06.2024 wurde die Frage des Richters, ob GMSG-Prüfungen auch außerhalb des X durchgeführt wurden, von den Vertretern der belangten

Behörde bejaht. Auch wurde eingeräumt, dass in diesen Prüfungsverfahren von den Finanzinstituten ähnliche Unterlagen angefordert.

.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 5.12.2022 hat die belangte Behörde angefordert:

„1) Liste in elektronischer Form-

- *Dateiformat: excel, csv- - -*
- *Grunddatenmenge: alle Arten von Konten sowie Depots aller Kunden, die für die Einstufung einer GMSG-Meldepflicht relevant sind*
- *Datenfelder lt Anhang (Mindeststandard):*
- *Falls mehrere Datenfelder zu einer Information vorliegen, zB Adresse, Telefonnummer => Vorlage aller Datenfelder, die die Informationen lt Mindeststandard betreffen.*
- *Auf freiwilliger Basis: zusätzlich das Datenfeld „KESt-Pflicht“*
- *Stichtag: 31.12.2020, 31.12.2021*

2) Bericht über die Kontrollmaßnahmen gem § 110 GMSG für den Zeitraum 2018 – 2021“

Bei Nichterbringung der Leistung gemäß § 111 Bundesabgabenordnung wurde eine Zwangsstrafe von 500,00 Euro angedroht. Als Frist wurde der 11.01.2023 gesetzt.

In der Stellungnahme vom 11. Jänner 2023 hielt die beschwerdeführende Partei fest, dass die im Auskunftersuchen geforderte extrem umfangreiche Datenvorlage sowohl auf Basis der relevanten Bestimmungen in Bezug auf das Bankgeheimnis als auch datenschutzrechtlich für nicht zulässig und nicht im Einklang mit verfahrensrechtlichen Grundsätzen der BAO sei. Es wurde ersucht von der Vorschreibung einer Zwangsstrafe Abstand zu nehmen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 02.02.2023 wurde die mit Erinnerung vom 05.12.2022 (zugestellt am 12.12.2022) angedrohte Zwangsstrafe zur Vorlage von Unterlagen zur Kontrolle der Einhaltung der Sorgfaltspflichten iSd § 111 GMSG gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) mit 500,00 Euro festgesetzt.

Dagegen wurde rechtzeitig Beschwerde eingebracht, die mir Beschwerdevorentscheidung vom 04.05.2023 abgewiesen wurde. Nach Einbringung eines Fristverlängerungsantrages mit Eingabe vom 01.06.2023 wurde rechtzeitig mit Anbringen vom 28.06.2023 ein Vorlageantrag eingebracht. Mit Vorlagebericht vom 02.04.2024 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Nach Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch den Senat führte der zuständige Einzelrichter am 22.04.2024 und 11.06.2024 mündliche Verhandlungen durch.

In der mündlichen Verhandlung vom 11.06.2024 wurde seitens des Richters folgender Sachverhalt von den Parteien unwidersprochen festgestellt:

„Im Zuge der Überprüfung Meldungen nach dem Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz (GMSG), BGBl I Nr 116/2015 während einer Außenprüfung (AP) für die Jahre 2018 – 2020 und einer Nachschau für die Jahre 2021 -2022 forderte die belangte Behörde für die Stichtage 31.12.2020 bzw 31.12.2021 eine Liste mit einem Mindeststandard an Datenfeldern aller Arten von Konten sowie Depots aller Kunden an. Dies unabhängig davon, ob es sich um nach dem GMSG meldepflichtige oder nicht meldepflichtige Kunden und Konten handelt. Die belangte Behörde forderte diese Daten (in ihrer Gesamtheit) für die Überprüfung der Einhaltung der Sorgfalts- und Meldepflichten des GMSG an. Ebenfalls wurde die Dokumentation über die der beschwerdeführenden Partei selbst durchgeführten internen Kontrollen angefordert.

Die beschwerdeführende Partei verweigert zumindest teilweise die geforderte umfangreiche Datenübermittlung mit dem Hinweis auf die fehlende Erforderlichkeit, Bedenken aufgrund Bestimmungen des Bankgeheimnisses sowie des Datenschutzrechts. Eingewendet wird neben datenschutzrechtlichen und bankrechtlichen Schranken auch das Fehlen einer Offenlegungspflicht in dem Umfang, als Daten von der Behörde angefragt werden. Angeboten wurde die Einigung auf die Übermittlung bestimmter Datenfelder und Informationen, die jedoch von der belangten Behörde als unzureichend abgelehnt wurde.“

