



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.<sup>in</sup> Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der Mag. R in M, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. März 2021, Zl. RV/7100347/2021, betreffend Einkommensteuer 2018, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Die Revisionswerberin ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts - im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Türkei (DBA-Türkei) in der Türkei ansässig (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Die Revisionswerberin hat einen Wohnsitz gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich und ist somit unbeschränkt steuerpflichtig. Sie bezieht u.a. Einkünfte aus einer - teilweise in Österreich, teilweise in der Türkei oder Drittstaaten ausgeübten - nichtselbständiger Arbeit. Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2018 wurde unter anderem der der Türkei nach dem DBA-Türkei zur Versteuerung zugewiesene Anteil der Einkünfte in Österreich zum Progressionsvorbehalt herangezogen.
  
- 2 Das Bundesfinanzgericht gab mit dem angefochtenen Erkenntnis der Beschwerde der Revisionswerberin teilweise - in einem hier nicht relevanten Punkt - Folge und berücksichtigte einen Progressionsvorbehalt. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges führte das Bundesfinanzgericht aus, das DBA-Türkei enthalte keine Aussage darüber, ob die Besteuerung von Einkünften durch den Staat, aus dem sie stammen, mit oder ohne Anwendung des Progressionsvorbehalts vorgenommen werden solle. Folglich sei die Anwendung des Progressionsvorbehalts nach dem DBA nicht unzulässig. Auch die Kommentare zum OECD-Musterabkommen würden ausdrücklich besagen, dass die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Staat, aus dem die





Einkünfte stammten, nicht ausgeschlossen sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begrenzten Doppelbesteuerungsabkommen nur eine sich aus originärem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht. Ob ein Steueranspruch bestehe, sei zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 seien jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten, unbeschränkt steuerpflichtig. Da im DBA-Türkei keine Unzulässigkeit der Anwendung eines Progressionsvorbehalts durch den Staat, aus dem die Einkünfte stammten, vereinbart worden sei und eine solche auch nicht aus dem Telos des Abkommens abgeleitet werden könne, habe das Finanzamt bei der Ermittlung der Steuer auf das inländische Einkommen der Revisionswerberin zu Recht die ausländischen Einkünfte zwecks Anwendung eines Progressionsvorbehalts berücksichtigt. Die Revision wurde nicht zugelassen.

- 3 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, dass zur Rechtsfrage, ob auch in jenen Fällen, in welchen in beiden Vertragsstaaten eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben sei, Österreich aber mangels Ansässigkeit rechtlich lediglich der Quellenstaat sei, der Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommen könne, keine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliege. Die Revisionswerberin sei in der Türkei ansässig, jedoch aufgrund eines Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die in der Türkei erzielten Einkünfte seien, entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis und Judikatur, in Österreich zum Progressionsvorbehalt herangezogen worden, obwohl Österreich in diesem Fall lediglich der Quellenstaat sei. In der vom Bundesfinanzgericht zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei es um Fälle gegangen, bei denen Österreich Ansässigkeitsstaat gewesen sei. Die höchstgerichtliche Judikatur, die das Bundesfinanzgericht heranziehe, sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anzuwenden. Das Bundesfinanzgericht stütze sich in seiner Argumentation im Wesentlichen auf den Wortlaut der Kommentierung des OECD-Musterabkommens. Aus dieser Kommentierung ergebe sich zunächst aber eindeutig, dass ausdrücklich dem Ansässigkeitsstaat und nicht auch dem Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt eingeräumt werde. Zwar werde auch angeführt, dass ein Abkommensverstoß nicht vorliege, wenn



auch der Quellenstaat vom im Abkommen vorgesehenen Progressionsvorbehalt Gebrauch mache. Daraus sei jedoch nicht abzuleiten, dass das Abkommensrecht ein Besteuerungsrecht nach Maßgabe eines Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat festlege, sondern einer derartigen Regelung im nationalen Einkommensteuerrecht lediglich nicht entgegenstehe. In Österreich gebe es allerdings keine explizite Regelung hinsichtlich des Progressionsvorbehalts. Wenn Österreich lediglich die Position des Quellenstaats zukomme, sei ein Progressionsvorbehalt nicht zulässig. Anhand von innerstaatlichen Steuerbefreiungen in § 3 EStG 1988 ergebe sich, dass der Progressionsvorbehalt nicht alleine aus § 1 Abs. 2 EStG 1988 abgeleitet werden könne. Die innerstaatlichen Steuerbefreiungen gemäß § 3 EStG 1988 würden in der Regel nämlich nicht progressionserhöhend wirken. Wenn es für steuerbefreite Einkünfte einer Spezialnorm zur Anwendung des Progressionsvorbehalts bedürfe, sei es unverständlich, warum dies bei der Einschränkung des Besteuerungsrechts nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht der Fall sein solle. Ausländische Einkünfte könnten daher nur dann zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden, wenn es das innerstaatliche Recht explizit normiere.

- 4 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung nicht erstattet wurde, erwogen:
- 5 Die Revision ist zulässig, weil noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Anwendung des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat besteht. Sie ist aber nicht begründet.
- 6 Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (BGBl. III Nr. 96/2009) lautet auszugsweise:

„Artikel 15

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 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.

(...)“

„Artikel 22

#### VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung

Die Doppelbesteuerung wird wie folgt vermieden:

(1) In Österreich:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in der Türkei besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b bis e diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

(...)

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

(...)

(2) In der Türkei:

a) Vorbehaltlich der gesetzlichen Bestimmungen der Türkei in Bezug auf die Anrechnung der in einem Gebiet außerhalb der Türkei zu zahlenden Steuer auf die türkische Steuer wird die nach österreichischem Recht und nach diesem Abkommen zu zahlende österreichische Steuer für Einkünfte (einschließlich Gewinne und steuerpflichtige Gewinne aus Veräußerungsgeschäften), die eine in der Türkei ansässige Person aus österreichischen Quellen bezieht, auf die vom Einkommen zu erhebende türkische Steuer angerechnet. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Betrag der vor der Anrechnung ermittelten türkischen Steuer nicht übersteigen, der auf diese Einkünfte entfällt.

b) Einkünfte einer in der Türkei ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Türkei auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Türkei bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.“

7 Das DBA-Türkei sieht für in Österreich ansässige Personen für unselbständige Einkünfte aus der Türkei die Anwendung der Befreiungsmethode, für in der Türkei ansässige Personen für Einkünfte aus Österreich die Anrechnungsmethode vor.



- 8 Die Revisionswerberin bezieht Einkünfte aus einer unselbständigen Tätigkeit, die - soweit sie nicht auf eine Tätigkeit in Österreich entfallen - nach Artikel 15 des DBA-Türkei nur in der Türkei besteuert werden dürfen, weil die Revisionswerberin nach den Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts in der Türkei und nicht in Österreich ansässig ist.
- 9 Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, mwN).
- 10 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 (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 und abermals 29.7.2010, 2010/15/0021).
- 11 Soweit die Revisionswerberin vorbringt, aus § 3 EStG 1988 sei abzuleiten, dass innerstaatlich kein Progressionsvorbehalt bestehen könne, weil es sonst keiner expliziten Regelung über besondere Progressionsvorbehalte in § 3 Abs. 3 EStG 1988 bedürfte und generell alle Befreiungen in § 3 EStG 1988 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen wären, ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Bei der Beurteilung der Steuerpflicht grenzüberschreitender Sachverhalte muss zunächst der Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht, also durch Anwendung des EStG 1988, ermittelt werden. Gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ist dabei bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Welteinkommen heranzuziehen. Auf der Grundlage dieses Steueranspruchs errechnet sich der anzuwendende Durchschnittssteuersatz. Sodann wird der Teil des Einkommens, das aufgrund





des DBA der Besteuerungsbefugnis Österreichs entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und der zuvor ermittelte Durchschnittssteuersatz auf das übrige Einkommen angewendet.

- 12 Wird die Steuer auf das Welteinkommen errechnet, bleiben die von der Revision angesprochenen steuerbefreiten Einkünfte außer Ansatz, weil die Steuerberechnung durch Anwendung des EStG 1988 erfolgt und § 3 leg.cit. diese Einkünfte steuerfrei stellt. Diese Einkünfte sind also nach innerstaatlichem Recht (aufgrund § 3 EStG 1988) nicht steuerpflichtig und können daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Steuer einfließen und somit auch nicht die Höhe des anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes beeinflussen, soweit nicht das Gesetz - wie insbesondere in § 3 Abs. 3 EStG 1988 - eine Sonderregelung trifft.
- 13 Auch das DBA-Türkei steht der Anwendung des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat nicht entgegen.
- 14 Das Abkommen enthält zu der hier strittigen Frage des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat keine Bestimmungen. Der Methodenartikel bezieht sich jeweils auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber auf den Quellenstaat.
- 15 Art. 22 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 lit. b des DBA mit der Türkei sind Art. 23A Abs. 3 des OECD-Musterabkommens 1977 nachgebildet.
- 16 Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen 1977 führt in Rn 56 zu Art. 23A aus, dass diese Regelung die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat nicht ausschließt:  
„Paragraph 3 of Article 23A relates only to the State of residence. The form of the Article does not prejudice the application by the State of source of the provisions of its domestic laws concerning the progression.“
- 17 Auch in der Literatur wird vertreten, dass das OECD-Musterabkommen dem Quellenstaat die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet (vgl. *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 23A Rz 122, mwN; so auch *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, IntStR I/1, 201, Rz 44; *Auer/Petutschnig/Resenig*, SWI 2021, 120f).





- 18 Aus den Materialien zum DBA-Türkei geht ebenfalls nicht hervor, dass ein Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat ausgeschlossen werden sollte. Sie enthalten lediglich den Hinweis, dass Österreich auf OECD-Grundlage die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt anwendet.
- 19 Im Lichte dessen ist Art. 22 des DBA-Türkei so zu verstehen, dass für den Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt weder eingeräumt noch verboten wurde. Das DBA-Türkei entfaltet somit hinsichtlich des Progressionsvorbehalts keine Schrankenwirkung.
- 20 Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht und das DBA-Türkei die Heranziehung der türkischen Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes nicht verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach diesen türkischen Einkünften der Revisionswerberin.
- 21 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

W i e n , am 7. September 2022



## URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

22. September 2022(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Niederlassungsfreiheit – Art. 49 und 54 AEUV – Abzug von endgültigen Verlusten einer in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte – Mitgliedstaat, der aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens auf seine Besteuerungsbefugnis verzichtet hat – Vergleichbarkeit der Situationen“

In der Rechtssache C-538/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 6. November 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Oktober 2020, in dem Verfahren

**Finanzamt B**

gegen

**W AG**

Beteiligter:

**Bundesministerium der Finanzen**

erlässt

## DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Lycourgos, der Richter S. Rodin und J.-C. Bonichot (Berichterstatter) sowie der Richterinnen L. S. Rossi und O. Spineanu-Matei,

Generalanwalt: A. M. Collins,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen:

- der W AG, vertreten durch Rechtsanwalt P. Dodos,
- der deutschen Regierung, vertreten durch R. Kanitz und J. Möller als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch E. de Moustier und E. Toutain als Bevollmächtigte,
- der finnischen Regierung, vertreten durch S. Hartikainen, A. Laine und H. Leppo als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und V. Uher als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 10. März 2022

folgendes

## Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Art. 49 und 54 AEUV.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt B (Deutschland) und der W AG, einer in Deutschland ansässigen Aktiengesellschaft, wegen der Weigerung des Finanzamts, die Verluste einer im Vereinigten Königreich belegenen und 2007 geschlossenen Betriebsstätte der W AG bei der Berechnung der von W für das Jahr 2007 geschuldeten Steuer zu berücksichtigen.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Deutsches Recht*

3 § 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: KStG) bestimmt:

„(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögenmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);

...

(2) Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

...“

4 Nach § 8 Abs. 2 KStG sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

#### *Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*

5 Art. III Abs. 1 des Abkommens vom 26. November 1964 zwischen dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung in der durch das Revisionsprotokoll vom 23. März 1970 geänderten Fassung (BGBl. 1966 II, S. 359; BGBl. 1967 II, S. 828 und BGBl. 1971 II, S. 46) (im Folgenden: DBA) sieht vor:

„Gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines der Gebiete werden nur in diesem Gebiete besteuert, es sei denn, dass das Unternehmen in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen durch eine Betriebsstätte in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so können die Gewinne in dem anderen Gebiete besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.“

6 Art. XVIII Abs. 2 DBA sieht vor:

„Im Falle einer in der Bundesrepublik ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Von der Besteuerungsgrundlage der Steuer der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreichs und die innerhalb des Vereinigten Königreichs gelegenen Vermögensteile ausgenommen, die ... im Vereinigten Königreich besteuert werden können ...; die in Artikel VIII Absatz 1 genannten Gewinne werden aber nur dann ausgenommen, wenn sie im Vereinigten Königreich steuerpflichtig sind. Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen.

...“

## Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 7 W ist eine Aktiengesellschaft, deren Hauptsitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland liegen. Sie betreibt eine Wertpapierhandelsbank. Im August 2004 eröffnete W eine Zweigniederlassung im Vereinigten Königreich. Da diese keine Gewinne erzielte, wurde sie von W im ersten Halbjahr 2007 geschlossen, so dass die steuerlichen Verluste dieser Betriebsstätte im Vereinigten Königreich nicht mehr vorgetragen werden konnten.
- 8 Da das Finanzamt B diese Verluste bei der Festsetzung der von W in Deutschland geschuldeten Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Steuerjahr 2007 unberücksichtigt gelassen hatte, erhob W Klage beim Hessischen Finanzgericht (Deutschland). Mit Urteil vom 4. September 2018 gab das Finanzgericht der Klage statt.
- 9 Gegen dieses Urteil legte das Finanzamt B Revision beim Bundesfinanzhof (Deutschland), dem vorliegenden Gericht, ein.
- 10 Der Bundesfinanzhof führt aus, W sei zwar nach § 1 Abs. 1 und 2 KStG in Deutschland mit ihren sämtlichen Einkünften körperschaftsteuerpflichtig, doch seien die Verluste ihrer Betriebsstätte im Vereinigten Königreich nach Art. XVIII Abs. 2 DBA, wonach ausländische Einkünfte von der Körperschaftsteuer befreit seien, von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen. Gleiches gelte für die Gewerbesteuer, da in den Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes für die Berechnung der Bemessungsgrundlage dieser Steuer auf die Ermittlung der körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne verwiesen werde. Auf dieser Grundlage müsse dem Rechtsmittel stattgegeben werden.
- 11 Das vorliegende Gericht fragt sich jedoch, ob bei der Berechnung der von W in Deutschland geschuldeten Steuer die Verluste der im Vereinigten Königreich belegenen Betriebsstätte von W nicht aufgrund der Niederlassungsfreiheit berücksichtigt werden müssten. Für den besonderen Fall, dass die Befreiung ausländischer Einkünfte in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sei, lasse sich aus der zuletzt auf das Urteil vom 12. Juni 2018, *Bevola und Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), zurückgehenden Rechtsprechung des Gerichtshofs nämlich keine eindeutige Antwort auf diese Frage entnehmen. Falls ja, möchte es auch wissen, unter welchen Voraussetzungen die Verluste der ausländischen Betriebsstätte als „endgültig“ im Sinne dieser Rechtsprechung anzusehen sind, wie die Höhe dieser Verluste zu bestimmen ist und ob die Pflicht zur Berücksichtigung dieser Verluste auch für die Gewerbesteuer gilt.
- 12 Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Sind Art. 43 in Verbindung mit Art. 48 EG (jetzt Art. 49 in Verbindung mit Art. 54 AEUV) dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen, wenn die Gesellschaft zum einen alle Möglichkeiten zum Abzug dieser Verluste ausgeschöpft hat, die ihr das Recht des Mitgliedstaats bietet, in dem diese Betriebsstätte belegen ist, und zum anderen über diese Betriebsstätte keine Einnahmen mehr erzielt, so dass keine Möglichkeit mehr besteht, dass die Verluste in diesem Mitgliedstaat berücksichtigt werden („finale“ Verluste), auch dann entgegenstehen, wenn es sich bei den betreffenden Rechtsvorschriften um die Freistellung von Gewinnen und Verlusten aufgrund eines bilateral zwischen den beiden Mitgliedstaaten vereinbarten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung handelt?
  2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Sind Art. 43 in Verbindung mit Art. 48 EG (jetzt Art. 49 in Verbindung mit Art. 54 AEUV) dahin auszulegen, dass sie auch den Rechtsvorschriften des deutschen Gewerbesteuergesetzes entgegenstehen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewerbeertrag „finale“ Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen?

3. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Können im Falle der Schließung der in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte „finale“ Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art vorliegen, obgleich die zumindest theoretische Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft erneut eine Betriebsstätte in dem betreffenden Mitgliedstaat eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste gegebenenfalls verrechnet werden können?
4. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Kommen als vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zu berücksichtigende „finale“ Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art auch jene Verluste der Betriebsstätte in Betracht, die nach dem Recht des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte mindestens einmal in einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum vorgetragen werden konnten?
5. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Ist die Pflicht zur Berücksichtigung der grenzüberschreitenden „finalen“ Verluste der Höhe nach begrenzt durch diejenigen Verlustbeträge, die die Gesellschaft in dem betreffenden Belegenheitsstaat der Betriebsstätte hätte ansetzen können, wenn nicht die Verlustberücksichtigung dort ausgeschlossen wäre?

## **Zu den Vorlagefragen**

### ***Erste Frage***

- 13 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der eine dort gebietsansässige Gesellschaft die endgültigen Verluste ihrer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte von ihrem steuerpflichtigen Gewinn nicht abziehen kann, wenn der Ansässigkeitsmitgliedstaat aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens auf seine Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte verzichtet hat.
- 14 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist mit der in den Art. 49 und 54 AEUV garantierten Niederlassungsfreiheit für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 15).
- 15 Auch wenn die Bestimmungen des Unionsrechts über die Niederlassungsfreiheit ihrem Wortlaut nach die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sicherstellen sollen, verbieten sie es ebenfalls, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert. Diese Erwägungen gelten auch dann, wenn, wie hier, eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft über eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat tätig ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 16 und 17 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 16 Im vorliegenden Fall geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass Gesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland nach § 1 Abs. 1 und 2 KStG mit ihren gesamten Einkünften körperschaftsteuerpflichtig sind. Wenn eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland eine gewerbliche Tätigkeit über eine Betriebsstätte im Vereinigten Königreich ausübt, sind jedoch nach den Bestimmungen des DBA die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne von der Bemessungsgrundlage der von dieser Gesellschaft in Deutschland geschuldeten Körperschaftsteuer ausgenommen, wobei Deutschland die Gewinne bei der Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigen kann, sofern sie im Vereinigten Königreich steuerpflichtig sind. Dasselbe gilt entsprechend für die einer solchen Betriebsstätte zuzurechnenden Verluste.
- 17 In einer solchen Konstellation haben die gebietsansässigen Gesellschaften bei der Ermittlung ihres steuerpflichtigen Einkommens einen steuerlichen Vorteil, der darin besteht, dass sie die Verluste einer gebietsansässigen Betriebsstätte berücksichtigen können. Diese Möglichkeit für Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte auszuschließen, begründet eine Ungleichbehandlung, die eine gebietsansässige Gesellschaft davon abhalten könnte, ihre Tätigkeiten über eine solche

Betriebsstätte auszuüben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 18 und 19 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

- 18 Zulässig ist eine solche Ungleichbehandlung nur, wenn sie objektiv nicht miteinander vergleichbare Situationen betrifft oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis dazu steht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 20 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 19 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Vergleichbarkeit eines innerstaatlichen Sachverhalts mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen (Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 32 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 20 Was Maßnahmen eines Mitgliedstaats betrifft, die der Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen, befinden sich Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich nicht in einer Situation, die mit der Situation von Gesellschaften mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte vergleichbar wäre (Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 37 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 21 Anders verhält es sich, wenn das nationale Steuerrecht selbst diese beiden Arten von Betriebsstätten für die Berücksichtigung der von ihnen erzielten Verluste und Gewinne gleichstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 24, und vom 17. Dezember 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, Rn. 28).
- 22 Hat hingegen der Ansässigkeitsmitgliedstaat einer Gesellschaft aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens darauf verzichtet, seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich der Ergebnisse der gebietsfremden, in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte dieser Gesellschaft auszuüben, ist hinsichtlich der Maßnahmen, die der Ansässigkeitsmitgliedstaat zur Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung der Gewinne – und entsprechend des doppelten Verlustabzugs – bei den ansässigen Gesellschaften getroffen hat, die Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer gebietsfremden Betriebsstätte nicht mit der einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte vergleichbar (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Dezember 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, Rn. 65).
- 23 Durch das vom vorlegenden Gericht angeführte Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), wurde dieses Ergebnis nicht in Frage gestellt.
- 24 In Bezug auf die Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte, die jede Tätigkeit eingestellt hatte und deren Verluste in dem Mitgliedstaat, in dem sie tätig war, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn nicht hatten abgezogen werden können und nicht mehr abgezogen werden konnten, hat der Gerichtshof in jenem Urteil zwar entschieden, dass sich in Anbetracht des Ziels, den doppelten Verlustabzug zu vermeiden, die Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer solchen Betriebsstätte von der Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte nicht unterscheidet. Er hat hinzugefügt, dass die Leistungsfähigkeit einer Gesellschaft mit einer gebietsfremden Betriebsstätte, die endgültige Verluste erlitten hat, in gleicher Weise beeinträchtigt ist wie die einer Gesellschaft, deren gebietsansässige Betriebsstätte Verluste erlitten hat, so dass diese beiden Situationen in dieser Hinsicht vergleichbar sind (Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 38 und 39).
- 25 In jener Rechtssache hatte jedoch der Ansässigkeitsmitgliedstaat der Gesellschaft, die die Berücksichtigung der endgültigen Verluste ihrer gebietsfremden Betriebsstätte beantragt hatte, nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen auf seine Befugnis zur Besteuerung der Ergebnisse dieser Betriebsstätte verzichtet. Die Sache lag dort anders: Er hatte vielmehr unilateral entschieden, trotz seiner entsprechenden Befugnis die Gewinne und Verluste gebietsfremder Betriebsstätten gebietsansässiger Gesellschaften nicht zu berücksichtigen, es sei denn, die betreffende Gesellschaft war der fakultativen Regelung der internationalen gemeinsamen Besteuerung beigetreten.

- 26 Im vorliegenden Fall geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass die Bundesrepublik Deutschland aufgrund des DBA auf ihre Befugnis zur Besteuerung der Gewinne verzichtet hat, die von im Vereinigten Königreich belegenen Betriebsstätten erzielt werden, über die in Deutschland gebietsansässige Gesellschaften gewerblich tätig sind. Dasselbe gilt entsprechend für die Berücksichtigung der Verluste dieser Betriebsstätten.
- 27 Da die Bundesrepublik Deutschland aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens auf ihre Befugnis zur Besteuerung der Gewinne und Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte verzichtet hat, befindet sich eine gebietsansässige Gesellschaft mit einer solchen Betriebsstätte im Hinblick auf das Ziel der Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung der Gewinne – und entsprechend der doppelten Berücksichtigung von Verlusten – nicht in einer vergleichbaren Situation wie eine gebietsansässige Gesellschaft mit einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte.
- 28 Folglich liegt in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens keine Beschränkung der in den Art. 49 und 54 AEUV gewährleisteten Niederlassungsfreiheit vor.
- 29 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, nach der eine dort gebietsansässige Gesellschaft die endgültigen Verluste ihrer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte von ihrem steuerpflichtigen Gewinn nicht abziehen kann, wenn der Ansässigkeitsmitgliedstaat aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens auf seine Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte verzichtet hat.