Zudem werden die von der belangten Behörde geforderten Mindeststandards auch bei GMSG-Prüfungen auch außerhalb des X angefordert.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, sowie aus den Vorbringen im Zuge der mündlichen Verhandlung und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die einschlägigen Bestimmungen des Bundesgesetzes zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz – GMSG) StF: BGBl. I Nr. 116/2015 lauten:

„Allgemeine Meldepflichten

§ 3. (1) Vorbehaltlich des § 6 meldet jedes meldende Finanzinstitut für jedes meldepflichtige Konto dieses meldenden Finanzinstitutes dem zuständigen Finanzamt die folgenden Informationen:

1. *von jeder meldepflichtigen Person, die Kontoinhaber ist*
 - a) *Name,*
 - b) *Adresse,*
 - c) *Ansässigkeitsstaat(en),*
 - d) *ausländische Steueridentifikationsnummer(n), sowie*
 - e) *Geburtsdatum und Geburtsort (bei natürlichen Personen),*
2. *von jedem Rechtsträger, der Kontoinhaber ist und für den nach Anwendung der Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten nach den §§ 33 bis 53 eine oder mehrere beherrschende Person(en) ermittelt wurden, die meldepflichtige Personen sind*
 - a) *Name,*
 - b) *Adresse,*
 - c) *Ansässigkeitsstaat(en) und (sofern vorhanden) andere Ansässigkeitsstaaten und*
 - d) *ausländische Steueridentifikationsnummer(n);*
 - e) *sowie von jeder meldepflichtigen Person*
 - aa) *Name,*
 - bb) *Adresse,*
 - cc) *Ansässigkeitsstaat(en)*

dd) ausländische Steueridentifikationsnummer(n), sowie

ee) Geburtsdatum und Geburtsort.

(1a) Das zuständige Finanzamt ist das Finanzamt für Großbetriebe.

(2) Weiters sind die folgenden Informationen zu melden:

1. die Kontonummer oder deren funktionale Entsprechung, wenn keine Kontonummer vorhanden ist;
2. der Name und die österreichische Steueridentifikationsnummer des meldenden Finanzinstituts;
3. der Kontosaldo oder wert (einschließlich des Barwerts oder Rückkaufwerts bei rückkaufsfähigen Versicherungs- oder Rentenversicherungsverträgen) zum Ende des betreffenden Kalenderjahrs oder, wenn das Konto im Laufe des Jahres beziehungsweise Zeitraums aufgelöst wurde, die Auflösung des Kontos.

(3) Zusätzlich zu den in den Abs. 1 und 2 angeführten Informationen sind bei Verwahrkonten zu melden:

1. der Gesamtbruttobetrag der Zinsen, der Gesamtbruttobetrag der Dividenden und der Gesamtbruttobetrag anderer Einkünfte, die mittels der auf dem Konto vorhandenen Vermögenswerte erzielt und jeweils auf das Konto (oder in Bezug auf das Konto) im Laufe des Kalenderjahrs eingezahlt oder dem Konto gutgeschrieben wurden, sowie
2. die Gesamtbruttoerlöse aus der Veräußerung oder dem Rückkauf von Finanzvermögen, die während des Kalenderjahrs auf das Konto eingezahlt oder dem Konto gutgeschrieben wurden und für die das meldende Finanzinstitut als Verwahrstelle, Makler, Bevollmächtigter oder anderweitig als Vertreter für den Kontoinhaber tätig war.

(4) Zusätzlich zu den in den Abs. 1 und 2 angeführten Informationen ist bei Einlagenkonten der Gesamtbruttobetrag der Zinsen, die während des Kalenderjahrs auf das Konto eingezahlt oder dem Konto gutgeschrieben wurden, zu melden.

(5) Zusätzlich zu den in den Abs. 1 und 2 angeführten Informationen ist bei allen anderen Konten, die nicht unter Abs. 3 oder 4 fallen, der Gesamtbruttobetrag, der in Bezug auf das Konto während des Kalenderjahrs an den Kontoinhaber gezahlt oder ihm gutgeschrieben wurde und für den das meldende Finanzinstitut Schuldner oder Verpflichteter ist, einschließlich der Gesamthöhe aller Einlösungsbeträge, die während des Kalenderjahrs an den Kontoinhaber geleistet wurden, zu melden.

(6) In den gemeldeten Informationen muss die Währung genannt werden, auf die die Beträge lauten.

Zeitpunkt, Form und Übermittlung der Meldung

§ 4. (1) Meldende Finanzinstitute haben die Meldung jeweils bis Ende des Monats Juli eines Kalenderjahres für den davor liegenden Meldezeitraum zu übermitteln. Die Übermittlung hat elektronisch zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. Die Meldung gilt als Abgabenerklärung.

(2) § 112 Abs. 2 ist sinngemäß anzuwenden.

(3) Die meldenden Finanzinstitute melden dem zuständigen Finanzamt nur Informationen betreffend jene Staaten und Jurisdiktionen, die

- 1. teilnehmende Staaten gemäß § 91 Z 1 und Z 3 sind, oder*
- 2. teilnehmende Staaten gemäß § 91 Z 2 sind, welche entweder die in § 7 der mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014, BGBl. III Nr. 182/2017, über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (OECD-MCAA) geforderten Voraussetzungen erfüllen oder ein anderes bilaterales Übereinkommen abgeschlossen haben. Eine Liste dieser Staaten und Jurisdiktionen findet sich in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu § 91 Z 2 GMSG über die Liste der teilnehmenden Staaten in der jeweils gültigen Fassung.*

Identifikation von meldepflichtigen Konten und Information der zu meldenden Personen

§ 5. (1) Zur Durchführung dieses Bundesgesetzes ist jedes meldende Finanzinstitut verpflichtet, die in § 3 bzw. § 12 genannten Informationen für alle Kontoinhaber und sonstigen Kunden hinsichtlich aller bestehenden Konten und aller Neukonten zu ermitteln, zu erfassen, zu speichern und zu verarbeiten, unabhängig davon, ob es sich bei dem Kontoinhaber oder dem sonstigen Kunden um eine meldepflichtige Person im Sinne dieses Gesetzes handelt.

(2) Jedes meldende Finanzinstitut teilt vor der erstmaligen Übermittlung der Informationen an das zuständige Finanzamt jeder betroffenen Person in allgemeiner Form mit oder macht dieser zugänglich, dass die gemäß diesem Gesetz ermittelten Informationen, soweit aufgrund dieses Bundesgesetzes erforderlich, an das Finanzamt übermittelt werden.

(3) Jedes meldepflichtige Finanzinstitut hat die gemäß diesem Bundesgesetz übermittelten Informationen 5 Jahre nach Ablauf des Meldezeitraumes, auf den sich diese Informationen beziehen, zu löschen.

Entfall von Meldepflichten

§ 6. (1) Ungeachtet des § 3 Abs. 1 müssen die Steueridentifikationsnummer(n) oder das Geburtsdatum in Bezug auf meldepflichtige Konten, die bestehende Konten sind, nicht gemeldet werden, wenn diese Steueridentifikationsnummer(n) beziehungsweise dieses Geburtsdatum nicht in den Unterlagen des meldenden Finanzinstituts enthalten sind und nicht nach innerstaatlichem Recht oder anderen Rechtsinstrumenten der Union von diesem meldenden Finanzinstitut zu erfassen sind. Ein meldendes Finanzinstitut ist jedoch verpflichtet, angemessene Anstrengungen zu unternehmen, um bei bestehenden Konten die Steueridentifikationsnummer(n) und das Geburtsdatum bis zum Ende des zweiten Kalenderjahrs, das dem Jahr folgt, in dem bestehende Konten als meldepflichtige Konten identifiziert wurden, zu beschaffen.

(2) Ungeachtet des § 3 Abs. 1 ist die Steueridentifikationsnummer nicht zu melden, wenn vom betreffenden Ansässigkeitsstaat keine Steueridentifikationsnummer ausgegeben wird.

(3) Ungeachtet des § 3 Abs. 1 ist der Geburtsort nicht zu melden, es sei denn,

1. das meldende Finanzinstitut hat oder hatte ihn nach innerstaatlichem Recht zu beschaffen und zu melden oder das meldende Finanzinstitut hat oder hatte ihn nach einem geltenden oder am 5. Jänner 2015 geltenden Rechtsinstrument der Union zu beschaffen und zu melden und

2. er ist in den elektronisch durchsuchbaren Daten des meldenden Finanzinstituts verfügbar.

2. Hauptstück

Allgemeine Sorgfaltspflichten

Meldepflichtiges Konto

§ 7. (1) Ein Konto gilt ab dem Tag als meldepflichtiges Konto, an dem es nach den Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten in den §§ 7 bis 53 als solches identifiziert wird und, sofern nichts anderes vorgesehen ist, müssen die Informationen in Bezug auf ein meldepflichtiges Konto jährlich in dem Kalenderjahr gemeldet werden, das dem Jahr folgt, auf das sich die Informationen beziehen.

(2) Der Saldo oder Wert eines Kontos wird zum letzten Tag des Kalenderjahrs ermittelt.