### *Fragen 2 bis 5*

- 30 Angesichts der Antwort auf die erste Frage sind die Fragen 2 bis 5 nicht zu beantworten.

### **Kosten**

- 31 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

**Die Art. 49 und 54 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, nach der eine dort gebietsansässige Gesellschaft die endgültigen Verluste ihrer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte von ihrem steuerpflichtigen Gewinn nicht abziehen kann, wenn der Ansässigkeitsmitgliedstaat aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens auf seine Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte verzichtet hat.**

Lycourgos

Rodin

Bonichot

Rossi

Spineanu-Matei

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 22. September 2022.

Der Kanzler

Der Präsident der Vierten  
Kammer

A. Calot Escobar

C. Lycourgos

---

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

## URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

25. Februar 2021(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 63 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Körperschaftsteuer – Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen – Besteuerung von durch eine gebietsfremde Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, die bereits in einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurden – Obergrenze für die anrechenbare Steuergutschrift – Rechtliche Doppelbesteuerung“

In der Rechtssache C-403/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) mit Entscheidung vom 24. April 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Mai 2019, in dem Verfahren

**Société Générale SA**

gegen

**Ministre de l'Action et des Comptes publics**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, der Richter A. Kumin, T. von Danwitz (Berichterstatter) und P. G. Xuereb sowie der Richterin I. Ziemele,

Generalanwalt: P. Pikamäe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Société Générale SA, vertreten durch C. Rameix-Séguin, E. Meier und R. Torlet, avocats,
- der französischen Regierung, vertreten durch P. Dodeller, E. de Moustier, A. Alidière und A.-L. Desjonquères als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch R. Kanitz und J. Möller als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García als Bevollmächtigten,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. M. De Socio, avvocato dello Stato,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch C. S. Schillemans und M. Bulterman als Bevollmächtigte,
- der finnischen Regierung, vertreten durch S. Hartikainen als Bevollmächtigten,
- der schwedischen Regierung, vertreten durch H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, A. Falk und J. Lundberg als Bevollmächtigte,

- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Z. Lavery als Bevollmächtigte im Beistand von R. Baldry, QC,
  - der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und N. Gossement als Bevollmächtigte,
- aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 63 AEUV.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Société Générale SA und dem Ministre de l'Action et des Comptes publics (Minister für staatliches Handeln und öffentliche Haushalte, Frankreich) wegen einer Entscheidung der Steuerverwaltung, dieser Gesellschaft in ihrer Eigenschaft als Muttergesellschaft des steuerlichen Konzerns, zu dem die Société Générale Asset Management (SGAM) Banque (im Folgenden: SGAM Banque) gehört, zusätzliche Körperschaftsteuern für die 2004 und 2005 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre aufzuerlegen.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Das französisch-italienische Abkommen*

- 3 Art. 10 des am 5. Oktober 1989 in Venedig unterzeichneten Abkommens zwischen der Regierung der Französischen Republik und der Regierung der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögensteuer und zur Verhinderung von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung (im Folgenden: französisch-italienisches Abkommen) bestimmt:

„1. Dividenden, die eine in einem Staat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Staat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.

2. Diese Dividenden können jedoch auch in dem Staat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden ...“

- 4 Art. 24 Abs. 1 Buchst. a dieses Abkommens sieht vor, dass die Doppelbesteuerung, was die Französische Republik angeht, wie folgt vermieden wird:

„Gewinne und andere positive Einkünfte, die aus Italien stammen und die dort nach dem Abkommen besteuert werden können, können auch in Frankreich besteuert werden, wenn sie einer in Frankreich ansässigen Person zufließen. Die italienische Steuer ist für die Berechnung der in Frankreich steuerpflichtigen Einkünfte nicht abzugsfähig. Der Empfänger hat jedoch Anspruch auf eine Steuergutschrift, die auf die französische Steuer anzurechnen ist, in deren Bemessungsgrundlage diese Einkünfte enthalten sind. Diese Steuergutschrift entspricht

– bei den in den Art. 10, 11, 12, 16 und 17 genannten Einkünften ... dem Betrag der in Italien nach diesen Artikeln gezahlten Steuer. Er darf jedoch den Betrag der diesen Einkünften entsprechenden französischen Steuer nicht übersteigen ...“

#### *Das französisch-britische Abkommen*

- 5 Art. 9 des am 22. Mai 1968 in London unterzeichneten Abkommens zwischen der Regierung der Französischen Republik und der Regierung des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Einkommensteuer (im Folgenden: französisch-britisches Abkommen) bestimmt:

- „1. a) Dividenden, die eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft an eine in Frankreich ansässige Person zahlt, können in Frankreich besteuert werden.
- b) Hat eine in Frankreich ansässige Person aufgrund einer solchen Dividende nach Abs. 2 des vorliegenden Artikels Anspruch auf eine Steuergutschrift, so kann die Steuer auch im Vereinigten Königreich erhoben werden ...
2. Vorbehaltlich der Abs. 3, 4 und 5 des vorliegenden Artikels hat eine in Frankreich ansässige Person, die von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft Dividenden erhält, deren tatsächliche Begünstigte sie ist, bei einer Besteuerung dieser Dividenden in Frankreich Anspruch auf die damit verbundene Steuergutschrift, auf die eine im Vereinigten Königreich ansässige natürliche Person Anspruch gehabt hätte, wenn sie diese Dividenden erhalten hätte, und auf Zahlung der überschüssigen Steuergutschrift auf die von ihm geschuldete Steuer des Vereinigten Königreichs ...“
- 6 Nach Art. 24 Buchst. b Ziff. ii des französisch-britischen Abkommens werden Doppelbesteuerungen von Einkünften, was die Französische Republik angeht, wie folgt vermieden:

„Frankreich gewährt in Frankreich ansässigen Personen, die Einkünfte nach den Art. 9 und 17 beziehen, die ihren Ursprung im Vereinigten Königreich haben und im Vereinigten Königreich gemäß den Bestimmungen dieser Artikel besteuert wurden, eine Steuergutschrift in Höhe der im Vereinigten Königreich gezahlten Steuer. Diese Steuergutschrift, die den Betrag der französischen Steuer für die genannten Einkünfte nicht übersteigen darf, wird auf die Steuern im Sinne von Art. 1 Abs. 1 Buchst. b dieses Abkommens, in deren Bemessungsgrundlage diese Einkünfte enthalten sind, angerechnet ...“

#### ***Das französisch-niederländische Abkommen***

- 7 Art. 10 des am 16. März 1973 in Paris unterzeichneten Abkommens zwischen der Regierung der Französischen Republik und der Regierung des Königreichs der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Einkommensteuer und der Vermögensteuer (im Folgenden: französisch-niederländisches Abkommen) bestimmt:
- „1. Dividenden, die eine in einem Staat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Staat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.
2. Diese Dividenden können jedoch auch in dem Staat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden ...“
- 8 Nach Art. 24 Teil B Buchst. b dieses Abkommens wird die Doppelbesteuerung, was die Französische Republik angeht, wie folgt vermieden:

„Für Einkünfte im Sinne der Art. 8, 10, 11, 16 und 17, die nach den Bestimmungen dieser Artikel in den Niederlanden besteuert worden sind, gewährt Frankreich in Frankreich ansässigen Personen, die solche Einkünfte beziehen, eine Steuergutschrift in Höhe der niederländischen Steuer. Diese Steuergutschrift, die den Betrag der in Frankreich erhobenen Steuer auf die fraglichen Einkünfte nicht übersteigen darf, wird auf die in Art. 2 Abs. 3 Buchst. b genannten Steuern, in deren Bemessungsgrundlagen die genannten Einkünfte enthalten sind, angerechnet ...“

#### ***Französisches Recht***

- 9 Art. 39 Abs. 1 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Code général des impôts) bestimmt:
- „Der Nettogewinn wird unter Abzug aller Aufwendungen ermittelt ...“
- 10 In Art. 209 Nr. I Abs. 1 dieses Code heißt es:

„Vorbehaltlich der Bestimmungen dieses Abschnitts werden die der Körperschaftsteuer unterliegenden Gewinne nach den in den Art. 34 bis 45 ... festgelegten Regeln und unter Berücksichtigung

ausschließlich der Gewinne, die in den in Frankreich betriebenen Unternehmen erzielt werden, sowie der Gewinne ermittelt, deren Besteuerung Frankreich durch ein internationales Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesen ist. ...“

11 Art. 220 Abs. 1 dieses Code sieht vor:

„a) Auf Nachweis wird die Quellensteuer, zu der die in den Art. 108 bis 119, 238 septies B und 1678 bis genannten Einkünfte der Gesellschaft oder der juristischen Person aus Kapitalvermögen Anlass gegeben haben, auf den Betrag der von dieser nach diesem Kapitel zu tragenden Steuer angerechnet.

Der insoweit vorzunehmende Abzug darf jedoch den Teil der letztgenannten Steuer, der dem Betrag dieser Einkünfte entspricht, nicht übersteigen.

b) Bei Einkünften ausländischen Ursprungs im Sinne der Art. 120 bis 123 ist die Anrechnung auf den Betrag der Gutschrift, der der im Ausland einbehaltenen Quellensteuer entspricht, oder die an deren Stelle gewährte Ermäßigung beschränkt, wie in den internationalen Abkommen vorgesehen. ...“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

12 SGAM Banque, die ihren Sitz in Frankreich hat, gehört zu dem steuerlichen Konzern, dessen Muttergesellschaft Société Générale, ebenfalls mit Sitz in Frankreich, ist.

13 In den Jahren 2004 und 2005 tätigte SGAM Banque zum einen Wertpapierleihgeschäfte, bei denen der Entleiher Wertpapiere übergab, die als Sicherheit für die von SGAM Banque verliehenen Wertpapiere dienen sollten, wodurch diese vorübergehend Eigentümerin der übergebenen Wertpapiere wurde. Der zwischen SGAM Banque und ihren Vertragspartnern unterzeichnete Mustervertrag sah vor, dass diese Gesellschaft grundsätzlich verpflichtet war, dem Entleiher Wertpapiere zurückzugeben, die den als Sicherheit hinterlegten gleichwertig waren, damit dieser die mit diesen Wertpapieren verbundenen Dividendenausschüttungen erhielt, und, falls keine Rückgabe erfolgte, ihm einen Geldbetrag in Höhe des Dividendenbetrags zu zahlen oder ihm Vermögensgegenstände im Wert dieses Betrags zu übergeben.

14 Zum anderen nahm SGAM Banque Fondsstrukturierungsgeschäfte vor, die u. a. in der Verwaltung von Aktienkörben bestanden, die von ihren Vertragspartnern festgelegten Verwaltungsprofilen entsprachen. Dabei bezog SGAM Banque die Dividenden im Zusammenhang mit den Wertpapieren in diesen von ihr erworbenen Aktienkörben, war im Rahmen der ihren Vertragspartnern verkauften Leistung aber zur Zahlung einer dem Betrag der bezogenen Dividenden und der Wertsteigerung der Wertpapiere entsprechenden Summe verpflichtet. Im Gegenzug zahlten die Vertragspartner an SGAM Banque eine feste Vergütung für die Verwaltung des Aktienkorbs.

15 Im Rahmen dieser beiden Arten von Geschäften bezog SGAM Banque für Wertpapiere von Gesellschaften mit Sitz in Italien, im Vereinigten Königreich und in den Niederlanden um die in diesen Mitgliedstaaten jeweils entrichteten Quellensteuern verringerten Dividenden. SGAM Banque rechnete daher auf die Körperschaftsteuer, die sie für die 2004 und 2005 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre in Frankreich zu zahlen hatte, auf der Grundlage des französisch-italienischen, des französisch-britischen und des französisch-niederländischen Abkommens Steuergutschriften an, die diesen Quellensteuern entsprachen.

16 Nach einer Rechnungsprüfung stellte die zuständige Steuerverwaltung die Anrechnung eines Teils dieser Steuergutschriften in Frage und berichtigte die Körperschaftsteuer nach oben. Mit Urteil vom 3. Februar 2011 befreite das Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil, Frankreich) Société Générale von den zusätzlichen Steuern, die dieser als Muttergesellschaft infolge dieser Erhöhung auferlegt worden waren. Mit Urteil vom 17. März 2016 hob die Cour administrative d'appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles, Frankreich) dieses Urteil auf und belastete diese Gesellschaft erneut mit dieser zusätzlichen Steuer.

- 17 Da Société Générale der Ansicht war, das genannte Berufungsgericht habe zu Unrecht angenommen, dass die Anwendung der Regeln für die Berechnung der Steuergutschrift mit dem in Art. 63 AEUV verankerten freien Kapitalverkehr vereinbar sei, legte sie gegen dieses Urteil ein Rechtsmittel beim vorliegenden Gericht, dem Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich), ein. Diese Gesellschaft macht unter Bezugnahme auf die Urteile vom 28. Februar 2013, Beker und Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), sowie vom 17. September 2015, Miljoen u. a. (C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608), geltend, dass Geschäfte über Wertpapiere von ausländischen Gesellschaften, die von in Frankreich körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften getätigt würden, gegenüber Geschäften über Wertpapiere von französischen Gesellschaften benachteiligt würden, und zwar aufgrund der Art der Berechnung der Obergrenze für die nach dem französisch-italienischen, dem französisch-britischen und dem französisch-niederländischen Abkommen angerechnete Steuergutschrift, die lediglich eine unzureichende Anrechnung der von dem Mitgliedstaat, aus dem die Dividenden stammten, erhobenen Steuer auf die in Frankreich zu zahlende Körperschaftsteuer ermögliche.
- 18 Das vorliegende Gericht führt aus, aus Art. 220 Abs. 1 Buchst. b des Code général des impôts ergebe sich, dass die im Ausland entrichtete Quellensteuer auf die in dieser Bestimmung genannten Einkünfte ausländischen Ursprungs auf die in Frankreich geschuldete Steuer maximal bis zu dem Betrag der Steuergutschrift angerechnet werden könne, der dieser Quellensteuer entspreche, wie in den internationalen Steuerabkommen vorgesehen.
- 19 Insoweit gehe aus dem französisch-italienischen, dem französisch-britischen und dem französisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen hervor, dass, wenn eine in Frankreich körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft von einer in einem anderen Vertragsstaat dieser Abkommen ansässigen Gesellschaft Dividenden beziehe, die in diesem Staat quellensteuerpflichtig seien, die Französische Republik befugt sei, die erstgenannte Gesellschaft in Bezug auf diese Dividenden zu besteuern. Diese Gesellschaft habe jedoch Anspruch auf eine auf die Körperschaftsteuer anrechenbare Steuergutschrift, sofern diese nicht den Betrag der diesen Einkünften entsprechenden französischen Steuer übersteige. Nach französischem Recht sei der Höchstbetrag dieser Steuergutschrift – soweit es im betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen keine gegenteilige Bestimmung gebe – unter Anwendung sämtlicher Bestimmungen des Code général des impôts über die Körperschaftsteuer, darunter die des Art. 39 Abs. 1, die nach Art. 209 Nr. I Abs. 1 dieses Code anwendbar seien, zu ermitteln. Daraus folge, dass der Höchstbetrag der Steuergutschrift zu bestimmen sei, indem vom Betrag der ausgeschütteten Dividenden, vor einem Steuerabzug an der Quelle und soweit dies nicht durch spezifische Bestimmungen ausgeschlossen sei, berechnete Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Dividenden abgezogen würden. Bei diesen Aufwendungen handele es sich um jene, die nur aufgrund des Erwerbs, des Haltens oder der Veräußerung von Wertpapieren, die zum Bezug von Dividenden geführt hätten, getätigt worden seien und die unmittelbar mit diesem Bezug zusammenhängen und nicht im Gegenzug eine Mehrung der Aktiva bewirkten.
- 20 Das vorliegende Gericht weist im Übrigen darauf hin, dass die in der vorstehenden Randnummer genannten Regeln den Nachteil ausgleichen sollten, der sich aus der parallelen Wahrnehmung der Steuerhoheit der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben könne, und dass zur Vornahme dieses Ausgleichs die Obergrenze für die Anrechnung berechnet werde, indem auf die quellensteuerpflichtigen Dividenden ausländischen Ursprungs die allgemeinen Bestimmungen des Code général des impôts über den Abzug von Aufwendungen angewendet würden.
- 21 Außerdem würden die Aufwendungen, die vor der Erhebung der Quellensteuer vom Betrag dieser Dividenden abgezogen würden, auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der in Frankreich zu zahlenden Körperschaftsteuer in Abzug gebracht. In diesen Regeln komme die Verpflichtung der Französischen Republik zum Ausdruck, gegebenenfalls in voller Höhe auf die Steuereinnahmen zu verzichten, die sie bei einer Belegung von Dividenden ausländischen Ursprungs mit Körperschaftsteuern erzielen würde. Die Anrechnung einer Steuergutschrift, die höher ausfalle als die sich aus der Anwendung dieser Vorschriften ergebende, könnte nicht nur zu einem solchen Verzicht, sondern auch dazu führen, dass die Französische Republik die Steuerbelastung, der diese Dividenden vom Staat ihres Ursprungs unterworfen würden, ganz oder teilweise trage.
- 22 Das vorliegende Gericht verweist außerdem auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere auf Rn. 47 des Urteils vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06,

EU:C:2008:289), sowie auf Rn. 28 des Urteils vom 24. Oktober 2018, *Sauvage und Lejeune* (C-602/17, EU:C:2018:856), aus denen hervorgehe, dass ein Mitgliedstaat unionsrechtlich nicht verpflichtet sei, den Nachteil auszugleichen, der sich aus einer Mehrfachbelastung ergebe, die ausschließlich durch die parallele Wahrnehmung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten bewirkt werde. Dieser Mitgliedstaat habe aber, wenn er sich entschlossen habe, einen derartigen Ausgleich vorzusehen, diese Befugnis im Einklang mit dem Unionsrecht auszuüben. Im Übrigen könne eine steuerliche Benachteiligung, die sich aus der Aufteilung dieser Befugnis zwischen zwei Mitgliedstaaten und aus den Unterschieden zwischen ihren Steuersystemen ergebe, nicht als eine verbotene Ungleichbehandlung angesehen werden.

- 23 Da es zu dieser Frage keine Rechtsprechung des Gerichtshofs gibt, fragt das vorlegende Gericht nach dem Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten, wenn sie einen Mechanismus zur Beseitigung der Doppelbesteuerung schaffen, der auf die Ausschüttung von Dividenden ausländischen Ursprungs an eine ansässige Gesellschaft anwendbar ist und auf der Gewährung einer Steuergutschrift beruht, die bis zur Höhe des diesen Dividenden entsprechenden Steuerbetrags im Sitzstaat anrechenbar ist.
- 24 Unter diesen Umständen hat der Conseil d'État (Staatsrat) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Hat im Hinblick auf Art. 63 AEUV der Umstand, dass die Anwendung von nationalen Vorschriften zum Ausgleich einer Doppelbesteuerung der einer Gesellschaft, die in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig ist, körperschaftsteuerpflichtig ist, von einer in einem anderen Staat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, die, weil der andere Staat seine Steuerhoheit ausübt, einer Quellensteuer unterliegen, geeignet ist, eine Schlechterstellung von Geschäften, die im erstgenannten Staat körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften mit Wertpapieren ausländischer Gesellschaften tätigen, fortbestehen zu lassen, zur Folge, dass der Mitgliedstaat, sofern er sich für den Ausgleich der Doppelbesteuerung entschieden hat, über den Verzicht auf die Steuereinnahmen, die er durch die Heranziehung der in Rede stehenden Dividenden zur Körperschaftsteuer erzielen würde, hinauszuweisen hat?

### **Zur Vorlagefrage**

- 25 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, mit der im Rahmen einer Regelung zum Ausgleich der Doppelbesteuerung von Dividenden, die von einer in diesem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig ist, der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaft bezogen wurden und von einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurden, einer solchen Gesellschaft eine Steuergutschrift gewährt wird, die auf den Betrag begrenzt ist, den der erste Mitgliedstaat erhalten würde, wenn allein diese Dividenden der Körperschaftsteuer unterlägen, ohne dass die in dem anderen Mitgliedstaat entrichtete Steuer in voller Höhe ausgeglichen wird.
- 26 Nach gefestigter Rechtsprechung ist es Sache jedes Mitgliedstaats, unter Beachtung des Unionsrechts sein System der Besteuerung von Gewinnausschüttungen zu organisieren und in diesem Rahmen die auf den empfangenden Anteilinhaber anwendbare Besteuerungsgrundlage und den für ihn geltenden Steuersatz zu bestimmen (Urteil vom 20. Mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, Rn. 30, und Beschluss vom 4. Februar 2016, *Baudinet u. a.*, C-194/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:81, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 27 Daraus folgt zum einen, dass Dividenden, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner ausgeschüttet werden, Gegenstand einer rechtlichen Doppelbesteuerung sein können, wenn sich beide Mitgliedstaaten dafür entscheiden, ihre Besteuerungsbefugnis auszuüben und die Dividenden beim Anteilseigner zu besteuern (Urteil vom 10. Februar 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 168 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Beschluss vom 4. Februar 2016, *Baudinet u. a.*, C-194/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:81, Rn. 31).
- 28 Zum anderen stellen die Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, keine nach dem AEU-Vertrag verbotenen

Beschränkungen dar, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist (Urteil vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 169 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Beschluss vom 4. Februar 2016, Baudinet u. a., C-194/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:81, Rn. 32).