(3) Ist eine Saldo- oder Wertgrenze zum letzten Tag eines Kalenderjahrs zu ermitteln, so muss der betreffende Saldo oder Wert zum letzten Tag des Meldezeitraums ermittelt werden, der mit diesem Kalenderjahr oder innerhalb dieses Kalenderjahrs endet.

Inanspruchnahme von Dienstleistern

§ 8. Jedes meldende Finanzinstitut kann zur Erfüllung der ihm auferlegten Melde- und Sorgfaltspflichten Dienstleister in Anspruch nehmen. In diesem Fall bleibt das meldende Finanzinstitut für die Erfüllung seiner Pflichten verantwortlich.

Freiwillige Anwendung strengerer Standards

§ 9. Jedes meldende Finanzinstitut kann

1. die für Neukonten geltenden Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten auf bestehende Konten anwenden oder

2. die für Konten von hohem Wert geltenden Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten auf Konten von geringem Wert anwenden.“

....

„Kontrollmaßnahmen der meldenden Finanzinstitute

§ 110. (1) Meldende Finanzinstitute haben geeignete Kontrollmaßnahmen zu ergreifen, um die Einhaltung der Meldeverpflichtung gemäß § 3 und der Sorgfaltspflichten nach den Hauptstücken 3 bis 7 dieses Gesetzes sicherzustellen.

(2) Die meldenden Finanzinstitute berichten der zuständigen Abgabenbehörde aus Anlass von Maßnahmen gemäß § 144, § 147 und § 153a BAO über die Kontrollmaßnahmen gemäß Abs. 1.

Zuständigkeit für die Kontrolle der Einhaltung der Sorgfalts- und Meldeverpflichtungen

§ 111. Die Kontrolle der Einhaltung der Vorschriften der §§ 3 bis 53 obliegt dem zuständigen Finanzamt. Hierbei sind die für die Erhebung der Abgaben geltenden Bestimmungen, wie insbesondere die Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961, sinngemäß anzuwenden. Die Meldungen (§ 3) gelten als Abgabenerklärungen.“

Diese Bestimmung regelt die innerstaatliche Zuständigkeit der Abgabenbehörden für die Kontrolle und Einhaltung der Vorschriften der §§ 3 bis 53 GMSG. Dabei kommen sinngemäß die für die Erhebung der Abgaben geltenden Bestimmungen, insbesondere die BAO, zur Anwendung. Die Bestimmung sieht auch die gesetzliche Fiktion vor, dass die Meldungen als Abgabenerklärung gelten. Dies dient ausschließlich der Anwendung dieses Bundesgesetzes und zeitigt keine darüber hinaus gehenden Auswirkungen auf die Finanzinstitute (vgl. EräutRV 685 BlgNR 25. GP 21).

§ 110 GMSG verweist ausdrücklich auf die §§ 144 und 147 der Bundesabgabenordnung (BAO) welche lauten:

„§ 144. (1) Für Zwecke der Abgabenerhebung kann die Abgabenbehörde bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten. Nachschau kann auch bei einer anderen Person gehalten werden, wenn Grund zur Annahme besteht, daß gegen diese Person ein Abgabenanspruch gegeben ist, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann.

*(2) In Ausübung der Nachschau (Abs. 1) dürfen Organe der Abgabenbehörde Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigen, die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung **maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen.***

§ 147. (1) Bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, kann die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).“

Die Vorlage und Einsichtnahme in Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen kann durch Festsetzung einer Zwangsstrafe (§ 111 BAO) erzwungen werden. Auch zur **Überprüfung von Abgabenbefreiungen** oder Begünstigungen können Nachschauen durchgeführt werden, da stets potentielle Abgabenansprüche bestehen können (vgl. *Stoll*, BAO, 1609). Zur Durchführung einer Außenprüfung werden die Prüfungsorgane dazu ermächtigt, die **Buchführung und sämtliche Aufzeichnungen**, die einer Abgabe zugrunde liegen, **lückenlos zu prüfen**. Der Abgabepflichtige hat hierbei mitzuwirken. Aufgrund der Eingriffsintensität einer Außenprüfung ist deren Ablauf im Abgabenverfahrensrecht genau geregelt (vgl. Rzeszut/Lang, Außenprüfung (Stand 13.02.2024 Lexis Briefings in lexis360.at)).