- 29 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass, da das Unionsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union vorschreibt, der Umstand, dass sowohl der Ursprungsmitgliedstaat der Dividenden als auch der Wohnsitzmitgliedstaat des Anteilseigners die Dividenden besteuern können, nicht bedeutet, dass der Wohnsitzmitgliedstaat unionsrechtlich verpflichtet wäre, Vorkehrungen gegen die Nachteile zu treffen, die sich aus der Ausübung der auf diese Weise zwischen den beiden Mitgliedstaaten aufgeteilten Befugnis ergeben könnten (Urteil vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 170 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Beschluss vom 4. Februar 2016, Baudinet u. a., C-194/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:81, Rn. 33).
- 30 Die Mitgliedstaaten können zwar im Rahmen bilateraler Abkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festlegen, jedoch erlaubt es ihnen diese Aufteilung der Steuerhoheit nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom AEU-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen. Bei der Ausübung der gegebenenfalls im Rahmen von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgeteilten Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten nämlich verpflichtet, die Vorschriften des Unionsrechts und insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung einzuhalten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Oktober 2018, Sauvage und Lejeune, C-602/17, EU:C:2018:856, Rn. 24, und vom 14. März 2019, Jacob und Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, Rn. 25).
- 31 Im vorliegenden Fall geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass die Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in Italien, im Vereinigten Königreich und in den Niederlanden im Rahmen von Wertpapierleih- und Fondstrukturierungsgeschäften an SGAM Banque ausgeschüttet wurden, hinsichtlich der Körperschaftsteuer, deren Bemessungsgrundlage diese Einkünfte umfasst, einer rechtlichen Doppelbesteuerung durch die Staaten, aus denen diese Einkünfte stammen, und die Französische Republik, in der SGAM Banque ansässig ist, unterliegen.
- 32 Was die Ausübung der Steuerhoheit durch Frankreich betrifft, geht zunächst aus den Angaben des vorlegenden Gerichts und den Ausführungen der französischen Regierung sowie von Société Générale in ihren schriftlichen Erklärungen hervor, dass alle gebietsansässigen Gesellschaften hinsichtlich der bezogenen Dividenden der Körperschaftsteuer unterliegen, unabhängig davon, ob diese Dividenden inländischen oder ausländischen Ursprungs sind. Diese Einkünfte würden in das Gesamtergebnis der betreffenden Gesellschaft einbezogen, von dem die betrieblichen Aufwendungen abgezogen würden; unterschiedliche Steuersätze werden nicht erwähnt. Außerdem seien auf diese Einkünfte unabhängig von ihrem Ursprung die gleichen aus dem Code général des impôts resultierenden Regeln für die Anrechnung der Aufwendungen anwendbar.
- 33 Sodann steht fest, dass Frankreich zwar Körperschaftsteuer auf die von Gesellschaften mit Sitz in Italien, im Vereinigten Königreich und in den Niederlanden bezogenen Dividenden erhebt, aber der Gesellschaft, die diese Dividenden bezieht, eine Steuergutschrift gewährt, die auf die Körperschaftsteuer anrechenbar ist. Diese Steuergutschrift entspricht der in dem Mitgliedstaat, aus dem diese Einkünfte stammen, entrichteten Steuer und darf die diesem Einkommen entsprechende französische Körperschaftsteuer nicht übersteigen.
- 34 Was schließlich die Modalitäten zur Berechnung der anrechenbaren Steuergutschrift für die bereits auf Dividenden ausländischen Ursprungs entrichtete Steuer betrifft, scheinen die Bemessungsgrundlage und der Satz der Körperschaftsteuer, die allein diesen Einkünften entsprechen, dieselben zu sein wie diejenigen der Körperschaftsteuer, die tatsächlich zu zahlen wäre, wenn es sich um Dividenden inländischen Ursprungs handelte. Insbesondere scheinen die bei dieser Berechnung abgezogenen Aufwendungen, die sich speziell auf die Dividenden beziehen, gemäß der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts auch hinsichtlich der Dividenden inländischen Ursprungs vom Gesamtergebnis

- der gebietsansässigen Gesellschaft abgezogen zu werden, was vom vorlegenden Gericht zu überprüfen ist.
- 35 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht nicht ersichtlich ist, dass die von Gesellschaften mit Sitz in Italien, im Vereinigten Königreich und in den Niederlanden ausgeschütteten Dividenden in Frankreich einer höheren Körperschaftsteuer unterliegen als Dividenden inländischen Ursprungs.
- 36 Société Générale macht jedoch in ihren schriftlichen Erklärungen geltend, dass die Modalitäten zur Berechnung der Steuergutschrift, auf die eine solche Gesellschaft Anspruch habe, lediglich eine unzureichende Anrechnung der bereits in dem Mitgliedstaat, aus dem die Dividenden stammten, entrichteten Steuer auf die französische Körperschaftsteuer ermöglichten, was für eine in Frankreich ansässige Gesellschaft zur Folge habe, dass Geschäfte mit Wertpapieren gebietsfremder Gesellschaften im Vergleich zu Geschäften mit Wertpapieren gebietsansässiger Gesellschaften benachteiligt würden. Daraus ergebe sich für Dividenden ausländischen Ursprungs eine höhere Steuerbelastung als für Dividenden inländischen Ursprungs.
- 37 Hierzu ist festzustellen, dass dieser Nachteil, wie Société Générale einräumt, auf einen Unterschied zwischen der Bemessungsgrundlage der von den Mitgliedstaaten, aus denen die Dividenden stammen, erhobenen Steuer und der Bemessungsgrundlage der französischen Körperschaftsteuer, die für die Obergrenze der anrechenbaren Steuergutschrift maßgeblich ist, zurückzuführen ist. Aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte geht nämlich hervor, dass die in Italien, im Vereinigten Königreich und in den Niederlanden entrichtete Steuer auf der Grundlage des Bruttobetrags dieser Dividenden berechnet wurde, ohne die Möglichkeit eines Abzugs der Aufwendungen, während die französische Körperschaftsteuer auf der Grundlage des Nettobetrags berechnet wird und die Französische Republik den Abzug der Aufwendungen gemäß Art. 39 Abs. 1 des Code général des impôts gestattet, so dass die Nettoeinkünfte für die Berechnung der Steuergutschrift durch diesen Abzug der Aufwendungen geringer ausfallen.
- 38 In diesem Zusammenhang ist hinsichtlich des Arguments, dass ein Verstoß gegen den freien Kapitalverkehr vorliege, wenn für die Berechnung der französischen Steuergutschrift eine andere Steuerbemessungsgrundlage herangezogen werde als diejenige, die die Mitgliedstaaten, aus denen die Dividenden stammten, zugrunde gelegt hätten, während die Französische Republik und diese Mitgliedstaaten die Doppelbesteuerung hätten beseitigen wollen, darauf hinzuweisen, dass es gemäß der in Rn. 26 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs jedem Mitgliedstaat freisteht, unter Beachtung des Unionsrechts die Besteuerungsgrundlage zu bestimmen, die auf den Anteilinhaber, der die ausgeschütteten Dividenden empfängt, anwendbar ist.
- 39 Außerdem soll, wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat, ein Doppelbesteuerungsabkommen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht gewährleisten, dass die Steuern, die von dem Steuerpflichtigen in dem einen Staat erhoben werden, nicht höher sind als diejenigen, die von ihm in dem anderen Staat erhoben werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Mai 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, Rn. 46).
- 40 Folglich ist, wie auch die Regierungen, die schriftliche Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, und die Europäische Kommission ausgeführt haben, davon auszugehen, dass sich – wenn keine diskriminierende Ausübung der Steuerhoheit durch einen Mitgliedstaat vorliegt – ein Nachteil aufgrund der Doppelbesteuerung von Dividenden ausländischen Ursprungs wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende aus der parallelen Wahrnehmung der Steuerhoheit durch die Staaten, aus denen die Dividenden stammen, und den Mitgliedstaat, in dem die Anteilseignerin ansässig ist, ergibt. Unter diesen Umständen stellt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung keine nach Art. 63 AEUV verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.
- 41 Diese Schlussfolgerung kann nicht durch die von Société Générale angeführten Urteile vom 28. Februar 2013, Beker und Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), und vom 17. September 2015, Miljoen u. a. (C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608), in Frage gestellt werden, da diese nicht auf einen Fall wie den des Ausgangsverfahrens übertragbar sind, in dem sich eine nachteilige Besteuerung der Dividenden ausländischen Ursprungs, die von einer Gesellschaft bezogen werden, die

der Körperschaftsteuer des Mitgliedstaats unterliegt, in dem sie ansässig ist, aus der parallelen Wahrnehmung der Steuerhoheit durch die Mitgliedstaaten, aus denen diese Einkünfte stammen, und den Mitgliedstaat, in dem die Anteilseignerin ansässig ist, ergibt.

- 42 Das Urteil vom 17. September 2015, *Miljoen u. a.* (C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608), betraf die Verpflichtungen des Mitgliedstaats, aus dem die Dividenden stammen, im Hinblick auf das Verfahren zum Abzug oder zur Erstattung der Quellensteuer, das auf von gebietsansässigen Gesellschaften an in diesem Mitgliedstaat ansässige Personen ausgeschüttete Dividenden anwendbar ist, während in der Rechtssache, in der das Urteil vom 28. Februar 2013, *Beker und Beker*, (C-168/11, EU:C:2013:117), ergangen ist, die betreffende Anrechnung nicht die Möglichkeit für Gesellschaften, sondern diejenige für natürliche Personen betraf, die Quellensteuer von der Einkommensteuer in ihrem Wohnsitzstaat abzuziehen, dem es oblag, dem Steuerpflichtigen sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpfte steuerliche Vergünstigungen zu gewähren. Nach diesem Anrechnungsmechanismus profitiert der ansässige Steuerpflichtige von den personen- und familienbezogenen Abzügen dann voll, wenn seine gesamten Einkünfte in seinem Wohnsitzstaat bezogen wurden, wohingegen dies nicht der Fall ist, wenn ein Teil seiner Einkünfte im Ausland bezogen wurde. Der Abzug von Aufwendungen ist im Ausgangsverfahren hingegen vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht bei Dividenden, die in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschüttet werden, nicht beschränkt.
- 43 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, mit der im Rahmen einer Regelung zum Ausgleich der Doppelbesteuerung von Dividenden, die von einer in diesem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig ist, der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaft bezogen wurden und von einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurden, einer solchen Gesellschaft eine Steuergutschrift gewährt wird, die auf den Betrag begrenzt ist, den der erste Mitgliedstaat erhalten würde, wenn allein diese Dividenden der Körperschaftsteuer unterlägen, ohne dass die in dem anderen Mitgliedstaat entrichtete Steuer in voller Höhe ausgeglichen wird.

### **Kosten**

- 44 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; 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 (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, mit der im Rahmen einer Regelung zum Ausgleich der Doppelbesteuerung von Dividenden, die von einer in diesem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig ist, der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaft bezogen wurden und von einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurden, einer solchen Gesellschaft eine Steuergutschrift gewährt wird, die auf den Betrag begrenzt ist, den der erste Mitgliedstaat erhalten würde, wenn allein diese Dividenden der Körperschaftsteuer unterlägen, ohne dass die in dem anderen Mitgliedstaat entrichtete Steuer in voller Höhe ausgeglichen wird.**

Unterschriften

---

\* Verfahrenssprache: Französisch.



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.<sup>in</sup> Lachmayer und Dr.<sup>in</sup> Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des D G in B, vertreten durch Dr. Bertram Schneider, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 6845 Hohenems, Nibelungengasse 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Mai 2020, Zl. RV/1100098/2017, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2011 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 Beim Revisionswerber, einem Unternehmensberater, der den Sitz seines Einzelunternehmens im Juli 2005 nach Liechtenstein und im Oktober 2006 in die Schweiz verlegte, fand eine Außenprüfung statt. Im Gefolge der Prüfung ging das Finanzamt mit der Begründung, die Tätigkeit des Revisionswerbers bestehe darin, die ausschließlich österreichischen Kunden in deren Betrieben zu betreuen und zu begleiten, vom Bestehen einer österreichischen Betriebsstätte aus und rechnete dieser Betriebsstätte 90% der erwirtschafteten Einnahmen zu. Eine dagegen gerichtete Berufung wies der unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 15. März 2013, RV/0471-F/10, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2005 bis 2007 und Einkommensteuer 2005 bis 2009, als unbegründet ab. Die Zuordnung der Einkünfte zu den Betriebsstätten wurde auch im Rahmen eines Verständigungsverfahrens bestätigt, das vom Revisionswerber angeregt worden war.
- 2 Mit Einreichung des Jahresabschlusses 2010 teilte der Revisionswerber dem Finanzamt mit, er habe mit Kaufvertrag vom 30. Juni 2010 seinen Kundenstock um 15.600 € an die X GmbH mit Sitz in der Schweiz, an deren Stammkapital



er (1%), seine Ehefrau (34%) und sein Stiefsohn (65%) beteiligt seien, veräußert. Ungeachtet dessen rechnete ihm das Finanzamt auch in den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2011 bis 2015 die Einkünfte aus der Betreuung der Kunden zu.

- 3 Begründend führte das Finanzamt aus, der Revisionswerber habe seinen inländischen Kunden um den 1. Juli 2010 herum Werkverträge mit dem Inhalt vorgelegt, dass die unternehmensberatende Leistung ab 1. Juli 2010 nicht mehr von ihm, sondern von der X GmbH in der Schweiz erbracht werde. Gleichzeitig habe er ihnen zugesichert, dass sich am Betreuungsverhältnis nichts ändern werde. Tatsächlich habe er gegenüber seinen inländischen Kunden auch nach dem 1. Juli 2010 die zuvor angebotenen Leistungen erbracht. Die dafür erforderlichen Daten seien von den Kunden an die österreichische E-Mail-Adresse des Revisionswerbers übermittelt worden, er sei über eine inländische Telefonnummer erreichbar gewesen und die Honorare der Kunden seien auf ein österreichisches Bankkonto überwiesen worden, auf dem der Revisionswerber zeichnungsberechtigt sei.
- 4 Die Werkverträge zielten inhaltlich auf mit einem Controlling-Programm erstellte Analysen ab. Der Revisionswerber erstelle - anhand der von den Kunden übermittelten Daten - diese Analysen und bespreche sie mit den Kunden vor Ort. Er verfüge an seinem Wohnort in Österreich über ein häusliches Arbeitszimmer, in dem er die einlangenden Daten verarbeite. Er habe bei einer am 5. Dezember 2016 erfolgten Vorsprache im Finanzamt auch eingeräumt, die Beratungstätigkeit gegenüber den inländischen Kunden allein und eigenverantwortlich erbracht zu haben.
- 5 Das Finanzamt gehe davon aus, dass alle Chancen und Risiken, die mit der Beratungstätigkeit verbunden seien, beim Revisionswerber lägen. Daher könne der Unternehmenserfolg nur bei ihm persönlich erfasst werden. Die mit der X GmbH abgeschlossenen Werkverträge stellten Hülsen zur Verschleierung der Einkünftezurechnung bzw. zur Verlagerung der Besteuerungsrechte aus der Beratungstätigkeit in die Schweiz dar. Dort unterlägen die Einkünfte einer geringeren Besteuerung und die Verlustvorträge der X GmbH könnten verwertet werden. Auch die abschöpfbaren Einkünfte des Revisionswerbers,



über dessen Vermögen im Jänner 2013 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden sei, könnten so erheblich reduziert werden.

- 6 Die für die Tätigkeit eines Unternehmensberaters erforderliche Ausstattung (Schreibtisch, Notebook, E-Mail-Adresse, Telefon, Bankkonto) stünde dem Revisionswerber in Österreich zur Verfügung. Sein Schreibtisch befinde sich im häuslichen Arbeitszimmer. Es werde nicht angezweifelt, dass der Revisionswerber des Öfteren am Sitz der X GmbH in der Schweiz anwesend sei. Dies diene aber nicht seiner Arbeit als Unternehmensberater, weil er die erforderlichen Kundendaten per E-Mail ausschließlich im häuslichen Büro in Österreich empfangen oder persönlich im Betrieb abhole. Fallweise würden sie auch von Mitarbeitern der Kunden in den Briefkasten eingeworfen, der sich am österreichischen Wohnsitz des Revisionswerbers befinde.
- 7 Das Vorbringen, der Revisionswerber habe für seine Leistungen ab dem Jahr 2010 von der X GmbH keine Entlohnung erhalten, ändere nichts daran, dass ihm die mit der Beratungstätigkeit verbundenen Entgelte und Erträge zuzurechnen seien, zumal das Überlassen von Einkünften an die X GmbH eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung darstelle.
- 8 Der Revisionswerber erhob gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2015 Beschwerde und führte begründend aus, die Umsatzsteuer folge, anders als die Einkommensteuer, dem Zivilrecht. Schuldner der Umsatzsteuer sei grundsätzlich derjenige, der als leistender Unternehmer nach außen auftrete. Ob dieser die Leistung höchstpersönlich erbringe, sei ohne Bedeutung. Selbst bei Treuhandschaften komme es zur Zurechnung der Umsätze an den Treuhänder. Im Revisionsfall sei - auf Basis der abgeschlossenen Beraterverträge - ausschließlich die X GmbH gegenüber den Leistungsempfängern berechtigt und verpflichtet. Eine Zurechnung der Umsätze an den Revisionswerber komme nicht in Betracht.
- 9 Was die Einkommensteuer betreffe, befänden sich alle vom Revisionswerber betreuten Mandanten in einem Vertragsverhältnis mit der X GmbH. Nur die X GmbH könne die sich aus der Tätigkeit des Revisionswerbers ergebenden Marktchancen nutzen. Der Revisionswerber habe den Kundenstock an die



X GmbH übertragen und sei nicht berechtigt, die Kunden auf eigene Rechnung weiter zu betreuen.

- 10 Dass der Revisionswerber seine Tätigkeit für die X GmbH unentgeltlich erbringe, bewirke keine vom Zivilrecht abweichende Einkünftezurechnung. Eine Zurechnung der Einkünfte an die natürliche Person, die die Leistung physisch erbringe, sei nur bei organschaftlichen Vertretern oder bei Vorliegen höchstpersönlicher Tätigkeiten denkbar. Beides läge im Revisionsfall nicht vor.
- 11 Mandanten hingen am Berater und machten ihren Verbleib bei der Gesellschaft oft davon abhängig, dass sie von diesem weiterhin betreut würden. Folgte man dem Finanzamt, so müsste man die Einkünfte aus dem Mandat weiterhin dem jeweiligen Berater zuweisen, was in der Praxis nicht geschehe.
- 12 Es sei auch nicht ungewöhnlich, dass im Rahmen einer Betriebsnachfolge ein bislang als Einzelunternehmen geführter Betrieb in die GmbH des Nachfolgers eingebracht werde und der Übergeber in der Folge unentgeltlich in der GmbH tätig sei und dort bestimmte Kunden weiter betreue. Niemand käme in einer solchen Konstellation auf die Idee, die Einkünfte dem Übergeber zuzurechnen. Es liege eine dem Nachfolger zuzurechnende Nutzungseinlage in die GmbH vor.
- 13 Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung keine Folge, woraufhin der Revisionswerber deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.
- 14 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es stellte fest, der Revisionswerber habe dem Finanzamt bei der Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2010 mitgeteilt, dass er seinen Kundenstock als Unternehmensberater per 30. Juni 2010 an die X GmbH mit Sitz in der Schweiz verkauft habe, an der er und seine Ehefrau als Gesellschafter beteiligt seien. Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung sei der Stiefsohn des Revisionswerbers und als weiterer Geschäftsführer scheine im Handelsregister ein Schweizer Staatsbürger auf. Der Revisionswerber sei bei der X GmbH nicht angestellt und stehe auch in keinem Werkvertragsverhältnis zu dieser



Gesellschaft, deren Unternehmenszweck u.a. die Entwicklung, der Betrieb und die Wartung von Internetplattformen und die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Unternehmens-, Organisations-, Marketing- und Softwareberatung sei. Der an die X GmbH veräußerte Kundenstock bestehe ausschließlich aus österreichischen Kunden des Revisionswerbers.

- 15 Strittig sei, ob die im Streitzeitraum erzielten Einkünfte aus Unternehmensberatung dem Revisionswerber oder der X GmbH zuzurechnen seien.
- 16 Zurechnungssubjekt von Einkünften sei derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage, der also die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern; die rechtliche Gestaltung sei dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe.
- 17 Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich. Dabei sei für die Beurteilung der Außenwirkung die allgemeine Lebenserfahrung von großer Bedeutung. Trete ein Arbeitnehmer nicht explizit im eigenen Namen auf, seien die Einkünfte dem Arbeitgeber zuzurechnen. Trete eine Gesellschaft nach außen auf, könne deren Existenz nicht verneint werden. Es sei aber zu prüfen, ob die Gesellschaft den vorgegebenen Zwecken diene. Könne die Gesellschaft die vorgegebenen Zwecke nicht erfüllen (z.B. mangels einer entsprechenden Infrastruktur), könnten ihr keine Einkünfte zugerechnet werden.
- 18 Die Übertragung von Einkünften aus Beratungsleistungen von A auf B sei steuerlich nur anzuerkennen, wenn B tatsächlich nach außen auftrete und die Leistungen erbringe. Trete hingegen A nach außen auf und erfolge nur der Zufluss bei B, seien die Einkünfte weiterhin A zuzurechnen und der Zufluss bei B stelle bloße Einkommensverwendung dar. Bei der Einkünftezurechnung an ausländische Körperschaften sei nach der Judikatur und Verwaltungspraxis zudem das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft erforderlich.



- 19 Grundlage des hier zu beurteilenden Sachverhalts sei das Vorbringen des Revisionswerbers, er habe seinen (ausschließlich österreichische Kunden umfassenden) Kundenstock im Jahr 2010 an eine Schweizer GmbH, deren Gesellschafter er, seine Gattin und sein Stiefsohn seien, verkauft.
- 20 Die umfangreichen Ermittlungen des Finanzamts hätten ergeben, dass der Revisionswerber seine im Inland ansässigen Kunden auch nach 2010 ausschließlich persönlich betreut habe, indem er zu Beratungsgesprächen in ihren inländischen Betrieben erschienen sei, für sie telefonisch unter einer österreichischen Nummer erreichbar gewesen sei und die für seine Analysen erforderlichen Daten an seine österreichische E-Mail Adresse übermittelt oder in den Postkasten seiner Wohnung in Österreich, in der er seit jeher ein Büro unterhalten habe, eingeworfen worden seien. Kein Kunde sei jemals im Büro der X GmbH gewesen und keiner habe den Stiefsohn des Revisionswerbers und Geschäftsführer der X GmbH gekannt.
- 21 Selbst der steuerliche Vertreter des Revisionswerbers habe eingeräumt, dass sich der an die X GmbH veräußerte Kundenstock ausschließlich aus österreichischen Kunden zusammensetze und dass diese Kunden nach wie vor vom Revisionswerber betreut würden.
- 22 Die im Zuge der Ermittlungen persönlich befragten Kunden hätten sich nur nach ausdrücklicher Nachfrage an den Abschluss von Werkverträgen mit der X GmbH erinnert, verbunden mit der gleichzeitigen Zusicherung des Revisionswerbers, es werde sich für sie an dem Betreuungsverhältnis nichts ändern.
- 23 Ein im Akt aufliegender Werkvertrag vom 1. Juli 2010 enthalte u. a. die Vereinbarungen, dass die monatliche Lagebesprechung immer am Firmensitz des Auftraggebers stattfinden werde, dass er monatliche Auswertungen immer in schriftlicher Form erhalten werde, dass die monatlichen zahlbaren Honorare auf das Konto einer österreichischen Bank zu überweisen seien und dass die vom Fachverband Unternehmensberatung und Datenverarbeitung der Bundeswirtschaftskammer Österreich herausgegebenen „Honorarrichtlinien für Unternehmensberater“ gelten würden. Als Gerichtsstand für den Fall eines



Rechtsstreites aus der Vereinbarung werde ein österreichisches Gericht festgelegt.

- 24 In zusammenfassender Würdigung sei es also der Revisionswerber gewesen, der mit einer starken Präsenz nach außen die Marktchancen genützt, die Leistungen erbracht und gesteuert und das Unternehmerrisiko getragen habe. Er sei als dominante Persönlichkeit aufgetreten, die Honorare seien auf ein österreichisches Bankkonto der X GmbH, auf dem er zeichnungsberechtigt gewesen seien, überwiesen worden. Indem er die ihm übergebenen oder übermittelten Daten ausgewertet, Analysen erstellt und Beratungsgespräche in den Betrieben abgehalten habe, habe er über die Leistungserbringung disponiert.
- 25 Eine geschäftliche Verbindung mit der X GmbH sei im aktiven Bewusstsein der Kunden nicht verankert gewesen. Erst über Nachfrage hätten sich einige von ihnen daran erinnert, im Jahr 2010 einen Werkvertrag mit der X GmbH unterschrieben zu haben. Für sie sei die Vertragsunterfertigung nicht relevant gewesen, weil ihnen der Revisionswerber gleichzeitig zugesichert habe, an dem Betreuungsverhältnis werde sich auch in Zukunft nichts ändern.
- 26 Die Frage eines explizit im eigenen Namen erfolgenden Auftretens des Revisionswerbers stelle sich nicht, weil für die Kunden ohnehin kein Zweifel daran bestanden habe, dass der Revisionswerber als natürliche Person ihr Vertragspartner sei. Auch hätten sie weder ein in der Schweiz gelegenes Büro der X GmbH, noch deren Geschäftsführer gekannt.
- 27 Eine Übertragung der Einkünfte aus Beratungsleistungen vom Revisionswerber auf die X GmbH komme nicht in Betracht, weil diese Gesellschaft nach außen nicht in Erscheinung getreten sei und die Beratungshonorare nicht auf ein Schweizer Bankkonto dieser Gesellschaft überwiesen worden seien. Vielmehr sei der Außenauftritt, die gesamte geschäftliche Betreuung und die Vereinnahmung der Honorare auf ein ihm zuzurechnendes inländisches Konto ausschließlich dem Revisionswerber obliegen, weshalb ihm die Einkünfte aus der Tätigkeit als Unternehmensberater zuzurechnen seien.



- 28 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig, weil die Frage der Zurechnung von Einkünften bereits vielfach Gegenstand der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gewesen sei.
- 29 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, das Erkenntnis weiche von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach es für die Umsatzsteuer darauf ankommen, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet sei Auch im Bereich der Einkommensteuer habe sich das Bundesfinanzgericht in Widerspruch zur Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gesetzt, indem es u.a. das „Trennungsprinzip“ zwischen der Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre missachtet habe.
- 30 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 31 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 32 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 33 Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist Leistender hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt (vgl. z.B. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151; und 22.11.2006, 2003/15/0143). Entscheidend ist im Allgemeinen, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 1 Tz 254 und 258).
- 34 Zurechnungsobjekt von Einkünften ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Dabei ist eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149; und 27.8.2008, 2006/15/0013).
- 35 Für die Zeit nach dem 30. Juni 2010 schloss die X GmbH Werkverträge mit den vormaligen Kunden des Revisionswerbers ab. Die Werkverträge weisen die X GmbH als Leistungserbringerin auf. Die Honorare für die ab 1. Juli 2010



erbrachten Leistungen wurden den Kunden von der X GmbH in Rechnung gestellt und die Kunden haben die jeweils verrechneten Beträge auf ein österreichisches Bankkonto, das auf die X GmbH als Kontoinhaberin lautet, überwiesen. Der Streit geht darüber, ob der Revisionswerber umsatzsteuerlich als Erbringer der ab 1. Juli 2010 verrechneten Leistungen anzusehen ist und ihm die für diese Leistungen verrechneten Honorare ertragsteuerlich zuzurechnen sind.

36 Das Bundesfinanzgericht vertrat im angefochtenen Erkenntnis den Standpunkt, der Revisionswerber sei als Erbringer der verrechneten Leistungen anzusehen, und begründet dies im Wesentlichen damit, dass er seine Kunden auch nach dem 30. Juni 2010 ausschließlich persönlich betreut habe, in den inländischen Betrieben der Kunden erschienen und für diese unter einer österreichischen Telefonnummer und E-Mailadresse erreichbar gewesen sei. Eine geschäftliche Verbindung mit der X GmbH sei im aktiven Bewusstsein der Kunden, die sich erst über Nachfrage an den Abschluss von Werkverträgen mit der X GmbH erinnert hätten, nicht vorhanden gewesen. Kein Kunde sei jemals am Sitz dieser Gesellschaft in der Schweiz gewesen oder habe deren Geschäftsführer gekannt. Ein im Akt aufliegender Werkvertrag vom 1. Juli 2010 enthalte - so das Bundesfinanzgericht weiter - u. a. die Vereinbarungen, dass die monatliche Lagebesprechung immer am Firmensitz des Auftraggebers stattfinden werde, dass dieser monatliche Auswertungen in schriftlicher Form erhalten werde, dass die monatlichen zahlbaren Honorare auf das Konto einer österreichischen Bank zu überweisen seien und die von der Bundeswirtschaftskammer Österreich herausgegebenen „Honorarrichtlinien für Unternehmensberater“ gelten würden. Auch als Gerichtsstand für den Fall eines Rechtsstreites aus der Vereinbarung werde ein österreichisches Gericht festgelegt.

37 Als Leistender gilt auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt bzw. im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Im gegenständlichen Fall wurden die Leistungen ab 1. Juli 2010 aufgrund von Werkverträgen zwischen der X GmbH und den Kunden erbracht. Die Werkverträge weisen ausschließlich die X GmbH als Leistungserbringerin aus. Die Werkverträge regeln dabei die von der X GmbH gegenüber den



Kunden zu erbringenden Leistungen samt den dabei einzuhaltenden Modalitäten und setzen das Entgelt fest, welches der X GmbH für ihre Leistungen gebührt. Im jeweiligen Werkvertrag wird eine Bankverbindung der X GmbH angeführt, auf welche das Entgelt zu überweisen ist, und es sind Bestimmungen zu Vertragsdauer und Kündigung enthalten.

- 38 Dass die X GmbH gegenüber den ehemaligen Kunden des Revisionswerbers nach außen als Unternehmerin aufgetreten ist, ist im Hinblick auf den festgestellten Sachverhalt evident. Dafür spricht im Übrigen auch der Umstand, dass die X GmbH den Kunden Honorare ohne Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat („Leistungen gem. § 9 iVm § 10 Z 4 UStG 1994 - Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1“ UStG 1994, vgl. § 4 des im Verwaltungsakt einliegenden Werkvertrages; auf die Frage einer allfälligen inländischen Betriebsstätte der X GmbH ist hier nicht einzugehen) und diese Honorare auf ein - wenn auch österreichisches - auf die X GmbH lautendes Bankkonto überwiesen wurden. Konkrete Feststellungen dahingehend, dass den Werkverträgen der X GmbH mit den Kunden des Revisionswerbers keine Relevanz zugekommen wäre, weil es sich dabei um Scheingeschäfte handle, traf das Bundesfinanzgericht nicht. Solche Feststellungen wären aber für die Annahme, der Revisionswerber habe die in Rede stehenden Leistungen im eigenen Namen erbracht bzw. er sei im Außenverhältnis zu deren Erbringung verpflichtet gewesen, erforderlich.
- 39 Genauso wenig hat das Bundesfinanzgericht die Feststellung getroffen, der Revisionswerber habe seine Leistungen an die - im Wesentlichen seinen Angehörigen zuzurechnende - X GmbH gegen eine Entlohnung, also nicht unentgeltlich erbracht. Das Bundesfinanzgericht führt zwar aus, die Honorare seien auf ein dem Revisionswerber „zuzurechnendes inländisches Konto“ geflossen, lässt aber dazu konkrete Feststellungen vermissen. Das Bundesfinanzgericht geht damit auch nicht von einer umsatzsteuerbaren Leistungserbringung des Revisionswerbers an die X GmbH aus.
- 40 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher, soweit es die Umsatzsteuer betrifft, als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet.



- 41 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0149, welches die sogenannte Drittanstellung von Geschäftsführern (Erbringung von Geschäftsführungsleistungen über eine weitere GmbH) betraf, u.a. ausgesprochen: „Wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird, sind dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen [...]. Da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordert [...], gilt dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft ist, es sei denn die Zwischenschaltung erfolgte nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (§ 22 f BAO).“
- 42 Das Bundesfinanzgericht hat die aus den gegenständlichen Leistungen resultierenden Honorare bzw. Einkünfte aus den oben angeführten Gründen auch ertragsteuerlich unmittelbar dem Revisionswerber zugerechnet. Dass der Revisionswerber die Kunden auch nach dem 30. Juni 2010 weiterbetreut hat, rechtfertigt eine solche Zurechnung allerdings nicht, weil diese Betreuung im Namen der X GmbH erfolgt ist. Die Tatsache, dass der Revisionswerber seine abschöpfbaren Einkünfte im 2013 eröffneten Schuldenregulierungsverfahren erheblich reduziert hat, mag zwar ein Indiz für das allfällige Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung darstellen. Dieses enthebt das Bundesfinanzgericht aber nicht davon, diese Gestaltung aus dem Blickwinkel der §§ 22 f BAO in ihrer Gesamtheit zu würdigen. Im Übrigen ist das Bundesfinanzgericht auch in Bezug auf Einkommensteuer nicht davon ausgegangen, dass die X GmbH dem Revisionswerber (für von ihm an die X GmbH erbrachte Leistungen) geldwerte Vorteile zugewendet hat. Auf die Frage einer allfälligen Betriebsstätte der X GmbH ist auch hier nicht einzugehen.
- 43 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher insgesamt als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.



44 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2014.

W i e n , am 22. Februar 2022





**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.<sup>in</sup> Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Dr. T in W, vertreten durch Mag. Josef Wiedeschitz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in 2700 Wiener Neustadt, Bahngasse 43, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. April 2021, Zl. RV/7103485/2015, betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Entscheidungsgründe:**

- 1 Mit Bescheid vom 7. Februar 2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2010 fest.
- 2 Der Revisionswerber erhob gegen diesen Bescheid Berufung.
- 3 Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 4. März 2015 wurde u.a. ausgeführt, der Revisionswerber sei Inhaber von mehreren Eigentumswohnungen, die er vermietet; er erziele daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Als Werbungskosten mache er dazu u.a. die von ihm bezahlten Beiträge an den „Reparaturfonds“ geltend. Die mit diesen Zahlungen gebildete Rücklage stelle zwar formal Vermögen der Eigentümergemeinschaft dar. Wirtschaftlich sei die Rücklage aber weiterhin den Wohnungseigentümern zuzurechnen. Es seien daher die auf den Liegenschaftsanteil des Revisionswerbers entfallenden tatsächlichen Reparaturausgaben aus dem Reparaturfonds anstelle der bisher geltend gemachten Zuführungen zum Reparaturfonds als Werbungskosten zu berücksichtigen.





- 4 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. März 2015 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2010 ab. In der Begründung verwies es auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4. März 2015.
- 5 Der Revisionswerber beantragte, die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag bekämpfte er u.a. die von den Abgabenerklärungen abweichende Beurteilung der Zuführungen zum Reparaturfonds.
- 6 Mit weiteren Bescheiden vom 6. März 2015 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 fest. Auch in diesen Bescheiden verwies das Finanzamt auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4. März 2015.
- 7 Mit Eingaben vom 29. Mai 2015 erhob der Revisionswerber auch gegen diese Bescheide Beschwerden; er bekämpfte wiederum die Beurteilung betreffend Zuführungen zum Reparaturfonds. Er beantragte, es möge eine Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO unterbleiben.
- 8 Mit Vorlagebericht vom 8. Juli 2015 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.
- 9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 (zu Punkten, die im Revisionsverfahren nicht mehr strittig sind) ab und wies die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 10 Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - aus, der Revisionswerber habe in den Streitjahren mehrere Eigentumswohnungen vermietet. Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung habe er die an den Reparaturfonds der jeweiligen Wohnungseigentümergeinschaft geleisteten Beiträge als Werbungskosten geltend gemacht (in den Streitjahren in Höhe von 7.662,61 €; 7.884,11 €;



6.213,28 €). Die tatsächlich durch die Eigentümergemeinschaften aufgewendeten Reparaturkosten seien jeweils geringer gewesen (4.901,64 €; 3.562,97 €; 2.482,29 €).

- 11 Werbungskosten setzten ein Abfließen voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirke und zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen diene. Es möge zwar sein, dass die Dotierung der Rücklage beim Revisionswerber zu einem Abfluss seines frei verfügbaren Vermögens führe, da der aufgewendete Betrag in die Rechtszuständigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft übergehe und der Revisionswerber über die von allen Wohnungseigentümern gebildete Rücklage nicht allein verfügen könne. Dies allein rechtfertige aber nicht die Anerkennung des eingezahlten Betrages als Werbungskosten.
- 12 Wirtschaftlich betrachtet führe die Dotierung der Rücklage nach § 31 WEG lediglich zu einer Umschichtung und nicht zu einer Minderung des Vermögens des Revisionswerbers, da er im Verhältnis seines Miteigentumsanteils an der Liegenschaft und seiner diesem Anteil entsprechend geleisteten Beiträge an der gesamten Rücklage beteiligt sei. Er habe daher insoweit Anteil am Sondervermögen der Miteigentümergemeinschaft, auch wenn der Eigentümergemeinschaft Rechtspersönlichkeit zukomme. Die Rücklage diene zur Vorsorge für künftige Aufwendungen, die ausdrückliche Zweckwidmung der Rücklage für die Kosten von Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten sei jedoch weggefallen. Damit könne die Rücklage auch für jeden anderen Zweck herangezogen werden.
- 13 Werbungskosten lägen erst dann vor, wenn sie anfielen. Die Dotierung der Rücklage führe zu einer Ansparung eines zweckgebundenen Vermögens und habe noch keinen Aufwandscharakter. Die Rücklage diene lediglich der Vorsorge für künftige Ausgaben. Zum Zeitpunkt der Dotierung stehe noch nicht fest, zu welchem konkreten Zweck die Gelder tatsächlich verwendet würden. Zum Zeitpunkt der Beitragsleistung könne überdies nicht beurteilt werden, ob zum Zeitpunkt der Verwendung der Rücklage die Eigentumswohnung noch vermietet werde. Es wäre sachlich nicht gerechtfertigt, würde die Dotierung der Rücklage zu Werbungskosten führen,



die zukünftige Verwendung der Rücklage aber nicht mehr der Erzielung von Einkünften dienen.

- 14 Die geleisteten Beiträge zur Rücklage könnten daher erst dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie aufwandswirksam für die Erhaltung oder Verbesserung des gemeinsamen Wohnungseigentumsobjekts verwendet würden und aus der gebildeten Rücklage abfließen.
- 15 Von Werbungskosten könne bei den Zahlungen an den Reparaturfonds auch deshalb keine Rede sein, weil diese Zahlungen durch die Eigenschaft des Revisionswerbers als Miteigentümer der Wohnungseigentümergeinschaft und daher nicht durch die Inbestandgabe der Eigentumswohnungen veranlasst worden seien. Dass diese Zahlungen in Hinblick auf Bestandverhältnisse weder notwendige noch zweckmäßige Aufwendungen gewesen seien, wenn nicht einmal der Bestand eines Zusammenhanges zwischen den abgeführten Beträgen zu einer Einkunftsquelle vor Eintritt des Zeitpunkts des Kostenanfalls mit Sicherheit angenommen werden könne, sei bemerkt.
- 16 Der Wohnungseigentümer habe wirtschaftliches Eigentum am aliquoten Rücklagenbetrag. Spätestens im Zeitpunkt des Verkaufs müsse er wohl dieses wirtschaftliche Eigentum verlieren. In diesem Zeitpunkt könne der aliquote Rücklagenbetrag bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.
- 17 Auch bei zivilrechtlicher Betrachtungsweise sei die Annahme eines Werbungskostencharakters bei den Zahlungen an den Reparaturfonds zu verneinen, weil der Verwalter hinsichtlich seiner Handlungen jedem einzelnen Wohnungseigentümer Rede und Antwort zu stehen habe.
- 18 Seien Gelder in den Reparaturfonds einbezahlt worden, erfolge die Abfuhr der Gelder der Höhe nach auf Basis einer Vereinbarung, welche nicht zwischen dem Revisionswerber und seinen Bestandnehmerinnen, sondern zwischen dem Revisionswerber und sonstigen Beteiligten an der Wohnungseigentümergeinschaft abgeschlossen worden sei. Die Zahlungen seien in seiner Eigenschaft als Wohnungseigentümer erfolgt, sie dienten ausschließlich der Erhaltung seiner Eigentümerposition.



- 19 Erst mit dem Abfluss der Gelder aus dem gemeinschaftlichen Eigentum gegen Rechnung sei der abgabenrechtliche Kostencharakter des verausgabten Betrages anhand der dazugehörigen Rechnungen bestimmbar.
- 20 Die Rechtsansicht des Revisionswerbers wäre überdies verfassungsrechtlich bedenklich, weil sie einer gleichmäßigen Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Wohnungseigentümern mit gleichartigen Einkünften von Zinshausbesitzern, die derartige Reparaturrücklagen nicht als Werbungskosten abziehen könnten, zuwiderlaufen würde.
- 21 Da Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Werbungskostencharakter von Beiträgen an den Reparaturfonds einer Wohnungseigentümergeinschaft fehle, sei die ordentliche Revision zuzulassen gewesen.
- 22 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision. Bekämpft wird das angefochtene Erkenntnis insoweit, als es die Nichtanerkennung der Beitragszahlungen zum Reparaturfonds von Wohnungseigentümergeinschaften als Werbungskosten betrifft.
- 23 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.
- 24 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 25 Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Darunter fallen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sämtliche Wertabgaben (von Geld oder geldwerten Wirtschaftsgütern sowie deren Wertverzehr in Form der Abnutzung oder Substanzverringerung), die durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (vgl. VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0077, mwN).
- 26 Ein Aufwand oder eine Ausgabe liegen vor, wenn die Wertabgabe (der geleistete Betrag) aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Der Begriff der Werbungskosten setzt somit - wie sich in Umkehrung aus § 15 EStG 1988 ergibt - einen Abfluss voraus, der sich wirtschaftlich in einer Verminderung des Vermögens des



Abgabepflichtigen auswirkt (vgl. neuerlich VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0077, mwN).

- 27 Im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist zu beachten, dass Erhaltungsaufwand (Instandhaltungsaufwand und Instandsetzungsaufwand) im Jahr des Aufwandes (im Allgemeinen) sofort abzugsfähig ist, während Herstellungsaufwand zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben ist (vgl. *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 28 Tz 104). Diese allgemeinen Regelungen werden aber insbesondere dahin modifiziert, dass nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 (in der hier anwendbaren Fassung vor BGBl. I Nr. 118/2015) Instandsetzungsaufwendungen, soweit diese nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen sind. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bestandobjekte im vorliegenden Fall - wie sich aus den in den Verwaltungsakten befindlichen Urkunden ergibt - zu Wohnzwecken vermietet wurden.
- 28 Strittig ist im vorliegenden Fall, ob Beiträge an einen „Reparaturfonds“ als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.
- 29 Nach § 31 Abs. 1 Wohnungseigentumsgesetz 2002 (WEG 2002) haben die Wohnungseigentümer eine angemessene Rücklage zur Vorsorge für künftige Aufwendungen zu bilden. Bei der Festlegung der Beiträge zur Bildung der Rücklage ist auf die voraussichtliche Entwicklung der Aufwendungen Bedacht zu nehmen.
- 30 Dazu sieht § 20 Abs. 2 WEG 2002 vor, dass der Verwalter den Wohnungseigentümern bis spätestens zum Ende der laufenden Abrechnungsperiode eine Vorausschau zur Kenntnis zu bringen hat, in der die in absehbarer Zeit notwendigen, über die laufende Instandhaltung hinausgehenden Erhaltungsarbeiten und die in Aussicht genommenen Verbesserungsarbeiten, die dafür erforderlichen Beiträge zur Rücklage sowie die sonst vorhersehbaren Aufwendungen, vor allem die Bewirtschaftungskosten, und die sich daraus ergebenden Vorauszahlungen bekannt zu geben sind.



- 31 Durch die in der Regel laufende Einhebung von Beiträgen (im Sinn eines Zwangs-Ansparsystems) soll ein Haftungsfonds oder eine Liquiditätsreserve mit ausreichenden Mitteln geschaffen werden, um nicht nur alltägliche Auslagen, sondern größere (unvorhergesehene oder vorhersehbare) Investitionen finanzieren zu können. Die Rücklage ist für alle Arten von Liegenschaftsaufwendungen verwendbar (vgl. OGH 20.2.2020, 5 Ob 161/19s, mwN).
- 32 Der Zweck der Regelungen über die Bildung einer Rücklage besteht primär darin, Mittel für hohe, nicht jährlich wiederkehrende Auslagen, insbesondere für große Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten, anzusparen und damit die mit der Aufnahme eines Darlehens verbundenen Kosten für die Geldbeschaffung und Verzinsung zu vermeiden (vgl. - auch unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien – OGH 15.12.2009, 5 Ob 171/09x).
- 33 Die Rücklage ist Vermögen der Eigentümergemeinschaft. Der einzelne Wohnungseigentümer kann Rückzahlungen aus (dem angesparten Teil) der - im Eigentum der Eigentümergemeinschaft stehenden - Rücklage nicht verlangen (vgl. neuerlich OGH 15.12.2009, 5 Ob 171/09x), und zwar auch nicht bei Ausscheiden aus der Eigentümergemeinschaft infolge Veräußerung seines Anteils (vgl. OGH 15.5.2013, 3 Ob 63/13f). Beitragsleistungen der Wohnungseigentümer fließen, sobald sie in die Verfügungsgewalt der Eigentümergemeinschaft eintreten, ex lege und widmungsunabhängig der Eigentümergemeinschaft zu (vgl. OGH 1.4.2008, 5 Ob 185/07b). Damit profitieren künftige Erwerber eines Wohnungseigentumsobjekts von der früher erfolgten Einhebung (besonders) hoher (und unverbraucht erhalten gebliebener) Beiträge zur Rücklage, während für künftige Erwerber geringe oder nicht eingehobene Beiträge wirtschaftlich nachteilig sind (vgl. neuerlich OGH 15.12.2009, 5 Ob 171/09x).
- 34 Betreffend die u.a. in § 20 Abs. 2 WEG 2002 angesprochenen Erhaltungsarbeiten verweist § 28 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 auf die ordnungsgemäße Erhaltung der allgemeinen Teile der Liegenschaft iSd § 3 MRG (vgl. zur Anknüpfung an die Begriffe des MRG auch OGH 28.6.2018, 6 Ob 101/18y).



- 35 Die Begriffe des Wohnungseigentumsrechts sind mit jenen des Einkommensteuerrechts nicht deckungsgleich. § 28 Abs. 3 EStG 1988 enthält insbesondere Regelungen für Aufwendungen im Sinne der § 3 MRG („Erhaltung“) und §§ 4 und 5 MRG („Nützliche Verbesserung“), bei denen es sich aber nach dem Einkommensteuerrecht auch um Herstellungsaufwand handeln kann (arg: „soweit sie Herstellungsaufwand darstellen“).
- 36 Die von den Wohnungseigentümern zu leistenden Beiträge zur Rücklage iSd § 31 Abs. 1 WEG 2002 umfassen insbesondere Zahlungen für (geplante) Erhaltungsarbeiten und Verbesserungsarbeiten (iSd WEG und damit iSd MRG). Dabei kann es sich auch um Instandsetzungsaufwand (iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988) oder um Herstellungsaufwand (iSd § 28 Abs. 3 EStG 1988) handeln.
- 37 Voraussetzung für den Werbungskostencharakter von Anzahlungen oder Vorauszahlungen ist, dass im Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden muss, dass der die Werbungkosteneigenschaft begründende Zusammenhang gegeben ist. Es muss damit also der Zusammenhang mit Instandhaltungsaufwand und nicht mit zu aktivierendem Herstellungsaufwand gegeben sein (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0257; vgl. auch VwGH 20.12.2000, 97/13/0119).
- 38 Gleiches gilt auch für die hier zu beurteilende Dotierung einer Rücklage iSd § 31 WEG 2002. Da die Rücklage vom Verwalter für alle Arten von Liegenschaftsaufwendungen verwendet werden kann, steht bei Dotierung der Rücklage durch den Wohnungseigentümer noch nicht fest, ob dieser Zahlung Werbungskostencharakter zukommt. Diese Zahlungen können erst dann und nur insoweit als Werbungskosten abgezogen werden, als eine Zahlung aus der Rücklage erfolgt, der Werbungskostencharakter zukommt (vgl. in diesem Sinne auch *Zorn/Stanek* in *Doralt et al*, EStG<sup>20</sup>, § 16 Tz 18; *Mayr/Hayden* in *Doralt et al*, EStG<sup>18</sup>, § 19 Tz 40 „Instandhaltungsfonds“ („Reparaturfonds“); *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 28 Tz 98 „Reparaturrücklage“; *Jakom/Lenneis*, EStG, 2021, § 16 Tz 56 „Instandhaltungsrücklage“).