Gegen die Befugnis der Abgabenbehörde sämtliche Aufzeichnungen lückenlos zu prüfen steht nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei das Bankgeheimnis entgegen. Dazu ist im § 38 Bankwesengesetz BGBl. Nr. 532/1993 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2023 Folgendes geregelt:

„IX. Bankgeheimnis

§ 38. (1) Kreditinstitute, ihre Gesellschafter, Organmitglieder, Beschäftigte sowie sonst für Kreditinstitute tätige Personen dürfen Geheimnisse, die ihnen ausschließlich auf Grund der Geschäftsverbindungen mit Kunden oder auf Grund des § 75 Abs. 3 anvertraut oder zugänglich gemacht worden sind, nicht offenbaren oder verwerten (Bankgeheimnis). Werden Organen von Behörden sowie der Oesterreichischen Nationalbank bei ihrer dienstlichen Tätigkeit Tatsachen bekannt, die dem Bankgeheimnis unterliegen, so haben sie das Bankgeheimnis als Amtsgeheimnis zu wahren, von dem sie nur in den Fällen des Abs. 2 entbunden werden dürfen. Die Geheimhaltungsverpflichtung gilt zeitlich unbegrenzt.

(2) Die Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses besteht nicht

1. *in einem Strafverfahren gegenüber den Staatsanwaltschaften und Gerichten nach Maßgabe der §§ 116, 210 Abs. 3 der Strafprozeßordnung 1975 – StPO, BGBl. Nr. 631/1975, und in einem Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, gegenüber den Finanzstrafbehörden nach Maßgabe der §§ 89, 99 Abs. 6 des Finanzstrafgesetzes – FinStrG, BGBl. Nr. 129/1958;*
2. *im Falle der Verpflichtung zur Auskunftserteilung nach § 41 Abs. 1 und 2, § 61 Abs. 1, § 93 und § 93a;*
3. *im Falle des Todes des Kunden gegenüber dem Abhandlungsgericht und Gerichtskommissär;*
4. *wenn der Kunde minderjährig oder sonst pflegebefohlen ist, gegenüber dem Vormundschafts- oder Pflegschaftsgericht;*
5. *wenn der Kunde der Offenbarung des Geheimnisses ausdrücklich und schriftlich zustimmt;*
6. *für allgemein gehaltene bankübliche Auskünfte über die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens, wenn dieses der Auskunftserteilung nicht ausdrücklich widerspricht;*
7. *soweit die Offenbarung zur Klärung von Rechtsangelegenheiten aus dem Verhältnis zwischen Kreditinstitut und Kunden erforderlich ist;*
8. *hinsichtlich der Meldepflicht des § 25 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes;*
9. *im Fall der Verpflichtung zur Auskunftserteilung an die FMA gemäß dem WAG und dem BörseG;*
10. ***für Zwecke des automatischen Informationsaustausches von Informationen über Finanzkonten gemäß dem Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz – GMSG, BGBl. I Nr. 116/2015;***
11. *gegenüber Abgabenbehörden des Bundes auf ein Auskunftsverlangen gemäß § 8 des Kontenregister- und Konteneinschaugesetzes – KontRegG, BGBl. I Nr. 116/2015;*
12. *hinsichtlich der Übermittlungspflicht des § 3 KontRegG und der Auskunftserteilung nach § 4 KontRegG;*
13. *Hinsichtlich der Meldepflicht der §§ 3 und 5 des Kapitalabfluss-Meldegesetzes, BGBl. I Nr. 116/2015;*

14. hinsichtlich der Informationsbereitstellung gemäß § 16 Abs. 6 FM GwG und des Informationsaustausches gemäß § 22 Abs. 2 und § 24 Abs. 6 FM GwG jeweils zur Verhinderung der Geldwäscherei oder Terrorismusfinanzierung;

15. hinsichtlich der Übermittlungspflicht gemäß § 18a Abs. 8 des Umsatzsteuergesetzes 1994 – UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, für die Zwecke von Art. 24b der Verordnung (EU) Nr. 904/2010.

(3) Ein Kreditinstitut kann sich auf das Bankgeheimnis insoweit nicht berufen, als die Offenbarung des Geheimnisses zur Feststellung seiner eigenen Abgabepflicht erforderlich ist.

(4) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 3 gelten auch für Finanzinstitute und Unternehmen der Vertragsversicherung bezüglich § 75 Abs. 3 und für Sicherungseinrichtungen, ausgenommen die gemäß den §§ 93 bis 93b erforderliche Zusammenarbeit mit anderen Sicherungssystemen sowie Einlagensicherungseinrichtungen und Anlegerentschädigungssystemen.

(5) (Verfassungsbestimmung) Die Abs. 1 bis 4 können vom Nationalrat nur in Anwesenheit von mindestens der Hälfte der Abgeordneten und mit einer Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen Stimmen abgeändert werden.