- 39 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 40 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 2. Mai 2022





## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.<sup>in</sup> Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Dipl. Ing. B in W, vertreten durch die Rohregger Rechtsanwalts GmbH & Co KG in 1010 Wien, Rotenturmstraße 17/15, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Jänner 2020, Zl. RV/7100136/2020, betreffend Einkommensteuer 2018, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 In einem Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 führte der Revisionswerber aus, er habe im Jahr 2018 ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen. Er beantrage die Besteuerung dieser privaten Kapitalerträge nach dem allgemeinen Steuertarif (Regelbesteuerungsoption). Im Hinblick auf diese Tarifveranlagung mache er Werbungskosten in näher genannter Höhe geltend.
- 2 Mit Bescheid vom 4. November 2019 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2018 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest. In der Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass Werbungskosten nicht berücksichtigt worden seien.
- 3 Der Revisionswerber erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde. Er machte geltend, er habe im Jahr 2018 ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 EStG 1988 erzielt. Die Einnahmen seien durch Werbungskosten vermindert worden; er habe nach § 27a Abs. 5 EStG 1988 zur Regelbesteuerung optiert und eine Veranlagung des nach dem objektiven Nettoprinzip ermittelten Überschusses beantragt. Das Finanzamt habe diese Werbungskosten nicht berücksichtigt; überdies habe es auch die Einnahmen abweichend von der Erklärung angenommen. Die Besteuerung auf Basis der





Bruttoeinnahmen führe im vorliegenden Fall zu einer Steuerlast von mehr als 100% des Überschusses.

- 4 Das Finanzamt legte die Beschwerde, entsprechend dem Antrag des Revisionswerbers ohne eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen (§ 262 Abs. 2 lit. a BAO), dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht führte das Finanzamt u.a. aus, betreffend das in der Beschwerde vorgebrachte Argument einer exzessiven Steuerlast sei erwähnt, dass eine etwaige Schlechterstellung durch die Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 gegenüber der „Veranlagung zum Fixsatz“ noch im Rechtsmittelverfahren durch Zurückziehen des Antrages auf Regelbesteuerung beseitigt werden könne.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde teilweise (betreffend die Höhe der Einnahmen) Folge und änderte den angefochtenen Bescheid ab; weiters erfolgte die Festsetzung der Einkommensteuer 2018 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 6 Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Gesetzgeber spreche in § 20 Abs. 2 EStG 1988 ausdrücklich von nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 „anwendbar“ sei, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stünden. Die herrschende Rechtsauffassung gehe davon aus, dass dieses Abzugsverbot auch dann gelte, wenn mit den entsprechenden Einkünften aus Kapitalvermögen in die Regelbesteuerung optiert werde. Der Ausdruck „anwendbar“ sei abstrakt zu verstehen. Damit solle das Abzugsverbot also auch bei der Regelbesteuerungsoption gelten; ansonsten hätte die Gesetzesformulierung „anzuwenden ist“ gelautet. Gegen diese Auffassung lasse sich zwar sprachlich einwenden, dass im Falle der Regelbesteuerungsoption der Sondersteuersatz tatsächlich nicht mehr „anwendbar ist“; dennoch werde das Abzugsverbot im Sinne eines abstrakten Verständnisses auch bei der Regelbesteuerungsoption gelten. Auch nach den



Gesetzesmaterialien zu § 20 Abs. 2 EStG 1988 (981 BlgNR 24. GP 115) solle entsprechend der bisherigen Rechtslage der Abzug von Aufwendungen und Ausgaben auch dann nicht möglich sein, wenn die Einkünfte aufgrund der Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs. 5 EStG 1988 mit dem allgemeinen Steuertarif besteuert würden. Das Bundesfinanzgericht schließe sich dieser durch den Gesetzeswortlaut eindeutig gedeckten Rechtsauffassung an. Das Bundesfinanzgericht teile weiters nicht die in der Beschwerde geäußerten Zweifel an der Verfassungskonformität dieser Regelung. Dem Abgabepflichtigen wäre im Übrigen auch noch im Rechtsmittelverfahren eine Rückziehung der Regelbesteuerungsoption möglich gewesen, worauf das Finanzamt den Revisionswerber im Vorlagebericht zutreffend hingewiesen habe.

- 7 Die Berechnung der Einnahmen sei entsprechend der Abgabenerklärung des Revisionswerbers zu korrigieren gewesen. Die vorläufige Festsetzung sei überdies gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen gewesen.
- 8 Der Revisionswerber erhob gegen dieses Erkenntnis zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof.
- 9 Mit Beschluss vom 24. November 2020, E 631-632/2020-7, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung dieser Beschwerde ab. In der Begründung führte der Verfassungsgerichtshof aus, die Beschwerde rüge die Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz. Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen seien zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes in jeder Hinsicht dem Gesetz entspreche, insoweit nicht anzustellen. Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften (§ 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988) behauptet werde, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des





Verfassungsgerichtshofes (VfSlg. 20.167/2017) die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe: Der Verfassungsgerichtshof habe bereits in VfSlg. 20.167/2017 das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 für den Fall der Regelbesteuerungsoption bestätigt, zumal dies durch das Endbesteuerungsgesetz verfassungsgesetzlich vorgegeben sei. Schon vor diesem Hintergrund vermöge der Verfassungsgerichtshof nicht zu erkennen, dass § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 Art. 18 B-VG verletzen würde.

10 Mit Beschluss vom 4. Jänner 2021, E 631-632/2020-9, trat der Verfassungsgerichtshof die Beschwerde zur Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof ab.

11 Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Jänner 2020 wendet sich die nunmehrige Revision. Zur Zulässigkeit wird u.a. geltend gemacht, der Verwaltungsgerichtshof habe sich mit der Frage noch nicht auseinandergesetzt, ob das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 lediglich dann greife, wenn der lineare Steuersatz nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 tatsächlich angewendet werde, oder ob das Abzugsverbot auch dann gelte, wenn man sich für eine Besteuerung nach § 27a Abs. 5 EStG 1988 entscheide, wonach angesichts der §§ 33 bis 38 EStG 1988 ein Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten ermöglicht werden solle.

12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

14 Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, durften bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie u.a. mit „Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist“, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (981 BlgNR 24. GP 115) wurde hiezu u.a. ausgeführt,



künftig sollten für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz des § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, weder im betrieblichen noch im außerbetrieblichen Bereich unmittelbar damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen und Ausgaben abgezogen werden können. Entsprechend der bisherigen Rechtslage solle der Abzug von Aufwendungen und Ausgaben auch dann nicht möglich sein, wenn die Einkünfte aufgrund der Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs. 5 EStG 1988 mit dem allgemeinen Steuertarif besteuert werden.

15 Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22, wurde die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 dahin geändert, dass das Abzugsverbot nunmehr auch für Einkünfte, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 (besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen) „anwendbar ist“, galt. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1680 BlgNR 24. GP 9 f) wurde dazu ausgeführt, im Gleichklang mit der Besteuerung von Kapitalvermögen sei der Abzug von Werbungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns - abweichend von der bisherigen Rechtslage - nicht mehr möglich. Das Verbot des Werbungskostenabzuges gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 gelte auch für Einkünfte, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich anwendbar sei; somit gelte das Werbungskostenabzugsverbot auch für den Fall der Regelbesteuerung.

16 In der im vorliegenden Verfahren anwendbaren (vgl. § 124b Z 276 EStG 1988: 1. Jänner 2016) Fassung des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, lautet § 20 Abs. 2 EStG 1988:

„(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder
- Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist oder
- Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 angewendet wird,

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“



- 17 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (684 BlgNR 25. GP 16) wurde hierzu ausgeführt, anders als bisher solle bei Immobilienveräußerungen künftig der Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht durch § 20 Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen werden. Aus diesem Grund soll das Abzugsverbot nur mehr dann Anwendung finden, wenn der besondere Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG 1988 auch tatsächlich angewendet wird.
- 18 Der Gesetzgeber unterscheidet in der hier anwendbaren Fassung somit ausdrücklich zwischen Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz „anwendbar ist“, und Einkünften, auf die der besondere Steuersatz „angewendet wird“. Nach der aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2015/2016 hervorleuchtenden Absicht sollte damit (nur) im Hinblick auf Grundstücksveräußerungen - anders als nach der bisherigen Rechtslage - erreicht werden, dass bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption das Abzugsverbot nicht mehr angewendet werde.
- 19 Der Verfassungsgerichtshof hat zu § 20 Abs. 2 EStG 1988 (in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2012) dargelegt, bereits aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergebe sich, dass das Abzugsverbot auch in Fällen der Regelbesteuerung zu beachten ist. Einer (betreffend Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen erforderlichen) verfassungskonformen Einschränkung sei diese Bestimmung angesichts ihres klaren Wortlautes nicht zugänglich (VfGH 30.11.2017, G 183/2017, VfSlg. 20.219, Rn. 37 und 40).
- 20 Nach dem mit dem – klaren - Wortlaut übereinstimmenden Willen des Gesetzgebers besteht somit das Abzugsverbot bei Einkünften aus Kapitalvermögen (iSd § 27a Abs. 1 EStG 1988) auch dann, wenn die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird. Eine höhere Besteuerung dieser Einkünfte durch die Ausübung der Regelbesteuerung kann (anders als nach der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2011) nur dadurch verhindert werden, dass der Antrag auf Regelbesteuerung rechtzeitig zurückgezogen wird (vgl. *Kirchmayr* in Doralt et al, EStG<sup>16</sup>, § 27a Tz 174 f); eine derartige Rücknahme erfolgte nicht.



- 21 Entgegen dem Revisionsvorbringen ist das angefochtene Erkenntnis auch nicht mit einem relevanten Begründungsmangel (vgl. dazu etwa VwGH 9.4.2020, Ra 2020/13/0011) belastet.
- 22 Da bereits der Inhalt der Revision erkennen lässt, dass die vom Revisionswerber behaupteten Rechtsverletzungen nicht vorliegen, war die Revision gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 26. Mai 2021





**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.<sup>in</sup> Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der B Aktiengesellschaft in W, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. März 2021, Zl. RV/7104923/2020, betreffend u.a. Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 und 2017, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 wegen Unzuständigkeit des Bundesfinanzgerichts aufgehoben.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet abgewiesen.

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

**Entscheidungsgründe:**

- 1 Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 15. Mai 2020 wurde u.a. festgehalten, im Unternehmen der Revisionswerberin würden Rückstellungen für drohende Verluste aus Mietverträgen für Verlustfilialen für den Zeitraum ohne Kündigungsmöglichkeit durch die Revisionswerberin gebildet. Zur Berechnung der Höhe dieser Rückstellung treffe die Außenprüfung keine Feststellungen. Aus Sicht der Revisionswerberin werde eine verlustverursachende Miete durch den nicht kostendeckenden oder negativen Deckungsbeitrag des Standortes nachgewiesen. Eine alternative Verwertungsmöglichkeit (Untervermietung) wäre nach Erfahrungswerten der Revisionswerberin mit 50 % des Mietzinses möglich. Der Verlust könne durch den schlechten Standort, schlechte Kaufkraft des Standortes, hohe Anzahl von Mitbewerbern, hohen Preisdruck oder andere Umstände entstehen. Zwar würden bestimmte Filialen an „marketingbedingten“ Standorten bei der



Berechnung ausgenommen. Eine konkrete Zuordnung der Verluste zu den jeweiligen Mietverträgen als Voraussetzung für die Bildung einer Drohverlustrückstellung sei aber nach Ansicht der Außenprüfung nicht möglich. Es komme daher zu einer außerbilanzmäßigen Zurechnung des steuerlichen Rückstellungsbetrages. Weiters enthält der Bericht u.a. auch Feststellungen betreffend Jubiläumsgeldrückstellungen (im Besonderen zu dem dabei zu berücksichtigenden Rechnungszinsfuß).

- 2 Mit Feststellungsbescheid Gruppenträger vom 24. August 2020 stellte das Finanzamt das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 für das Jahr 2016 fest. In der Begründung verwies das Finanzamt auf den Außenprüfungsbericht.
- 3 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde; diese langte am Finanzamt am 15. September 2020 ein. Sie beantragte darin, diese ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Sie führte insbesondere aus, die geltend gemachten Rückstellungen für drohende Verluste aus Miet- und Pachtverpflichtungen seien zu berücksichtigen. Darüber hinaus wurde Vorbringen zu - im Revisionsverfahren nicht mehr strittigen - Jubiläumsgeldrückstellungen erstattet; in diesem Zusammenhang erfolgte auch umfangreiches Vorbringen zur (behaupteten) Verfassungswidrigkeit der Regelung betreffend den Rechnungszinsfuß.
- 4 Mit Feststellungsbescheid Gruppenträger vom 26. November 2020 stellte das Finanzamt das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 für das Jahr 2017 fest.
- 5 Auch gegen diesen Bescheid erhob die Revisionswerberin (mit Eingabe vom 27. November 2020) Beschwerde und beantragte neuerlich, diese ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.
- 6 Das Finanzamt legte beide Beschwerden - ohne Beschwerdeentscheidung - mit Vorlagebericht vom 28. Dezember 2020 dem Bundesfinanzgericht vor. Das Finanzamt verwies im Vorlagebericht darauf, es sei gemäß § 262 Abs. 3 BAO keine Beschwerdeentscheidung



erlassen worden, weil in der Bescheidbeschwerde lediglich die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes behauptet werde.

- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, das auch die Gegenstandsloserklärung von Beschwerden betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2014 und 2015 umfasst, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 und 2017 als unbegründet ab. Es sprach aus, dass gegen diese Entscheidung eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 8 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die Revisionswerberin sei im Bereich des Lebensmitteleinzelhandels tätig, sie ermittle ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988. Aufgrund externer Faktoren (Kundenpotential, Kaufkraft der Kunden, Kundenfrequenz, Erreichbarkeit und Konkurrenzsituation) gepaart mit nicht kündbaren Bestandverträgen erwirtschafteten eine Reihe von Filialen negative Deckungsbeiträge. Bei Abschluss der Bestandverträge habe bei diesen Filialen eine Wertäquivalenz zwischen dem Bestandzins und dem Nutzungsrecht bestanden. Die betroffenen Filialen seien für die Revisionswerberin nicht unbenutzbar und würden weiter betrieben, weil der Verlust aus der Schließung durch Weiterzahlung des Mietzinses größer wäre als der Verlust, der bei Weiterbetrieb entstehe. Bedingt durch die externen Faktoren sei die Marktmiete der betroffenen Filialen gesunken, die Revisionswerberin sei jedoch vertraglich weiterhin an eine höhere Miete gebunden. Die Revisionswerberin habe aufgrund dieser Umstände in den Streitjahren Drohverlustrückstellungen angesetzt.
- 9 Bei (nicht streitgegenständlichen) Filialen, die geschlossen worden seien, weil ein Weiterbetrieb höhere Verluste erwirtschaften würde, sei eine Rückstellung vom Finanzamt anerkannt worden.
- 10 Betreffend die nicht geschlossenen Filialen verwirkliche sich für die Revisionswerberin ein allgemeines Geschäftsrisiko: Ein Standort, der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses des Mietvertrages Gewinne versprochen habe, erwirtschaftete nunmehr negative Deckungsbeiträge, auch wenn die Revisionswerberin versuche, dieses Risiko durch eine umfangreiche und



aufwendige Standortentscheidung vor Vertragsabschluss zu minimieren. Ein allgemeines Geschäftsrisiko könne nicht im Wege einer Rückstellungsbildung berücksichtigt werden. Eine Drohverlustrückstellung könne demnach schon dem Grunde nach nicht gebildet werden. Auch eine Verbindlichkeitsrückstellung sei hier ausgeschlossen. Die Verbindlichkeit entstehe bei Mietverhältnissen pro rata temporis. Die Berücksichtigung einer schlechten Standortqualität stehe nicht im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages habe Äquivalenz der Vertragspflichten bestanden. Dass sich diese Äquivalenz zu Ungunsten der Revisionswerberin entwickle, bedinge aber keine Verbindlichkeit gegenüber dem Vermieter.

- 11 Die Revision sei zulässig, weil keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage vorliege, ob ein Absinken der Marktmiete durch externe Faktoren bei gleichbleibender Verpflichtung zur Zahlung der vereinbarten Miete ein allgemeines Geschäftsrisiko darstelle und demnach nicht im Rahmen von Rückstellungen berücksichtigt werden könne.
- 12 Gegen dieses Erkenntnis - soweit es die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2016 und 2017 betrifft - wendet sich die Revision. Die Revisionswerberin erachtet sich in ihrem Recht auf Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften iSd § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 verletzt.
- 13 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.
- 14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 15 Die Revision ist aus dem vom Bundesfinanzgericht aufgezeigten Grund zulässig.
- a) Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016
- 16 Erweist sich die Revision wie hier als zulässig, ist eine Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts vom Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 VwGG (auch) von Amts wegen aufzugreifen und vorrangig wahrzunehmen



(vgl. z.B. VwGH 17.10.2019, Ra 2018/08/0004; 29.6.2021, Ra 2021/17/0088, je mwN).

- 17 Gemäß § 262 Abs. 1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen. Die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung hat nur dann zu unterbleiben, wenn einer der in § 262 Abs. 2 bis 4 BAO genannten Fälle vorliegt.
- 18 Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde nach den vorgelegten Akten des Verfahrens die Beschwerde unter Hinweis auf § 262 Abs. 3 BAO ohne Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt, weil in der Beschwerde lediglich die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes behauptet werde.
- 19 Nach § 262 Abs. 3 BAO ist keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, wenn in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird. Werden in der Bescheidbeschwerde aber - wie hier - auch andere Gründe für das Vorliegen einer Rechtswidrigkeit geltend gemacht (hier: Rechtswidrigkeit der Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Drohverlustrückstellungen nach § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988), kommt die Ausnahme von der Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung nicht zum Tragen (vgl. VwGH 25.2.2022, Ra 2020/13/0041).
- 20 Nach § 262 Abs. 2 BAO hat die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung zu unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt. Die Revisionswerberin beantragte das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung in beiden Beschwerden. Innerhalb der Frist von drei Monaten wurde nur die Beschwerde gegen den das Jahr 2017 betreffenden Feststellungsbescheid vorgelegt. Betreffend das Jahr 2016 erfolgte die Vorlage der Beschwerde hingegen nicht innerhalb dieser Frist. Das Finanzamt war



daher zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verpflichtet (vgl. *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 262 Tz 9). Mangels Beschwerdeentscheidung (und Vorlageantrag) war das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung nicht zuständig (vgl. VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001).

- 21 Das angefochtene Erkenntnis war sohin betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes aufzuheben.
- b) Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017
- 22 Gemäß § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 können Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Rückstellungen (u.a.) nach § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen - nach der hier anwendbaren Rechtslage vor BGBl. I Nr. 3/2021, vgl. § 124b Z 372 EStG 1988 - gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist.
- 23 Bei der - hier vorliegenden - Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 bewirkt die bei dieser Gewinnermittlungsart zu beachtende Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, dass innerhalb des von den steuerlichen Vorschriften vorgegebenen Rahmens eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die steuerliche Gewinnermittlung besteht, wenn eine solche Verpflichtung für die Unternehmensbilanz gegeben ist (vgl. VwGH 27.4.2020, Ra 2020/15/0014, mwN).
- 24 Gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 UGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Nach § 211 Abs. 1 zweiter Satz UGB (idF BGBl. I Nr. 22/2015) sind Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist.





- 25 Erwartete Gewinne aus schwebenden Geschäften sind in der Bilanz nicht auszuweisen, da Gewinne erst auszuweisen sind, wenn diese durch Erbringung der Leistung realisiert sind (vgl. *Mayr* in Doralt et al, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 46). Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind hingegen als Rückstellungen auszuweisen und damit zu „antizipieren“.
- 26 Entsprechend den Teilwertvermutungen (vgl. dazu neuerlich *Mayr*, aaO, Tz 146) kann bei einem Unternehmer angenommen werden, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen - grundsätzlich für ein Wirtschaftsgut nicht mehr aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist (vgl. z.B. VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073; 3.2.2022, Ra 2020/15/0118). In gleicher Weise ist auch bei schwebenden Geschäften anzunehmen, dass die wechselseitigen Verpflichtungen bei Vertragsabschluss (aus Sicht des zu beurteilenden Unternehmers: zumindest) gleichwertig sind, also der Wert der Gegenleistung des Unternehmers nicht hinter den von ihm erwarteten wirtschaftlichen Vorteilen zurückbleibt (vgl. z.B. zu Lehrverhältnissen VwGH 17.3.1994, 91/14/0001; zu Arbeitsverhältnissen VwGH 31.1.2019, Ro 2017/15/0037; vgl. weiters z.B. *Mayr*, RdW 1999, 45 ff; vgl. auch bei damals insoweit vergleichbarer Rechtslage deutscher Bundesfinanzhof 25.2.1986, VIII R 377/83; 16.12.1987, I R 68/87; 3.2.1993, I R 37/91; vgl. auch *Weber-Grellet*, DStR 1997, 1442 ff [1446]).
- 27 Die Bildung einer Rückstellung setzt daher voraus, dass konkrete Umstände nachgewiesen werden, nach denen mit dem Entstehen eines Verlustes zu rechnen ist, dass also die Gleichwertigkeit der Leistungen nicht mehr gegeben ist. Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so kann dieser im Weg einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt. Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verluste anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgeblich, die am Bilanzstichtag bestanden haben (vgl. neuerlich VwGH 27.4.2020, Ra 2020/15/0014, mwN).



- 28 Im Allgemeinen ist jedes einzelne schwebende Geschäft für sich darauf zu prüfen, ob daraus ein Verlust droht. Einheitlich zu beurteilen sind aber jene Geschäfte, die unmittelbar aufeinander bezogen abgeschlossen wurden (vgl. neuerlich VwGH 27.4.2020, Ra 2020/15/0014, mwN; vgl. weiters - zum „Kompensationsbereich“ - *Zorn* in Doralt et al, EStG<sup>22</sup>, § 9 Tz 85 ff).
- 29 Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den schwebenden Geschäften jeweils um von der Revisionswerberin als Mieterin geschlossene Mietverträge. Dass bezogen auf diese Mietverträge weitere Geschäfte geschlossen worden wären, die somit als „Bewertungseinheit“ einheitlich zu beurteilen wären, ergibt sich aus den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts (und auch dem Vorbringen der Revisionswerberin) nicht.
- 30 Der deutsche Bundesfinanzhof hat (bei damals vergleichbarer Rechtslage) betreffend beschaffungsseitige Mietverträge dargelegt, dass der Wert der Mietzinszahlung dem Wert des Sachleistungsanspruches gegenüberzustellen ist, den die Mietsache zum Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens leistet. Im Regelfall ist eine Bewertung dieses Beitrags nicht möglich, weil die Auswirkungen der einzelnen Produktionsfaktoren auf das Betriebsergebnis nicht hinreichend objektivierbar sind. Eine Ausnahme kommt nur in Betracht, wenn das Geschäft sich als Fehlmaßnahme erweist, weil der Sach- oder Dienstleistungsanspruch des Unternehmers für den Betrieb keinen Wert mehr hat (vgl. BFH 23.6.1997, GrS 2/93, „Apothekerfall“; vgl. auch - zu einem Leasingnehmer - BFH 27.7.1988, I R 133/84). Kann eine Mietsache im Betrieb nicht mehr genutzt werden, hat aber dieser Sachleistungsanspruch keinen Wert mehr für den Betrieb. In diesem Fall ist für die Verpflichtung zur Zahlung des Mietzinses eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden (vgl. BFH 7.10.1997, VIII R 84/94; vgl. auch BFH 17.5.2000, I R 66/99; 16.12.2009, I R 102/08). Ein solcher Fall liegt aber nur dann vor, wenn die Sache weder vom Unternehmen selbst genutzt noch untervermietet werden kann (vgl. BFH 2.4.2008, I B 197/07). Bei Untervermietung des angemieteten Bestandobjektes kann es sich aber um aufeinander bezogene Geschäfte handeln (vgl. BFH 17.5.2000, I R 66/99).





- 31 Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich dieser - auch in der österreichischen Literatur überwiegend vertretenen (vgl. z.B. *Ch. Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG<sup>3</sup>, 48. Lfg, § 198 Tz 152; *Maschek/Csokay* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 198 Tz 64; *Zorn*, aaO, Tz 93 f; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer, 58. Lfg, § 9 Tz 137 und Tz 180 „Mietaufwand“, jeweils mit weiteren Nachweisen) - Ansicht an.
- 32 Abgesehen davon, dass ein Absinken der Marktmiete (wie vom Bundesfinanzgericht angenommen) aus den vorliegenden Verfahrensakten nicht erkennbar ist, könnte aus dem bloßen Absinken der Marktmiete aber auch nicht auf ein Absinken des Nutzens (der wirtschaftlichen Vorteile) aus den bestehenden Mietverträgen für den Betrieb der Revisionswerberin geschlossen werden. Auf dieses bloße Absinken der Marktmiete (als „Wiederbeschaffungskosten“; vgl. hierzu aber etwa *Christiansen*, DStR 1993, 1242 ff) stützt die Revisionswerberin die Geltendmachung der Rückstellung zu Recht nicht.
- 33 Sie macht vielmehr geltend, die in den betroffenen Filialen erzielten Deckungsbeiträge reichten nicht für die Deckung der Mietzahlungen aus. Der Verlust aus der Schließung der Filialen wäre größer als der Verlust, der bei Weiterbetrieb entstehe.
- 34 Dieses Vorbringen bestätigt, dass - entgegen der Sachverhaltsannahme des Bundesfinanzgerichts - kein negativer Deckungsbeitrag hinsichtlich der streitgegenständlichen Filialen vorliegt (vgl. zu den insoweit zu unterscheidenden Sachverhaltsvarianten *Höltzsch/Nitschinger/Stückler*, ÖStZ 2018/837, 659 ff). Die Filialen mit negativem Deckungsbeitrag (bei denen also schon die variablen Kosten höher sind als die Erlöse) wurden hingegen nach den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts geschlossen; in diesen Fällen wurden bereits vom Finanzamt Drohverlustrückstellungen anerkannt.
- 35 Die hier zu beurteilenden Filialen wurden aber im Streitzeitraum nach wie vor für den Betrieb der Revisionswerberin genutzt. Der Nutzen (wirtschaftliche Vorteil) der Revisionswerberin aus den Mietverträgen liegt damit weiterhin in



der tatsächlichen (und vollen) Nutzung dieser Filialen für den Lebensmitteleinzelhandel. Dass eine Reduktion des Wertes des Sachleistungsanspruches der Revisionswerberin, der bei Ermittlung einer Drohverlustrückstellung der Zahlungspflicht (Mietzins) der Revisionswerberin aus diesem schwebenden Geschäft gegenüberzustellen ist, eingetreten wäre, ist nicht erkennbar.

- 36 Eine Drohverlustrückstellung ist demnach im Hinblick auf diese weiterhin betriebenen Filialen nicht zu bilden.
- 37 Die Revision war daher betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 38 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 7. April 2022





## **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.<sup>in</sup> Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. Juli 2021, Zl. RV/7100216/2014, betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004 sowie Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 (mitbeteiligte Partei: R AG in W, vertreten durch die Baker McKenzie Rechtsanwälte LLP & Co KG in 1010 Wien, Schottenring 25), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich einer Außenprüfung vom 15. November 2011 wurde u.a. festgestellt, die mitbeteiligte Partei habe zur Absicherung des Währungsrisikos aus dem in lokaler Währung geführten Eigenkapital diverser verbundener Unternehmen Kurssicherungsgeschäfte abgeschlossen. Die Sicherungsgeschäfte seien in der Form durchgeführt wurden, dass Verbindlichkeiten in Fremdwährungen aufgenommen worden seien, der Darlehensbetrag sei in Euro konvertiert und angelegt worden. Der Saldo der Zinsen aus Fremdwährungsverbindlichkeiten und Forderungen in Euro sei im Prüfungszeitraum negativ gewesen. Die Verluste aus der Bewertung der Fremdwährungsverbindlichkeit seien in den in der Niederschrift angeführten Beträgen nicht enthalten. Im Jahr 2005 seien für die betreffenden Beteiligungen Bewertungseinheiten im Wirtschaftsprüfbericht dargestellt. Die Position „Bewertung Kurssicherungsgeschäfte (wirtschaftliche Einheit)“ sei in der Bilanz der mitbeteiligten Partei zum 31. Dezember 2005 ausgewiesen, davon seien aktivseitig Beträge als Zugänge aus der Bildung von Bewertungseinheiten bei insgesamt sechs verbundenen Unternehmen erfasst; bei zwei verbundenen Unternehmen habe es Abgänge gegeben. Die Aufnahme



der Verbindlichkeiten sei abhängig von der Risikoposition im Beteiligungsbereich erfolgt. Der Überhang der Zinsen aus der Verbindlichkeit über die Zinsen aus der Forderung stelle in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Kosten der Absicherung des Fremdwährungsrisikos aus dem in lokaler Währung geführten Eigenkapital dar. Der Aufwand aus dieser Vorgangsweise stehe daher in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Beteiligungen bzw. verbundenen Unternehmen und sei gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig.

- 2 Weiters seien im Rahmen eines Börsegangs neue Stückaktien ausgegeben worden. Die im Zuge des Börsegangs entstandenen Kosten seien in der Steuererklärung abgezogen worden. Handelsrechtlich sei eine erfolgsneutrale Verrechnung dieser Aufwendungen mit dem Eigenkapital erfolgt, indem die vom Agio stammende Kapitalrücklage um die ursprünglich im Aufwand gebuchten Kosten gekürzt worden sei. Das auf die Emission entfallende Agio sei daher nur mehr mit einem um diese Aufwendungen reduzierten Betrag in die Kapitalrücklage aufgenommen worden. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe neuer Anteile seien im Rahmen des § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 als Betriebsausgabe absetzbar. Ein Betriebsausgabenabzug sei aufgrund der Formulierung „die von ihnen zu tragenden Aufwendungen“ nur insofern zulässig, als die Gesellschaft nach handelsrechtlichen Vorschriften dazu verpflichtet sei. Im Fall der mitbeteiligten Partei gebe es eine derartige Verpflichtung entsprechend der Satzung für die „Kosten, die mit der Erhöhung des Grundkapitals“ zusammenhängen; eine darüberhinausgehende Verpflichtung zur Tragung der Kosten der Erhöhung der Kapitalrücklage ergebe sich daraus nicht. In dem zum Börsegang aufgelegten Prospekt werde angeführt, dass mit den Einnahmen aus dem Börsegang zunächst die Kosten abgedeckt würden. Dem Zeichner der Aktien sei somit bekannt gegeben worden, wie viel von seinem Kaufpreis zur Abdeckung dieser Kosten verwendet werde. Im Ausgabepreis seien somit diese Kosten eingepreist. Auch die handelsrechtliche Verbuchung spiegele die im Prospekt offen gelegte Vorgangsweise, indem die Kapitalrücklage aus dem Agio um diese Kosten erfolgsneutral gekürzt worden sei. Der von den Zeichnern bezahlte Betrag zur Abdeckung dieser Kosten belaste somit nicht die Gewinn- und Verlustrechnung



des geprüften Unternehmens. Ein Betriebsausgabenabzug für die Kosten sei sohin in Bezug auf die Kosten der Erhöhung der Kapitalrücklage mangels von der Gesellschaft getragener Aufwendungen nicht zulässig. Die Höhe der nicht abzugsfähigen Aufwendungen sei vom Gesamtbetrag der Aufwendungen im Verhältnis der Erhöhung des Grundkapitals zur Erhöhung der Kapitalrücklage ermittelt worden.

- 3 Das Finanzamt schloss sich der Beurteilung der Außenprüfung an und setzte mit Bescheiden vom 13. Dezember 2011 (nach Wiederaufnahme der Verfahren) die Körperschaftsteuer 2003 und 2004 der mitbeteiligten Partei fest; weiters stellte es das Einkommen der mitbeteiligten Partei als Gruppenmitglied 2005 fest.
- 4 Die mitbeteiligte Partei erhob gegen die Sachbescheide Berufung.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde Folge und änderte die angefochtenen Bescheide ab. Es sprach aus, dass gegen dieses Erkenntnis eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 6 Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, von der mitbeteiligten Partei, einer Holdinggesellschaft mit Management- und Dienstleistungsfunktion, seien in den Streitjahren Beteiligungen an Banken in Zentral- und Osteuropa gehalten worden. Mit den von der Mitbeteiligten im Zusammenhang mit Auslandsbeteiligungen geschlossenen Kurssicherungsgeschäften sei das Ziel der Absicherung des Währungsrisikos aus dem jeweils in lokaler Währung geführten Eigenkapital verfolgt worden. Der Zweck der Absicherungsgeschäfte sei die Sicherung des Konzerneigenkapitals, nicht jedoch die Sicherung des Wertes der Beteiligungen gewesen. Es sei die Aufnahme von Darlehen in Fremdwährung, Konvertierung der Darlehensbeträge in Euro und Veranlagung der konvertierten Beträge erfolgt. Dadurch sei es zu Zinsaufwendungen auf den Konten der abzusichernden Währungen und zu Zinserträgen auf den entsprechenden Euro-Konten gekommen, wobei aus den Zinsunterschieden in den Streitjahren Nettozinsaufwendungen entstanden seien. Diese Aufwendungen seien vom



Finanzamt als in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Beteiligungen bzw. verbundenen Unternehmen stehend und folglich als nicht abzugsfähig beurteilt worden.

- 7 Es sei unstrittig, dass die Absicherungsgeschäfte Beteiligungen iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 betreffen, bezüglich derer keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 erfolgt sei. Das in § 12 Abs. 2 KStG 1988 angeordnete Abzugsverbot habe dann zur Anwendung zu kommen, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensmehrungen und Einnahmen gegeben sei. Die belangte Behörde gehe vom Bestehen eines wirtschaftlichen Zusammenhanges der Absicherungsgeschäfte mit steuerneutralen Vermögensänderungen aus, weil die Aufwendungen einen steuerneutralen Verlust aus der Konsolidierung im Rahmen der Erstellung der Konzernbilanz verhindern sollten. Damit werde aber nicht das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des in § 12 Abs. 2 KStG 1988 normierten Abzugsverbotes zum Ausdruck gebracht, zumal weder von einer Unmittelbarkeit des wirtschaftlichen Zusammenhanges noch von nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen die Rede sei.
- 8 Die von der mitbeteiligten Partei nachvollziehbar erklärte Durchführung der Absicherungsgeschäfte, welche abgeschlossen worden seien, um Schwankungen aufgrund der Umrechnung in die Berichtswährung (Euro) im Bereich des Konzerneigenkapitals zu vermeiden, sei unbestritten. Durch die Absicherungsgeschäfte fielen zum einen Zinsaufwendungen auf den Konten der abzusichernden Währungen und zum anderen Zinserträge auf den für diese Absicherung entsprechenden Euro-Konten an.
- 9 Der mitbeteiligten Partei sei zuzustimmen, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Zinsaufwendungen und den Zinserträgen zweifellos gegeben sei. Da der negative Saldo aus Zinsaufwendungen und Zinserträgen als nicht abzugsfähige Aufwendungen behandelt worden sei, könne nicht angenommen werden, dass die belangte Behörde nicht vom Vorliegen eines unmittelbaren wirtschaftlichen



Zusammenhanges zwischen den Zinsaufwendungen und den Zinserträgen ausgehen würde.

- 10 In diesem Zusammenhang sei bedeutsam, dass die Zinserträge von der belangten Behörde nicht als Einnahmen iSd § 12 Abs. 2 KStG 1988 beurteilt würden, was sich daraus ersehen lasse, dass die im Jahr 2008 angefallenen, den Zinsaufwand übersteigenden Zinserträge entsprechend versteuert worden seien. Das Vorbringen der mitbeteiligten Partei, dass eine Besteuerung der Zinserträge unter gleichzeitiger Versagung des Betriebsausgabenabzuges der Zinsaufwendungen von der gesetzgeberischen Intention des § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht gedeckt sei, sei zutreffend.
- 11 Die Zinserträge aus den Kurssicherungsgeschäften stünden zwar in einem Zusammenhang mit den Auslandsbeteiligungen; es handle sich aber nicht um Beteiligungserträge, sie hätten auch keinen Einfluss auf die Höhe der nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Einnahmen.
- 12 Gegen das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs der Zinsaufwendungen mit steuerfreien Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen spreche, dass nicht angenommen werden könne, dass die vom Marktzinsniveau der beteiligten Währungen abhängige Zinsdifferenz einen unmittelbaren Bezug zu den Erträgen aus dem Verkauf der jeweiligen Beteiligung aufweisen würde. Es sei nicht antizipierbar, ob ein zukünftiger Verkaufserlös in der funktionalen Währung der ausländischen Beteiligungsgesellschaft erzielt werde. Es sei auch nicht erkennbar, wie im Fall eines Verkaufes in Euro ein nachvollziehbarer Zusammenhang zwischen einem Währungssicherungsgeschäft und einem steuerfreien Veräußerungsgeschäft herstellbar wäre. Die Herstellung eines Zusammenhangs zwischen Währungsveränderungen und Wertänderungen der Beteiligungen erscheine problematisch, weil der Wert einer Beteiligung nicht nur von der Währung beeinflusst werde.
- 13 Es ermangle an einem objektiven Zusammenhang zwischen den im Zusammenhang mit den Kurssicherungsgeschäften angefallenen Zinsaufwendungen und den Beteiligungswerten, da keine nachvollziehbare,



sachliche und kausale Verknüpfung gegeben sei. Die Zinsaufwendungen unterlägen demnach nicht dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988.

- 14 Von der mitbeteiligten Partei seien im Rahmen eines Börseganges Stückaktien ausgegeben worden. Die im Zusammenhang mit dem Börsegang entstandenen Kosten (insbesondere Emissionskosten, Rechtsberatungskosten, Kosten für Investoren Road-Shows, Gesellschaftsteuer) seien als Betriebsausgaben geltend gemacht worden.
- 15 Die Abzugsfähigkeit der Gesellschaftsteuer als Betriebsausgabe sei von der belangten Behörde nach Erlassung des angefochtenen Bescheides (in einer Stellungnahme zur Beschwerde) zu Recht außer Streit gestellt worden. Betreffend die übrigen Kosten sei festzustellen, dass eine Aufteilung dieser Kosten in solche aus der Erhöhung des Grundkapitals einerseits und solche aus der Erhöhung der Kapitalrücklage andererseits nicht sachgerecht wäre. Die Erhöhung des Grundkapitals durch eine Über-pari-Emission und die damit verbundene Erhöhung der Kapitalrücklage müsse als eine einheitliche Kapitalmaßnahme angesehen werden.
- 16 Für Aufwendungen im Zusammenhang mit Kapitalerhöhungen gelte uneingeschränkt das Veranlassungsprinzip. Auch ohne besondere Satzungsbestimmung seien diese Aufwendungen und damit die Emissionskosten abzugsfähige Betriebsausgaben, wenn sie mit der eigentlichen Kapitalerhöhung zusammenhängen.
- 17 Die von der belangten Behörde vertretene Auffassung, dass die mitbeteiligte Partei keine Verpflichtung zur Tragung der Kosten der Erhöhung der Kapitalrücklage gehabt hätte, erweise sich als nicht überzeugend. Von der mitbeteiligten Partei sei nachvollziehbar dargelegt worden, dass eine derartige Verpflichtung bestanden habe und dass keine Kostenübernahme durch die Gesellschafter erfolgt sei. Diese Kosten seien demnach als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- 18 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision des Finanzamts.



- 19 Zur Zulässigkeit wird u.a. geltend gemacht, es bestehe keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsfrage, ob die aus Geschäften, die zur Absicherung von Verlusten in der steuerlich irrelevanten Konzernbilanz vorgenommen würden, resultierenden Kosten (Überhang der Zinsaufwendungen) gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 abzugsfähig seien. Hiezu führt das Finanzamt weiters aus, wäre der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts zu folgen, dass der Zweck des Absicherungsgeschäftes keine Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung habe, hätte noch geprüft werden müssen, ob ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Erträgen bzw. Aufwendungen aus der Bewertung der Verbindlichkeit bestehe. Bei Akzeptanz der Neutralisierung der Bewertungsergebnisse und Bejahen eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges mit den Ergebnissen aus dieser Bewertung hätte die Nichtabzugsfähigkeit der Kosten im Hinblick auf die nicht steuerwirksamen Vermögensveränderungen aus der Bewertung der Verbindlichkeit erkannt werden müssen. Sollte sich aber die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzgerichts im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit als richtig erweisen, sei die Revision dennoch zulässig, weil dann die Neutralisierung der Bewertung der Verbindlichkeit durch die mitbeteiligte Partei zu korrigieren gewesen wäre. Für diese Korrektur wären die entsprechenden jährlichen Beträge zu ermitteln gewesen. Das Finanzamt habe die Beträge nicht ermittelt, weil es von einer Neutralisierung der Fremdwährungsschwankungen aus den Absicherungsgeschäften ausgegangen sei.
- 20 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat die mitbeteiligte Partei eine Revisionsbeantwortung eingebracht.
- 21 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 22 Die Revision ist - entgegen den Einwänden der mitbeteiligten Partei - aus den in der Revision aufgezeigten Gründen zulässig; sie ist auch begründet.
- 23 Gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs. 1 KStG 1988 fallenden Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie u.a. mit nicht steuerpflichtigen



(steuerneutralen) Vermögensmehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

- 24 Nach § 6 Abs. 1 EStG 1988 sind die „einzelnen Wirtschaftsgüter“ zu bewerten. Die Einzelbewertung verhindert, dass durch Zusammenfassungen von Wirtschaftsgütern Wertminderungen und Werterhöhungen saldiert werden. Eine derartige Saldierung ist aber dann zulässig, wenn zwischen Aktiv- und Passivposten eine Wechselbeziehung besteht („Bewertungseinheit“; vgl. *Doralt/Mayr*, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 5). Derartige Bewertungseinheiten können insbesondere vorliegen, wenn Fremdwährungsforderungen entsprechende Fremdwährungsverbindlichkeiten gegenüberstehen; weiters auch im Zusammenhang mit Sicherungsgeschäften (vgl. *Doralt/Mayr*, aaO, Tz 217; vgl. zum Unternehmensrecht *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhausner in Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG<sup>3</sup>, § 201 Tz 48 ff).
- 25 Dass im vorliegenden Fall eine steuerlich wirksame Bewertungseinheit zwischen der Beteiligung der mitbeteiligten Partei an den Auslandsunternehmen (Anteile an verbundenen Unternehmen) einerseits und der Fremdwährungsverbindlichkeit andererseits zu bilden gewesen wäre, wird im Revisionsverfahren von den Parteien nicht behauptet. Dieser Beurteilung ist vom Verwaltungsgerichtshof schon deswegen nicht entgegenzutreten, weil eine Änderung des Teilwerts einer Beteiligung nicht aus einer Änderung eines Wechselkurses abgeleitet werden kann (vgl. VwGH 6.7.2006, 2006/15/0186). Dass die Änderung des Bewertungsansatzes einer Beteiligung durch Änderung des Wertes einer Fremdwährungsverbindlichkeit „kompensiert“ (vgl. auch *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhausner*, aaO, Tz 78: „kompensatorische Bewertung“) werden könne, ist damit im Allgemeinen nicht anzunehmen.
- 26 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängen Zinsen eines Kredites, der zum Erwerb einer (Schachtel-)Beteiligung iSd § 10 KStG 1988 aufgenommen wurde, mit den (steuerfreien) Beteiligungsgewinnen unmittelbar zusammen und unterlagen daher - nach der Rechtslage vor dem StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 - grundsätzlich dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199; 28.2.2018, Ro 2016/15/0009, mwN). Dies gilt auch für Refinanzierungen, vor allem wenn



bei der Kreditvergabe ausdrücklich ein Zusammenhang mit dem (bereits erfolgten) Beteiligungserwerb hergestellt wird (vgl. VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085).

- 27 Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, stehen hingegen nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften aus Wirtschaftsgütern, die mit diesem Kredit angeschafft wurden (vgl. VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011, mwN). Insbesondere gilt dies auch für Fremdwährungskredite, die für die Anschaffung einer Schachtelbeteiligung aufgenommen wurden (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0051, mwN; vgl. - auch zur gegenteiligen früheren Rechtsansicht der Finanzverwaltung - *Blasina* in L/S/V, Die Körperschaftsteuer, 31. Lfg, § 12 Tz 256).
- 28 Wird ein Fremdwährungsdarlehen aus betrieblichen Gründen aufgenommen und kommt es in der Folge zu einer Änderung des Wechselkursverhältnisses, so ist das positive oder negative Ergebnis aus der Konvertierung im Rahmen der betrieblichen Einkünfte zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0114, mwN). Die Gewinnrealisierung tritt dabei erst (anteilig) mit der (anteiligen) Tilgung der Fremdwährungsverbindlichkeit oder mit der Konvertierung der Verbindlichkeit in Euro ein (vgl. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0127, mwN).
- 29 Die Zurechnung einer Schuld zum Betriebsvermögen bestimmt sich danach, wofür die durch die Schuldaufnahme verfügbar gewordenen Geldmittel verwendet wurden. Soweit damit betriebliche Aufwendungen oder die Anschaffungskosten eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes abgedeckt wurden, liegt eine Betriebsschuld vor (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0062).
- 30 Im vorliegenden Fall sollte mit den Mitteln aus der Aufnahme der Fremdwährungsverbindlichkeit keineswegs eine Beteiligung angeschafft werden. Die Fremdwährungsverbindlichkeit sollte zur Absicherung des (nur) im Konzernabschluss der mitbeteiligten Partei ausgewiesenen Eigenkapitals der Auslandsunternehmen dienen. Wenn auch Änderungen des im



Konzernabschluss ausgewiesenen Eigenkapitals von vornherein nicht steuerwirksam werden können (vgl. zum Grundsatz der Individualbesteuerung z.B. *Brugger* in Lang u.a., KStG<sup>2</sup>, § 24 Tz 14), so ist aber zu beachten, dass die Mittel, die aus dem Fremdwährungskredit gewonnen wurden, als Einlage (in Euro) bei einer Bank verwendet wurden. Es ist nicht strittig, dass diese Forderung (gegenüber einer Bank) zum Betriebsvermögen der mitbeteiligten Partei zählt. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang der Zinsen (sowohl jener aus der Verbindlichkeit als auch jener aus der Forderung) besteht - wie das Finanzamt in der Revision zutreffend aufzeigt - mit diesem (positiven und negativen) Betriebsvermögen.