(6) Ist für die Erbringung von Bankgeschäften mit dem Kunden die Verwendung von Fernkommunikationsmitteln vereinbart, so kann das Schriftlichkeitserfordernis für die Entbindung vom Bankgeheimnis durch den Kunden gemäß Abs. 2 Z 5 abweichend von § 886 ABGB durch die starke Kundenauthentifizierung gemäß § 4 Z 28 ZaDiG 2018 erfüllt werden.“

Mit dem GMSG wurde die Richtlinie 2014/107/EU zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. Nr. L 359 vom 16.12.2014 S. 1, umgesetzt (Artikel 4 – GMSG). Zu diesem Zweck hat der Gesetzgeber im § 38 Abs. 2 Z 10 BWG eine Ausnahme vom Bankgeheimnis normiert. Gleichzeitig sehen § 4 Abs. 1 letzter Satz GMSG und § 111 GMSG die gesetzliche Fiktion vor, dass die Meldungen als **Abgabenerklärung** gelten. Diese gesetzliche Fiktion bewirkt, dass es sich bei der **GMSG-Meldung um eine eigene Abgabepflicht der Kreditinstitute** handelt. Wer Abgabepflichtiger ist, ergibt sich aus den materiellen Abgabenvorschriften (VwGH 13.12.2012, 2010/16/0227 und 0230). Alle nach den Abgabenvorschriften Verpflichteten, also alle, denen **abgabengesetzlich Pflichten** auferlegt sind und somit die Erfüllung dieser Pflichten (hier: Meldepflicht) schulden, sind abgabenrechtlich Schuldner, also „Abgabepflichtige“ im formellen Sinn sind (vgl. Stoll, BAO, 765). Der Gesetzgeber hat im GMSG ausdrücklich eine Meldeverpflichtung für Kreditinstitute normiert und in § 111 GMSG normiert, dass deren GMSG-Meldung als Abgabenerklärungen gelten. Somit ist diese **Meldepflicht als Abgabepflicht** im formellen Sinn anzusehen. Die beschwerdeführende Partei kann sich insoweit nicht auf das Bankgeheimnis berufen, als die Offenbarung des Geheimnisses zur Feststellung dieser eigenen Abgabepflicht (hier: Meldepflicht nach dem GMSG) erforderlich ist. Dem Einwand, dem

Ausnahmetatbestand des § 38 Abs. 3 BWG komme für eine Offenlegung gemäß „Datenanforderung-GMSG“ somit nicht in Frage, da diese nicht im Zusammenhang mit der Feststellung der Abgabepflicht (im Sinn von Steuerpflicht) des Kreditinstituts stehe, ist daher nicht zu folgen. Diese Ansicht würde es der belangten Behörde entgegen des gesetzlichen Auftrages in § 110 Abs. 2 GMSG unmöglich machen, zu überprüfen, ob die von der beschwerdeführenden Partei abgegebenen GMSG-Meldungen (= Abgabenerklärungen) auch richtig sind. Damit kann sich die beschwerdeführende Partei nicht auf das Bankgeheimnis berufen, sodass die Datenanforderung der belangten Behörde aus diesem Blickwinkel heraus rechtmäßig war.

Die sinngemäß anzuwendenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung zum Datenschutz lauten wie folgt:

„F. Datenschutz

§ 48d. (1) Die ganz oder teilweise automatisierte sowie die nichtautomatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine Abgabenbehörde ist zulässig, wenn sie für Zwecke der Abgabenerhebung oder sonst zur Erfüllung ihrer Aufgaben oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist.

(2) Die Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2016/679 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. Nr. L 119 vom 4.5.2016 S. 1 (im Folgenden: DSGVO), durch eine Abgabenbehörde ist zulässig, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 und ein erhebliches öffentliches Interesse im Sinne des Art. 9 Abs. 2 lit. g DSGVO vorliegen.“

Die beschwerdeführende Partei geht davon aus, dass es eines klaren gesetzlichen Rahmens für eine zulässige Datenverarbeitung im Rahmen des § 48d BAO benötige. Ohne konkrete gesetzliche Grundlage sowie ohne konkreten Verdacht könnten Dritte nicht zur standardmäßigen Übermittlung von Daten oder Informationen verpflichtet werden. Es sei offenkundig, dass das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung im öffentlichen Interesse liegt. Allerdings seien auch hierbei die datenschutzrechtlichen Grundsätze der Datenminimierung und Zweckbindung zu beachten und der Informationsaustausch auf jenes Maß zu beschränken, das zum Zwecke der Verhinderung von Steuerhinterziehung und zur Erreichung des Ziels einer gleichmäßigen Besteuerung geeignet und unbedingt erforderlich ist. Die Übermittlung von umfassenden personenbezogenen Daten für Zwecke einer Kontrolle der Einhaltung der Sorgfalts- und Meldeverpflichtungen im Rahmen des GMSG ohne entsprechende Rechtsgrundlage gem Art 6 Abs. 1 DSGVO sei daher überschießend. Weder sei die Kontrolle Ausübung der Sorgfalts- und Meldeverpflichtungen durch die Befüllung der „Datenanforderung-GMSG“ verhältnismäßig, noch sei diese das gelindeste Mittel für die Ausübung einer solchen Kontrollmaßnahme. Ein schrankenloser Zugriff wäre auch mit dem