- 31 In der Revision wird darauf hingewiesen, dass bei Akzeptanz der Neutralisierung der Bewertungsergebnisse der Fremdwährungsverbindlichkeit die hier strittigen Zinsen nicht abgezogen werden dürften. Da - wie bereits ausgeführt - Kursgewinne und Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, selbst dann nicht dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 unterliegen, wenn der Kredit für die Anschaffung einer Schachtelbeteiligung aufgenommen wurde (vgl. neuerlich VwGH 28.10.2009, 2008/15/0051), besteht ein Abzugsverbot umso weniger, wenn diese Fremdwährungsverbindlichkeit lediglich aus Sicherungsgründen aufgenommen und der daraus erzielte Betrag als Betriebsvermögen (Forderung gegenüber einer Bank) verwendet wird.
- 32 Es sind daher sowohl die strittigen Zinsaufwendungen als auch die Zinserträge steuerlich zu berücksichtigen; es sind aber auch - wie die Amtsrevision im Zulässigkeitsvorbringen geltend macht - die erzielten Kursgewinne und Kursverluste aus dem Sicherungsgeschäft steuerlich zu berücksichtigen. Im Hinblick darauf, dass das Bundesfinanzgericht von einer abweichenden Rechtsansicht ausgegangen ist, hat es keine Feststellungen zu diesen Kursverlusten oder Kursgewinnen getroffen, sodass vom Verwaltungsgerichtshof auch nicht beurteilt werden kann, ob diese Wertänderungen - wie von der mitbeteiligten Partei (für manche Jahre) entgegen dem Revisionsvorbringen behauptet - in der Bemessungsgrundlage



bereits berücksichtigt sind. Insoweit erweist sich das angefochtene Erkenntnis als rechtswidrig.

- 33 Gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 gelten bei unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Steuerpflichtigen bei der Gewinnermittlung auch die von ihnen zu tragenden Aufwendungen, soweit sie mit Einlagen und Beiträgen (§ 8 Abs. 1 KStG 1988) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, als Betriebsausgaben.
- 34 Strittig ist dazu im Revisionsverfahren lediglich, ob die Emissionskosten (abgesehen von der Gesellschaftsteuer) von der mitbeteiligten Partei „zu tragen“ waren.
- 35 Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass eine Verpflichtung der mitbeteiligten Partei zur Tragung dieser Kosten bestanden habe und keine Kostenübernahme durch die Gesellschafter erfolgt sei.
- 36 Dem hält die Revision entgegen, laut Emissionsprospekt seien die Kosten aus dem Erlös der Kapitalerhöhung abzudecken. Die Kosten hätten direkt die Kapitalrücklage gekürzt; ein pagatorischer Aufwand sei nicht entstanden. Die Kürzung des in die Kapitalrücklage eingestellten Betrages um die Kosten der Kapitalerhöhung sei ein starkes Indiz für die Tragung der Kosten durch die neuen Gesellschafter. Das Bundesfinanzgericht hätte Feststellungen zur wirtschaftlichen Tragung der Kosten der Kapitalerhöhung zu treffen gehabt.
- 37 Zunächst ist darauf zu verweisen, dass nach dem - in den Verwaltungsakten befindlichen - Emissionsprospekt klar geregelt ist, wie hoch der Ausgabepreis der neuen Aktien ist. Es wird sodann ausgeführt, wofür der im Rahmen der Kapitalerhöhung erzielte Betrag verwendet wird. Dazu wird dargelegt, dass die mitbeteiligte Partei Kosten und Auslagen zu zahlen haben werde; weiters wird ausgeführt, dass der Betrag für das weitere dynamische Wachstum des Beteiligungsnetzwerks verwendet werde. Auch wenn die Mittel von den neuen Gesellschaftern der mitbeteiligten Partei zur Verfügung gestellt wurden, kann daraus nicht geschlossen werden, dass etwa die Emissionskosten von den neuen Gesellschaftern wirtschaftlich getragen würden. Dass die für das dynamische Wachstum des Beteiligungsnetzwerks eingesetzten Beträge, die in gleicher



Weise von den neuen Gesellschaftern stammen, von den neuen Gesellschaftern wirtschaftlich getragen würden, wird auch vom Finanzamt nicht behauptet.

38 Unabhängig davon, ob die Kürzung der Kapitalrücklage um die Emissionskosten unternehmensrechtlich zulässig ist (vgl. z.B. *Hofians/Ressler* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG<sup>3</sup>, § 229 Tz 16: Die Ausgabekosten seien im Jahr der Anteilsausgabe erfolgswirksam zu verbuchen), belegt auch die Kürzung der Kapitalrücklage, dass eine Kostentragung (auch in wirtschaftlicher Hinsicht) durch die mitbeteiligte Partei und nicht durch die neuen Gesellschafter erfolgte. Die Kürzung der Kapitalrücklage zeigt das um die Emissionskosten reduzierte Vermögen der mitbeteiligten Partei insgesamt (insoweit mittelbar betreffend auch die bisherigen Gesellschafter, nicht nur die neuen Gesellschafter). Die (auch wirtschaftliche) Vermögensminderung trat damit bei der mitbeteiligten Partei, nicht bei den neuen Gesellschaftern, die sich auch nicht zur Zahlung der Emissionskosten (oder zu einer Haftung hierfür) verpflichteten, ein.

39 Insoweit erweist sich die Revision als unbegründet.

40 Im Hinblick auf die obigen Ausführungen betreffend Abzugsfähigkeit von Kosten der „Absicherung des Eigenkapitals ausländischer Beteiligungen“ war das angefochtene Erkenntnis aber zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

W i e n , am 22. Juni 2022



**IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.<sup>in</sup> Lachmayer und Dr.<sup>in</sup> Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Galli, LL.M., über die Revision der G Privatstiftung in K, vertreten durch die Haslinger/Nagele Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Mölker Bastei 5, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. Dezember 2020, Zl. RV/4100845/2015, betreffend Körperschaftsteuer 2009, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

**Entscheidungsgründe:**

- 1 Die Revisionswerberin, eine Privatstiftung gemäß § 1 Abs. 1 PSG, veräußerte am 28. März 2008 100% der Aktien an der MI AG an die R S.A. (British Virgin Islands). Die stillen Reserven aus der Veräußerung wurden auf eine Rücklage gemäß § 13 Abs. 4 KStG 1988 übertragen. Am 28. Jänner 2009 erwarb die Revisionswerberin 100% der Anteile an der F GmbH. Mit Beschluss vom selben Tag wurde eine ordentliche Kapitalerhöhung von 35.000 € auf 1.000.000 € durchgeführt und ein Agio in Höhe von 10.200.000 € zugesagt. Die Revisionswerberin übertrug gemäß § 13 Abs. 4 KStG 1988 die stillen Reserven aus der Veräußerung der MI AG in Höhe von 11.169.687 € auf die Anschaffungskosten der F GmbH inklusive des Agios.
- 2 Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung erkannte das Finanzamt die Übertragung der stillen Reserven auf das Agio nicht an. Das Agio sei im Revisionsfall nicht geleistet worden, um im Zuge des Anteilerwerbs eine Wertdiskrepanz auszugleichen, sondern um eine bestehende nicht werthaltige Tochtergesellschaft der Privatstiftung mit Kapital auszustatten. Weiters sei mit Hilfe von „im Kreis geschickten“ Darlehen an verschiedene Gesellschaften, die zum Teil bei der F GmbH im selben Jahr wertberichtigt worden seien, das Agio binnen kurzer Zeit wieder an die Revisionswerberin zurückgezahlt worden. Das Agio gehöre daher nicht zu den begünstigungsfähigen Anschaffungskosten, auf die eine Übertragung stiller Reserven zulässig sei. Das Finanzamt nahm die





Verfahren zur Körperschaftsteuer 2009 wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid.

- 3 Die dagegen erhobene Beschwerde wurde auf Antrag der Revisionswerberin ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.
- 4 Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges stellte es fest, die F GmbH sei zum Zeitpunkt ihres Erwerbes nicht mehr operativ tätig gewesen und habe keine Vermögenswerte besessen. Der ursprüngliche Wertansatz der F GmbH in Höhe von 11.189.500 € sei in der Bilanz der Revisionswerberin zum 31. Dezember 2010 auf 5.000.000 € abgeschrieben worden. Die für den Ausweis der übertragenen stillen Reserven gebildete Rücklage sei entsprechend vermindert worden. Die F GmbH habe kurz nach Erhalt des Agios Darlehen an die Revisionswerberin und an die SL GmbH sowie an die A N.V. vergeben, welche ihrerseits davor Darlehen bei der Revisionswerberin aufgenommen hatten, die diese aus dem Verkaufserlös der MI AG finanziert habe. Mit dem Darlehen der F GmbH hätten die beiden Gesellschaften ihre Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Revisionswerberin zurückgezahlt, wodurch gemeinsam mit dem Darlehen an die Revisionswerberin nahezu der gesamte Betrag des Agios binnen weniger Tage wieder an die Revisionswerberin zurückgeflossen sei. Das Darlehen an die SL GmbH habe die F GmbH bereits im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 um zwei Drittel wertberichtigt. Das Darlehen an die A N.V. sei ebenfalls im Hingabjahr und im Folgejahr teilweise wertberichtigt worden.
- 5 Dem geleisteten Agio stehe kein „innerer“ Wert der Beteiligung gegenüber. Die Finanzierung des zu leistenden Agios sei in einer ungewöhnlichen Gestaltungsweise erfolgt und als unangemessen im Sinne des § 22 BAO zu beurteilen.
- 6 Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, die stillen Reserven aus der Veräußerung der MI AG könnten auf eine als Ersatz angeschaffte Beteiligung übertragen werden, wenn der erworbene Anteil mehr als 10% betrage. Eine



Übertragung auf neu geschaffene Anteile im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei einer bestehenden Tochtergesellschaft sei zulässig. Im Revisionsfall sei durch die F GmbH eine Beteiligung von mehr als 10% erworben worden; auch die Erhöhung des Stammkapitals sei in einem Ausmaß von mehr als 10% erfolgt. Eine Übertragung der stillen Reserven auf diese Anschaffungskosten sei zulässig. Hinsichtlich des Agios führte das Bundesfinanzgericht aus, ein Agio zähle wie ein Gesellschafterzuschuss zu (nachträglichen) Anschaffungskosten, die entstünden, nachdem ein Wirtschaftsgut in die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Erwerbers gelangt sei. Grundsätzlich könnten auch auf ein solches Agio stille Reserven übertragen werden. Im Revisionsfall liege allerdings Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vor, weil das Agio der F GmbH nicht dauernd betrieblich gewidmet gewesen sei, sondern über diverse Darlehensvergaben innerhalb kürzester Zeit wieder an die Mutter zurückgeflossen sei. Es sei kein wirtschaftlicher Grund dafür erkennbar, die Tochtergesellschaft mit einem Agio in Höhe von über 10 Mio € auszustatten, nur damit die Tochtergesellschaft binnen weniger Tage denselben Betrag über Darlehenskonstruktionen wieder an die Muttergesellschaft (Revisionswerberin) zurückzahlen könne. Eine weitere wirtschaftliche Funktion der F GmbH im Zusammenhang mit dem Agio als die Umleitung desselben an die Revisionswerberin liege nicht vor.

- 7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die in ihrer Zulässigkeitsbegründung ausführt, es sei unstrittig, dass ein Agio, wenn es mit dem Erwerbsvorgang in einem kausalen oder zeitlichen Zusammenhang stehe, gleich wie ein Gesellschafterzuschuss zu Anschaffungskosten oder auch nachträglichen Anschaffungskosten führe. Auf derartige Anschaffungskosten könnten stille Reserven im Sinne des § 13 Abs. 4 KStG 1988 übertragen werden. Es könne nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein Missbrauch vorliegen, wenn eine steuerliche Begünstigung auf einem Weg erreicht werde, der vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

- 8 Die Revision ist zulässig, sie ist aber nicht begründet.



9 § 13 Abs. 4 KStG 1988 lautet:

10 „(...)

(4) Wird ein nicht in einem Betriebsvermögen gehaltener Anteil an einer Körperschaft veräußert, an dem die Privatstiftung oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war, gilt Folgendes:

1. Soweit nicht Abs. 3 letzter Satz anzuwenden ist, können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteils an einer Körperschaft, der mehr als 10% beträgt, abgesetzt werden (Übertragung stiller Reserven). Davon ausgenommen sind Anschaffungen von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20% beteiligt sind.
2. Stille Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös.
3. Als Anschaffungskosten des erworbenen Anteils gelten die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge. Diese Anschaffungskosten sind in Evidenz zu nehmen.
4. Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung der Beteiligung als stille Reserve im Sinne der Z 1 bis 3 übertragen werden. Steuerfreie Beträge, die nicht innerhalb dieser Frist übertragen werden, sind nach § 22 Abs. 2 zu versteuern. Abs. 3 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden.“

11 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001 (ErlRV 311 BlgNR 21. GP, 176f), mit dem diese Bestimmung eingeführt wurde, lauten:

12 „Als weitere Maßnahme werden auch Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 31 EStG 1988 in die Zwischenbesteuerung einbezogen. Das dafür vorgesehene Besteuerungsregime entspricht grundsätzlich jenem, wie es für Zinserträge vorgesehen wird. Die Zwischenbesteuerung kann allerdings insoweit vermieden werden, als im Kalenderjahr der Veräußerung bzw. innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung eine mehr als 10% betragende Beteiligung an einer Körperschaft erworben wird und der ‚Veräußerungsgewinn‘ auf die Anschaffungskosten dieser Beteiligung übertragen wird. Die Regelung ist der Übertragung stiller Reserven im Sinne



des § 12 EStG 1988 nachgebildet. In Anlehnung an diese Bestimmung ist auch die Bildung eines steuerfreien Betrages vorgesehen. Dieser ist innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung bestimmungsgemäß zu verwenden. Erfolgt keine bestimmungsgemäße Verwendung, ist der steuerfreie Betrag aufzulösen und einer Zwischenbesteuerung zuzuführen. Die Zwischenbesteuerung des Veräußerungsgewinnes bzw des aufgelösten steuerfreien Betrages unterbleibt insoweit, als im Jahr des Anfallens des Veräußerungsgewinnes bzw der Auflösung des steuerfreien Betrages Zuwendungen erfolgen.“

- 13 Mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 wurde § 13 Abs. 4 Z 1 letzter Satz eingefügt, um Steuergestaltungen durch Erwerb aus dem Umfeld der Privatstiftung zu verhindern. Die Erläuterungen führen dazu aus (ErlRV 270 BlgNR 23. GP, 10):
- 14 „Mit der vorgesehenen Einschränkung der Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffung von Ersatzbeteiligungen sollen Steuergestaltungen im Bereich der einer Privatstiftung nahe stehenden Gesellschaften ausgeschlossen werden. Insbesondere soll ausgeschlossen werden, dass eine Privatstiftung zum Zwecke der Übertragung stiller Reserven von einer Tochterkapitalgesellschaft die Anteile erwirbt und die Tochtergesellschaft sodann den erhaltenen Kaufpreis wieder an die Privatstiftung steuerfrei ausschüttet.

Der Ausschluss der Übertragung stiller Reserven soll nur die Anschaffung von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft betreffen, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam mindestens zu 20% beteiligt sind. Der Ausschluss soll nicht die Gründung einer neuen Kapitalgesellschaft durch die Privatstiftung oder eine Kapitalerhöhung an einer bestehenden Tochter-Kapitalgesellschaft betreffen, weil sowohl bei Neugründung als auch bei Kapitalerhöhung nicht bestehende Anteile erworben werden. Der Ausschluss soll auf Anschaffungen nach dem 31. Dezember 2007 anzuwenden sein.“

- 15 Die Revision bringt vor, es sei durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits geklärt, dass stille Reserven auf die Anschaffungskosten aus einer Kapitalerhöhung zuzüglich eines geleisteten Agios übertragen werden könnten. Dazu ist darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0220, nicht dazu Stellung genommen hat, in welchen Fällen eine Übertragung stiller Reserven bei einer Kapitalerhöhung und einem Agio zulässig ist, zumal diese Frage nicht von der seinerzeitigen Anfechtung umfasst war, weil vom Finanzamt die Übertragbarkeit der stillen Reserven dem Grunde nach außer



Streit gestellt worden war. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich daher nur damit beschäftigt, ob in dem damaligen Beschwerdefall ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vorgelegen ist.

- 16 Gemäß § 13 Abs. 4 KStG 1988 können durch eine Veräußerung von Beteiligungen aufgedeckte stille Reserven auf eine im Veräußerungsjahr angeschaffte Beteiligung übertragen werden. Voraussetzung ist, dass damit ein Anteil von mehr als 10% an der Körperschaft erworben wird. Durch eine Übertragung können die Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung nicht negativ werden (vgl. *König/Rief* in FS Wiesner, 231). Das ergibt sich schon aus einer Parallele zu § 12 EStG 1988 (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG 2022, § 12, Rz 35).
- 17 Zweck der Übertragungsmöglichkeit für stille Reserven ist es, den ungeschmälernten Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes für Neuinvestitionen zur Verfügung zu haben (vgl. etwa zu § 12 EStG 1988 *Doralt et al*, EStG<sup>9</sup>, § 12 Tz 1). Es handelt sich somit um eine Investitionsbegünstigung, um Ersatzbeschaffungen zu ermöglichen.
- 18 Eine Übertragbarkeit der stillen Reserven ist auch gegeben, wenn eine Tochtergesellschaft durch die Privatstiftung neu gegründet wird. Gleiches gilt in der Regel auch, wenn eine ordentliche Kapitalerhöhung bei einer Gesellschaft erfolgt und die Privatstiftung durch eine solche einen mindestens 10%igen Anteil an der Körperschaft (zusätzlich) erwirbt. Kann an der Kapitalerhöhung nur teilnehmen, wer für die neuen Anteile ein Agio leistet, steht dieses, den Anschaffungskosten der neu erworbenen Anteile zuzuordnende Agio beim Erwerber der neuen Anteile für eine Übertragung stiller Reserven iSd § 13 Abs. 4 KStG 1988 zur Verfügung; es liegen keine nachträglichen Anschaffungskosten der bestehenden Beteiligung vor.
- 19 Zahlungen für einen Gesellschafterzuschuss stellen demgegenüber weitere Anschaffungskosten auf die Beteiligung dar, sind aber im gegebenen Zusammenhang nicht als Anschaffung einer Beteiligung zu werten (vgl. *König/Rief* in FS Wiesner, 232). Dies ergibt sich schon aus dem Zweck der Bestimmung als Investitionsbegünstigung, die eine Ersatzanschaffung von



neuen Anteilen ermöglichen, nicht aber die Ausstattung von bestehenden Tochtergesellschaften mit zusätzlichen Mitteln fördern soll. Ein Erwerb neuer Beteiligungen ist bei Gesellschafterzuschüssen - unabhängig davon, ob sie im Jahr des Erwerbs oder später geleistet werden - nicht gegeben, weil sie nicht für die Anschaffung eines Anteiles gewährt werden, sondern vielmehr deshalb, um diese Beteiligung mit Kapital auszustatten.

- 20 Die Revisionswerberin hat im Jahr 2009 eine 100% Beteiligung an der F GmbH erworben. In der Folge wurde eine Kapitalerhöhung inklusive eines Agios durchgeführt, nach der die Revisionswerberin weiterhin mit 100% beteiligt war. Ob das geleistete Agio, das nicht gewährt wurde, um den über das Nominale hinausgehenden, höheren Wert des Anteils abzugelten, sondern einen zusätzlichen Kapitalzuschuss der 100% Gesellschafterin zu geben, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Gesellschafterzuschuss angesehen werden müsste, kann dahinstehen, weil im Revisionsfall in beiden Fällen eine Übertragung der stillen Reserven nicht zulässig ist.
- 21 Im Fall einer Kapitalerhöhung durch die 100%ige Alleingeschafterin, die nur von ihr gezeichnet werden soll, liegt weder eine Änderung des Beteiligungsausmaßes noch ein Erwerb einer zusätzlichen 10%igen Beteiligung vor. Durch die Kapitalerhöhung hat die Revisionswerberin keinen zusätzlichen Anteil an ihrer Tochtergesellschaft von über 10% erworben, weil sie bereits zu 100% an der Gesellschaft beteiligt war. Es wurden somit keine neuen Anteile in Höhe von über 10% im Sinne des § 13 Abs. 4 KStG 1988 angeschafft, weshalb die Kapitalerhöhung nicht zu einer Übertragung stiller Reserven berechtigt. Da das Agio den neu ausgegebenen Anteilen zuzuordnen ist und im Revisionsfall zudem nicht im Ausgleich der Beiträge der verschiedenen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft seine Ursache hat, kann auch keine Übertragung stiller Reserven auf das Agio erfolgen.
- 22 Das Bundesfinanzgericht hat somit im Ergebnis zu Recht die Übertragung auf das Agio als unzulässig angesehen. Die vom Bundesfinanzgericht gewährte Übertragung der stillen Reserven auf die Anschaffungskosten der Kapitalerhöhung verletzt die Revisionswerberin nicht in ihren Rechten.



23 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 17. November 2022





**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.<sup>in</sup> Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Wien 1/23 in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. Mai 2021, Zl. RV/7101072/2013, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 (mitbeteiligte Parteien: 1. B GmbH in W, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in Wien, Renngasse 1, und 2. P GmbH in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

**Entscheidungsgründe:**

- 1 Die erstmitbeteiligte Partei war im Streitzeitraum Gruppenträgerin, die zweitmitbeteiligte Partei Gruppenmitglied derselben Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988.
- 2 In einer Beilage zu Abgabenerklärungen der Zweitmitbeteiligten für das Jahr 2011 wurde darauf verwiesen, dass per 31. Dezember 2011 eine Verschmelzung der H GmbH auf die Zweitmitbeteiligte erfolgt sei. Damit seien Vorgruppenmindestkörperschaftsteuern der übertragenden Gesellschaft (in Höhe von ca. 12.000 €) noch im Veranlagungsjahr 2011 auf die Zweitmitbeteiligte übergegangen.
- 3 Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 vom 21. September 2012 stellte das Finanzamt das Einkommen der Zweitmitbeteiligten fest; die geltend gemachte Mindestkörperschaftsteuer wurde dabei nicht angerechnet. In der Begründung führte das Finanzamt aus, die H GmbH sei per 31. Dezember 2011 auf die Zweitmitbeteiligte verschmolzen worden. Die übernehmende



Körperschaft könne bei einer Verschmelzung die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft bereits in jenem Veranlagungszeitraum geltend machen, in welchem der Verschmelzungstichtag liege. Da der Verschmelzungstichtag der 31. Dezember 2011 sei und das Veranlagungsjahr 2011 der übernehmenden Zweitmitbeteiligten bereits am 31. Oktober 2011 geendet habe, liege der Verschmelzungstichtag nicht im Veranlagungsjahr 2011. Die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer könne somit erst im Veranlagungsjahr 2012 angerechnet werden.