Legalitätsprinzip gemäß Art 18 B-VG nicht vereinbar, da es die richterliche Kontrolle im Rahmen des Gesetzes schier unmöglich machen würde. § 48d BAO könne nicht als alleinige Rechtsgrundlage einer Datenverarbeitung herangezogen werden, sofern in den Materiengesetzen, wie dem GMSG, keine hinreichend bestimmte gesetzliche Pflicht zur Offenlegung der vom Finanzamt angeforderten personenbezogenen Daten vorliegt. Die gesetzliche Vorgabe hätte dem Verantwortlichen einen Eingriff in klar bestimmter Weise aufzuerlegen und dieser hat dabei öffentliche Interessen wahrzunehmen.

Die Verarbeitung personenbezogener Daten bei Wahrnehmung einer im öffentlichen Interesse gelegenen Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt ist gemäß Art 6 Abs 1 lit e iVm Abs 3 Datenschutz-Grundverordnung (EU) 2016/679 (DSGVO) nur bei Vorliegen einer entsprechenden Rechtsgrundlage zulässig. Bereits aus § 144 Abs. 2 BAO, auf den § 110 GMSG ausdrücklich Bezug nimmt, ergibt sich, dass Organe der Abgabenbehörden die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen dürfen. Somit liegt im Verweis des § 110 Abs. 2 GMSG auf § 144 BAO eine ausreichende Rechtsgrundlage für die von der belangten Behörde vorgenommenen Datenanforderungen vor, zumal hier ein ausdrückliches Recht auf Vorlage der von der belangten Behörde verlangten Daten eingeräumt wird. So sieht auch § 131 Abs. 3 BAO, der auch nach § 111 GMSG sinngemäß anzuwenden ist, vor:

„Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.“

Genau dies wurde von der belangten Behörde verlangt, als sie die GMSG-Mindeststandards für alle Kontoinhaber angefordert hat. Auch hier liegt eine konkrete gesetzliche Grundlage für die Datenanforderung der belangten Behörde vor.

Wie die belangte Behörde im Vorlagebericht zutreffend ausführt, bildet neben den spezifischen gesetzlichen Grundlagen der einzelnen Abgabenvorschriften § 48d Abs. 1 BAO die (generelle) Rechtsgrundlage dafür, dass Abgabenbehörden personenbezogene Daten verarbeiten dürfen. Aus §§ 110 und 111 GMSG ergibt sich der gesetzliche Auftrag zur Überprüfung der Meldepflicht (dh nicht nur der gemeldeten Daten) und der ausgeübten Sorgfalt. Sowohl die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO als auch die

Auskunftspflicht gemäß § 143 BAO sind für die Überprüfung der Abgabenerklärungen nach dem GMSG maßgeblich. Aus dem Gebot der gesetzmäßigen und gleichmäßigen Behandlung von Abgabepflichtigen gemäß § 114 Abs. 1 BAO ist es zur Beurteilung, ob das Finanzinstitut seine Melde- und Sorgfaltspflichten erfüllt hat, notwendig, dass auch die nicht gemeldeten Konten eingesehen werden. Außerdem müssen Prüfungshandlungen – wie die belangte Behörde zutreffend ausführt - gleichermaßen die kooperativen als auch die nicht-vollumfänglich kooperativen Finanzinstitute erfassen. Der belangten Behörde ist auch zuzustimmen, dass die gewählte Vorgehensweise, die der Abgabenbehörde offenzulegenden Parameter so zu wählen, dass eine Stichprobe klein gehalten werden kann, das gelindeste Mittel darstellt und entspricht dem Verhältnismäßigkeitsprinzip, da der Aufwand für die Finanzinstitute dadurch im Rahmen gehalten wird. Dies ergibt sich insbesondere dadurch, dass die von der beschwerdeführenden Partei verlangten Mindeststandards – wie in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich dargelegt – auch bei anderen Prüfungen von Kreditinstituten (auch außerhalb des X) angefordert werden. Die belangte Behörde weißt zutreffend darauf hin, dass die auf § 4 und § 111 GMSG iVm § 115 BAO basierende Datenverarbeitung ein verhältnismäßiger und minimalinvasiver Eingriff in das Grundrecht auf Datenschutz ist und in der Durchführung von Unionsrecht anhand der österreichischen Abgabenvorschriften erfolgt. Die Möglichkeit einer Einsicht in die erhobenen Daten ist zudem ausschließlich auf Organe der Finanzverwaltung im Rahmen ihrer dienstlichen Tätigkeit beschränkt. Die von der beschwerdeführenden Partei behaupteten datenschutzrechtlichen Bedenken liegen daher nicht vor.

§ 111 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

„(1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

(2) Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muß der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.“

Nur die Befolgung der von Abgabenbehörden aufgrund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, sind mit Zwangsstrafe erzwingbar.

Solche Anordnungen können betreffen die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren, sonstigen Schriften und Urkunden gemäß § 138 Abs. 2 BAO oder die Hilfeleistung bei Amtshandlungen (vgl. VwGH 22. 2. 2000, 96/14/0079). Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre (vgl. VwGH 16.2.1994, 93/13/0025). Unzumutbar wäre eine geforderte Leistung etwa dann, wenn sie nur unter unverhältnismäßig großem (finanziellem oder zeitlichem) Aufwand erbracht werden könnte und der Aufwand dafür in Relation zum möglichen Ergebnis in keinem Verhältnis zum objektiven behördlichen Interesse an der Leistung stünde (vgl. BFG 6.9.2019, RV/5100011/2017). Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist weiters unzulässig, wenn dadurch gesetzliche Verschwiegenheitspflichten umgangen werden sollen (vgl. VwGH 19.5.1993, 91/13/0249).

Im gegenständlichen Fall wird von der beschwerdeführenden Partei eine Unzumutbarkeit darin gesehen, dass diese auf Grund der drohenden Rechtsverletzungen (BWG und Datenschutz) vorliege. Wie bereits ausführlich dargelegt, sind die Datenanforderung sowohl aus Sicht des BWG als auch aus datenschutzrechtlicher Sicht zulässig, sodass die behauptete Unzumutbarkeit nicht vorlegt.

Die beschwerdeführende Partei versucht, indem sie einzelne Prüffelder der belangten Behörde als „unbedeutsam“ und „unverhältnismäßig“ qualifiziert, die im Gesetz eingeräumte umfassende Prüfungsbefugnis zu beschränken. Auch die Ausnahme des § 38 Abs. 3 BWG dient dem Zweck eine lückenlose Prüfung zu ermöglichen. Es ist somit nicht im Sinn des Gesetzes, das umfassende Prüfbefugnisse einräumt, wenn eine umfassende Auskunft bzw. Einsichtnahme in Unterlagen aus diesem Grund verweigert wird. Kern der Sache ist, dass die beschwerdeführende Partei keine Daten von ihrer Ansicht nach nicht meldepflichtigen Konten herausgeben will. Damit wird jedoch der Zweck der Prüfungshandlung, nämlich die Vollständigkeit der GMSG-Daten zu überprüfen, wie es der Gesetzgeber der belangten Behörde in sehr eindeutiger Weise aufträgt, konterkariert. Um dies zu verhindern, hat der Gesetzgeber die Möglichkeit der Verhängung der Zwangsstrafe (§ 111 BAO) vorgesehen. Diese soll die belangte Behörde unterstützen, die Verfahrensziele (hier: Überprüfung der Richtigkeit der GMSG-Meldungen) zu erreichen. Die Verhängung der gegenständlichen Zwangsstrafe erweist sich daher dem Grunde nach als rechtmäßig. Die belangte Behörde hat das Ermessen (§ 20 BAO) eine Zwangsstrafe dem Grunde nach festzusetzen genau im Sinne dieses Normzweckes angewendet, sodass auch aus diesem Gesichtspunkt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vorliegt. Die von der belangten Behörde verhängte Zwangsstrafe von 500 Euro ist angesichts des Umstandes, dass die beschwerdeführende Partei sich unbegründet beharrlich weigert, die umfangreiche zur Prüfung der GMSG-Meldepflicht notwendige Daten

herauszugeben, äußerst mild ausgefallen. Eine Erhöhung der Zwangsstrafe durch das Gericht ist jedoch unzulässig, sodass nur übrigbleibt, 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.

Die Anwendbarkeit des § 38 Abs. 3 BWG in Zusammenhang mit der GMSG-Meldepflicht, sowie die in diesen Zusammenhang stehenden datenschutzrechtlichen Aspekte sind Rechtsfragen, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt, sodass eine ordentliche Revision zulässig ist.

Linz, am 20. Juni 2024