- 4 Die Mitbeteiligten erhoben gegen diesen Bescheid Berufung.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde Folge und änderte den angefochtenen Bescheid dahin ab, dass die Mindestkörperschaftsteuer (wie beantragt) angerechnet werde. Es sprach aus, dass gegen dieses Erkenntnis eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 6 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht insbesondere aus, die Zweitmitbeteiligte weise als Bilanzstichtag den 31. Oktober auf. Betreffend die H GmbH (Bilanzstichtag 31. Dezember) sei im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 darauf hingewiesen worden, dass für die nächsten Veranlagungsjahre ein Betrag von (ca.) 12.000 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehe. Ab der Veranlagung 2009 sei die H GmbH ebenso wie die Zweitmitbeteiligte ein Gruppenmitglied der Unternehmensgruppe mit der Erstmitbeteiligten (Bilanzstichtag: 31. Dezember) als Gruppenträgerin gewesen. Da die H GmbH in den Jahren 2009 und 2010 jeweils negative Einkünfte an den Gruppenträger weitergeleitet habe, habe die Mindestkörperschaftsteuer nicht verrechnet werden können. Die H GmbH sei mit Verschmelzungsvertrag vom 24. April 2012 (Stichtag: 31. Dezember 2011) auf die Zweitmitbeteiligte verschmolzen worden; die Firmenbucheintragung sei am 16. Mai 2012 erfolgt. Dem mit 21. September 2012 datierten Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 betreffend die H GmbH (gerichtet an die Zweitmitbeteiligte als deren Rechtsnachfolgerin) sei wiederum ein negatives, dem Gruppenträger im Jahr 2011 zuzurechnendes Einkommen zu





entnehmen; auch darin werde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre ein Betrag von (ca.) 12.000 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehe.

7 Hingewiesen werde noch darauf, dass die Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2011 geendet habe.

8 Unstrittig gingen bei einer Verschmelzung die von der übertragenden Körperschaft angesammelten und noch nicht nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 verrechneten Beträge an Mindestkörperschaftsteuer über.

9 Die Mindestkörperschaftsteuer sei zum Verschmelzungstichtag 31. Dezember 2011 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Zweitmitbeteiligte als übernehmende Gesellschaft übergegangen. Der Veranlagungszeitraum entspreche dem Kalenderjahr. Auch wenn der Bilanzstichtag der Zweitmitbeteiligten vom Ende des Kalenderjahrs abweiche, liege der Verschmelzungstichtag (31. Dezember 2011) im Veranlagungszeitraum 2011. Das Mindestkörperschaftsteuerguthaben könne somit bereits im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2011 verrechnet werden.

10 Der Umstand, dass hier eine Unternehmensgruppe vorliege, sei nicht von Bedeutung, habe doch auch ein Gruppenmitglied gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zunächst individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe sein eigenes Einkommen zu ermitteln. Da überdies angesichts der Höhe des von der Zweitmitbeteiligten im Jahr 2011 erzielten Einkommens auch nach der Bestimmung des § 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 keine Bedenken gegen die Zuleitung dieser aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe stammenden Mindeststeuer an den Gruppenträger bestünden, sei der Beschwerde Folge zu geben gewesen.

11 Da zur maßgeblichen Frage des Anrechnungszeitpunkts einer verschmelzungsbedingt übergebenen Mindestkörperschaftsteuer höchstgerichtliche Rechtsprechung fehle, werde die ordentliche Revision zugelassen.

12 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts.



- 13 Die erstmitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht, die zweimitbeteiligte Partei hat sich am Revisionsverfahren nicht beteiligt.
- 14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 15 Die Revision ist aus dem vom Bundesfinanzgericht aufgezeigten Grund zulässig, sie ist auch begründet.
- 16 Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über.
- 17 Nach § 96 Abs. 1 GmbH-Gesetz können Gesellschaften mit beschränkter Haftung unter Ausschluss der Abwicklung verschmolzen werden. Die Verschmelzung kann insbesondere durch Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme) erfolgen (Z 1 leg. cit.).
- 18 Wenn auch zivilrechtlich die Gesamtrechtsnachfolge vorgesehen ist, so ist für die Frage des (möglichen) Überganges einer steuerrechtlichen Position aber entscheidend, ob diese Position nach Bestimmungen des materiellen Steuerrechts übertragbar ist (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003; 20.1.2021, Ra 2020/15/0076).
- 19 Es ist im vorliegenden Verfahren unstrittig, dass die bisher noch nicht verrechneten Mindeststeuern iSd § 24 Abs. 4 KStG 1988 im Zuge einer dem UmgrStG unterliegenden Verschmelzung auf den Rechtsnachfolger übergehen. Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Rechtsansicht:
- 20 Zunächst ist zu bemerken, dass das UmgrStG die hier strittige Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 nur im Rahmen der Umwandlung (Artikel II UmgrStG) behandelt. Die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, eingefügte Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG regelt den Zeitpunkt des Übergangs der Mindeststeuern auf die Rechtsnachfolger im Falle einer Umwandlung. Wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage





(72 BlgNR 20. GP 276) abzuleiten ist, geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Mindeststeuerbeträge nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 im Rahmen einer dem UmgrStG unterliegenden Gesamtrechtsnachfolge (bei Untergang des Rechtsvorgängers) auf den jeweiligen Rechtsnachfolger übergehen. Eine gesonderte Regelung betreffend Umwandlungen erfolgte nur deswegen, weil bei Umwandlungen auch natürliche Personen, auf die § 24 Abs. 4 KStG 1988 an sich nicht anwendbar wäre (vgl. dazu auch VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0001), Rechtsnachfolger sein können (vgl. dazu näher *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht, 927).

21 Strittig ist im vorliegenden Verfahren, ab welchem Zeitraum diese Mindeststeuern beim Rechtsnachfolger zu berücksichtigen sind.

22 Im Falle einer Umwandlung sind diese Mindeststeuern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen (§ 9 Abs. 8 UmgrStG).

23 Betreffend die hier vorliegende Verschmelzung enthält das Gesetz - wie bereits erwähnt - keine Regelung.

24 Gesellschaftsrechtlich geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft (erst) mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft über (§ 225a Abs. 3 Z 1 Aktiengesetz; § 96 Abs. 2 GmbHG). Der Verschmelzungsstichtag ist (lediglich) der Tag, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaften als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten (§ 220 Abs. 1 Z 5 Aktiengesetz; § 96 Abs. 2 GmbHG). Dieser Zeitpunkt ist nur im Verhältnis zwischen den beteiligten Gesellschaften von Bedeutung und entfaltet ausschließlich obligatorische Wirkung (vgl. *Schindler/Brix* in *Straube/Ratka/Rauter*, Wiener Kommentar zum GmbHG, § 96 Tz 48). Diese Bestimmung wird in dem Sinn verstanden, dass (erst) ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tag die Geschäfte und Maßnahmen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft erfolgt gelten (vgl. neuerlich *Schindler/Brix*, aaO, Tz 48; vgl. auch *Kofler/Six* in





Kofler, UmgrStG<sup>10</sup>, § 2 Tz 44: mit der Wortfolge „von dem an“ sei im Ergebnis „nach dem“ gemeint).

25 § 2 Abs. 3 UmgrStG fingiert, dass das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungstichtages erfolgt wäre. Nach § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG gilt für die übernehmende Körperschaft § 2 Abs. 3 leg. cit. mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages. Diese Regelungen für die übertragende und die übernehmende Körperschaft gewährleisten einen nahtlosen Übergang in körperschaftsteuerlicher Hinsicht (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum UmgrStG in der Stammfassung, BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP 16 f; vgl. weiters *Zöchling/Tüchler* in Wundsam u.a., UmgrStG<sup>5</sup>, § 3 Tz 21). Das unter Einsatz des übergehenden Vermögens erzielte Einkommen ist somit (erst) mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen (vgl. *Kofler/Six* in Kofler, UmgrStG<sup>10</sup>, § 2 Tz 41). Das Vermögen wird ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag dem Rechtsnachfolger zugerechnet (vgl. *Brandstätter/Puchner*, SWK 2007, 1311 ff [1312]; vgl. weiters *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, BFGj 2018, 443 ff [446 f]: Grundsatz des Umgründungssteuerrechts, wonach der Rechtsnachfolger die übernommenen Rechtspositionen mit Beginn des dem Umgründungstichtag folgenden Tages erwirbt).

26 Für den Übergang des vermögenswerten Anspruchs betreffend Mindeststeuern kann nichts anderes gelten. Diese Mindeststeuern standen bis zum Ablauf des Verschmelzungstichtags der H GmbH zu. Für das mit dem Verschmelzungstichtag endende Wirtschaftsjahr der H GmbH (§ 2 Abs. 1 UmgrStG) war eine Veranlagung nach § 24 KStG 1988 oder - wie im vorliegenden Fall - eine Feststellung nach § 24a KStG 1988 vorzunehmen, in deren Rahmen (letztmals für die H GmbH) auch eine Anrechnung der Mindeststeuern nach § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 (oder Zurechnung an das beteiligte Gruppenmitglied oder Gruppenträger nach § 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988) erfolgen konnte. Erst mit Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages standen diese (allenfalls durch die



Anrechnung oder Zurechnung mit dem letzten Wirtschaftsjahr der H GmbH reduzierten) Mindeststeuern der Rechtsnachfolgerin (der Zweitmitbeteiligten) zu. Bei dieser waren diese Mindeststeuern daher erst im Rahmen der Veranlagung (Feststellung Gruppenmitglied) jenes Veranlagungszeitraums zu berücksichtigen, in dem jenes Wirtschaftsjahr endete (§ 7 Abs. 5 KStG 1988), in welches der Tag nach dem Verschmelzungsstichtag fiel. Im Rahmen der Veranlagung (Feststellung Gruppenmitglied) des Kalenderjahres 2011 konnten die von der H GmbH stammenden Mindeststeuern sohin bei der Zweitmitbeteiligten nicht berücksichtigt werden.

- 27 Soweit die Erstmitbeteiligte in der Revisionsbeantwortung für ihren Standpunkt auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 2. Dezember 1987, 87/13/0080, verweist, ist zu bemerken, dass jenes Erkenntnis noch zum Strukturverbesserungsgesetz (insoweit betreffend Verlustvorträge) ergangen ist; die dort zu behandelnde Rechtslage wurde bereits mit der Stammfassung des UmgrStG geändert (vgl. z.B. VwGH 27.6.2018, Ro 2017/15/0044, mit Hinweis auch auf die Gesetzesmaterialien). Für die hier strittige Frage des Zeitpunkts des Übergangs des Guthabens aus Mindeststeuern kann daraus nichts gewonnen werden.
- 28 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 8. April 2022



**IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.<sup>in</sup> Lachmayer und Dr.<sup>in</sup> Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamtes für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Februar 2022, Zl. RV/2100727/2019, betreffend u.a. Feststellung Gruppenträger 2014 bis 2016 (mitbeteiligte Partei: Stadtwerke J in J, vertreten durch die ARTG - Allgemeine Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Graz in 8011 Graz, CITY TOWER Brückenkopfgasse 1/2.OG), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird, soweit es die Feststellung Gruppenträger 2014 bis 2016 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

**Entscheidungsgründe:**

- 1 Die mitbeteiligte Partei ist eine im 100%igen Eigentum der Stadtgemeinde J stehende Aktiengesellschaft. Sie ist Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe.
- 2 Mit Sacheinlagevertrag vom 26. August 1994 brachte die Stadtgemeinde J mehrere Betriebe gewerblicher Art nach Art. III UmgrStG mit Ablauf des 31. Dezember 1993 in die Mitbeteiligte ein. Die Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 1993 wies - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts - auf der Passivseite Rückstellungen für Kostenersätze für Pensionen in Höhe von umgerechnet rund 4,98 Mio. € aus. Im Personalübereinkommen vom 26. August 1994 haben die Stadtgemeinde J und die Mitbeteiligte auch die Vereinbarung getroffen, dass die von der Mitbeteiligten der Stadtgemeinde zu ersetzenden Aufwendungen für das Personal auch allfällige Pensionszuschüsse umfassen würden.





- 3 Im Rahmen einer die Jahre 2014 und 2016 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Mitbeteiligte über keine ausreichende Wertpapierdeckung für die Pensionsrückstellung verfüge, und setzte einen Gewinnzuschlag fest. Als Begründung wurde angeführt, dass die Mitbeteiligte eine Rückstellung für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gemäß § 14 Abs. 8 EStG 1988 gebildet habe. Nach dieser Bestimmung bestehe eine Verpflichtung der Wertpapierdeckung auch für Dienstnehmer, für die eine Kostentragung vereinbart worden sei. Es sei rechtlich nicht relevant, wem die (ehemaligen) Dienstnehmer „dienstrechtlich“ zuzuordnen seien. Das Finanzamt folgte der Außenprüfung, nahm die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2014 bis 2016 wieder auf und erließ neue Sachbescheide.
- 4 Dagegen erhob die Mitbeteiligte Beschwerde, in der sie das Erfordernis einer Wertpapierdeckung bestritt. Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden aufgrund eines gemäß § 262 Abs. 2 BAO gestellten Antrages der Mitbeteiligten ohne Beschwerdeverentscheidung zur Entscheidung vor.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet ab und gab der Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2014 bis 2016 Folge. Begründend führte es aus, mit der Einführung der Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen durch das EStG 1988 sei in § 14 Abs. 11 EStG 1988 eine Ausnahmeregelung vom Wertpapierdeckungserfordernis für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts geschaffen worden. Das Wertpapierdeckungserfordernis finde seine Rechtfertigung (nur) darin, die Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck gebrachten ungewissen Verbindlichkeiten zu bewirken, also den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes zu bieten. Der Ausnahmeregelung vom Wertpapierdeckungserfordernis für Betriebe gewerblicher Art liege der gesetzgeberische Gedanke zugrunde, dass eine Besicherung von Pensionsverpflichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts nicht erforderlich sei.



- 6 Die übernehmende Körperschaft sei im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre. Im Falle einer Buchwerteinbringung im Sinne des § 16 Abs. 1 UmgrStG bewirke die Fiktion der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge den Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Einbringenden. Damit habe die übernehmende Körperschaft den Abbau des Unterdeckungsbetrages bei Pensionsrückstellungen fortzuführen und für die ununterbrochene Wertpapierdeckung für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen ab dem Einbringungsstichtag Sorge zu tragen. Vor diesem rechtlichen Hintergrund sei die Revisionswerberin im Rahmen der Buchwerteinbringung zur Fortführung der Pensionsrückstellung verpflichtet gewesen, wobei auch die Rechtswirkung der Ausnahmeregelung (§ 14 Abs. 11 EStG 1988) auf die Revisionswerberin übergegangen sei, weil die Pensionsleistungsverpflichtungen bei der Stadtgemeinde verblieben seien. Die notwendige Rechtfertigung für das Wertpapierdeckungserfordernis, die Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck gebrachten ungewissen Verbindlichkeiten zu bewirken, also den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes zu bieten, liege nicht vor.
- 7 Das Finanzamt leite das Wertpapierdeckungserfordernis für die gegenständliche Rückstellung auch aus § 14 Abs. 8 EStG 1988 ab, wonach Abs. 6 und Abs. 7 auch für Rückstellungen gelten würden, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet worden seien. Die Fortführung einer Pensionsrückstellung im Rahmen der Buchwerteinbringung stelle, auch wenn die Revisionswerberin mit der Stadtgemeinde eine Ersatzleistungsverpflichtung vereinbart habe, keine dem Wortlaut der Bestimmung entsprechende Bildung einer Rückstellung für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten dar. Es liege im Revisionsfall auch keine dem Normzweck des § 14 Abs. 8 EStG 1988 entsprechende Umgehung des Wertpapierdeckungserfordernisses vor. Die Revision wurde zugelassen, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der strittigen Rechtsfrage fehle.



8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision, die vorbringt, § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG fingiere eine auf den Bereich der Gewinnermittlung beschränkte Gesamtrechtsnachfolge. Der Eintritt in Gewinnermittlungspositionen des Einbringenden sei allerdings nur insoweit möglich, als die entsprechenden Vorschriften grundsätzlich für die übernehmende Körperschaft anwendbar seien und nicht durch Sonderregelungen verdrängt würden. Die übernehmende Körperschaft könne nicht in allfällige persönliche Befreiungen des Einbringenden eintreten, die auf diese nicht anwendbar seien. § 14 Abs. 11 EStG 1988 sei eine Bestimmung, die nur auf Betriebe gewerblicher Art anwendbar sei. Wenn das Bundesfinanzgericht ausführe, dass § 14 Abs. 8 EStG 1988 im gegenständlichen Revisionsfall nicht anwendbar sei, weil die Fortführung einer Rückstellung keine für die Bestimmung erforderliche Bildung einer Rückstellung darstelle, stelle es sich in Widerspruch zum Sachverhalt. Die Mitbeteiligte habe die Pensionsrückstellung im Zuge der Einbringung übernommen. Eine Rückstellung für Kostenersätze für Pensionsverpflichtungen eines Dritten hätte aber bei der Revisionswerberin nur neu gebildet werden können.

9 Die Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 § 14 Abs. 7 bis 11 EStG 1988 in der im Revisionszeitraum anzuwendenden Fassung lauten:

„(7) Für die Pensionsrückstellung besteht folgendes Deckungserfordernis:

1. Am Schluss jedes Wirtschaftsjahres müssen Wertpapiere (Z 4) im Nennbetrag von mindestens 50% des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein. Auf das Deckungserfordernis können Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die in der gesonderten Abteilung des Deckungsstocks für die Lebensversicherung im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 1 oder für die kapitalanlageorientierte Lebensversicherung im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 4a jeweils in Verbindung mit § 78 des Versicherungsaufsichtsgesetzes geführt werden, in Höhe des versicherungsmathematischen Deckungskapitals angerechnet werden. Dies gilt auch für vergleichbare Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen



gegenüber Versicherern, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind. Ist der Rückkaufswert höher als das versicherungsmathematische Deckungskapital, kann der Rückkaufswert angerechnet werden. Soweit Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen nicht ausschließlich der Besicherung von Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüchen dienen, erfüllen sie nicht das Deckungserfordernis.

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

(...)

(8) Abs. 6 und Abs. 7 gilt auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden.

(9) Wird eine Pension zugesagt, für die von einem früheren Arbeitgeber (Vertragspartner) des Leistungsberechtigten Vergütungen gewährt werden, ist bei der Bildung der Pensionsrückstellung von der Höhe dieser Vergütungen, höchstens jedoch von dem nach Abs. 6 ermittelten Ausmaß auszugehen.

(10) Abs. 6 Z 5 und 6 gilt insoweit nicht, als dem Arbeitgeber die Aufgaben der gesetzlichen Pensionsversicherung übertragen sind.

(11) Abs. 7 sind auf Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) nicht anzuwenden.

- 12 Die Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen wurde mit dem EStG 1988 eingeführt. Bereits in der Stammfassung des EStG 1988 findet sich eine Sonderbestimmung für Betriebe gewerblicher Art. Es handelt sich bei dieser Regelung um eine persönliche Befreiung von der Verpflichtung der Wertpapierdeckung, die nur für Betriebe gewerblicher Art gilt. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage finden sich keine Ausführung zu dieser Ausnahmebestimmung.“

- 13 Das Bundesfinanzgericht ist davon ausgegangen, dass die Mitbeteiligte als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin gemäß § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG weiterhin die Ausnahmebestimmung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 in Anspruch nehmen kann.



- 14 Nach § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG tritt die übernehmende Körperschaft in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Einbringenden ein (vgl. VwGH 22.5.2014, 2010/15/0127).
- 15 Ein Eintritt der übernehmenden Körperschaft in Gewinnermittlungspositionen des Übertragenden ist allerdings nur dann möglich, wenn die rechts- oder pflichtbegründenden Vorschriften des EStG oder KStG grundsätzlich auch für die übernehmende Körperschaft anwendbar sind (vgl. *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht, 614). Persönliche Befreiungen des Einbringenden oder spezifische Bestimmung, die auf die übernehmende Körperschaft nicht anwendbar sind (zB Befreiungen gemäß § 5 und § 6b KStG 1988), können im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge nicht übergehen.
- 16 Eine solche Bestimmung, die nur auf den Einbringenden anzuwenden ist, liegt bei § 14 Abs. 11 EStG 1988 vor. Diese Ausnahmebestimmung gilt lediglich für Betriebe gewerblicher Art (vgl. auch *Fuhrherr in Kofler*, UmgrStG<sup>9</sup>, § 18 Rz 45). Bei der Mitbeteiligten handelt es sich um eine Aktiengesellschaft und nicht um einen Betrieb gewerblicher Art.
- 17 Wenn das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass die Ausnahmebestimmung nach der Einbringung weiterhin anwendbar ist, hat es somit die Rechtslage verkannt.
- 18 Gemäß § 14 Abs. 8 EStG 1988 gilt die Wertpapierdeckung auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden. Ein solche Rückstellung findet sich bei der mitbeteiligten Partei in der Bilanz; gewinnmindernd ist sie von der Mitbeteiligten oder ihrer Rechtsvorgängerin als Rückstellung iSd § 14 Abs. 6 bzw 8 EStG 1988 gebildet worden.
- 19 Wie das Bundesfinanzgericht selbst ausführt, tritt im Rahmen einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG bei Buchwertfortführung die übernehmende Körperschaft als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin in die Gewinnermittlungspositionen des Übertragenden ein. Sie setzt diesen damit auch im Hinblick auf die übernommene Rückstellung fort. Der Ausweis der





Rückstellung iSd § 14 Abs. 6 oder 8 EStG 1988 in der Bilanz verpflichtet jedenfalls zur Wertpapierdeckung.

- 20 Das BFG verweist im angefochtenen Erkenntnis darauf, dass gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 idF seit dem Budgetbegleitgesetz 2007 Wertpapiere und Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, um das Deckungserfordernis zu erfüllen, „ausschließlich der Besicherung von Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüchen dienen“ müssen. Dieser Umstand steht aber der in § 14 Abs. 8 EStG 1988 ausdrücklich auf Rückstellungen für Zusagen von Kostenersätzen (für Pensionsverpflichtungen eines Dritten) erstreckten Verpflichtung zur Wertpapierdeckung iSd § 14 EStG 1988 nicht entgegen; diesfalls dient die Wertpapierdeckung der Besicherung der Kostenersatzverpflichtung gegenüber dem Dritten und damit mittelbar der Besicherung von Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüchen.
- 21 Nach dem Gesagten hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt und sein Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Es war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

W i e n , am 8. September 2022

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

17.07.2019

## Geschäftszahl

Ro 2016/13/0018

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und den Senatspräsidenten Dr. Nowakowski sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der F GmbH in B, vertreten durch die Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21. Dezember 2015, Zl. RV/7102158/2013, in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 3. Mai 2016, Zl. RV/7102158/2013, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2011, zu Recht erkannt:

## Spruch

### **Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.**

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

## Begründung

1 Mit Bescheid vom 12. Juni 2013 stellte das Finanzamt das Einkommen der Revisionswerberin, einer österreichischen GmbH, als Gruppenträgerin gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 für das Jahr 2011 mit EUR 168.586,20 fest, wobei es von der Revisionswerberin in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2011 geltend gemachte Zinsaufwendungen in Höhe von EUR 8.563.364,56 nicht anerkannte. 2 In der gegen diesen Feststellungsbescheid erhobenen Berufung brachte die Revisionswerberin vor, sie habe mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 19. Juni 2011 (rückwirkend auf den 31. Dezember 2010) u.a. den von ihr bis dahin als protokollierte Zweigniederlassung geführten Ventilerzeugungsbetrieb sowie ihre 100 %ige Beteiligung an der - im gleichen Geschäftszweig tätigen - italienischen F S.r.l. auf ihre zuvor gegründete österreichische Tochtergesellschaft (F-GmbH) übertragen ("down-stream Abspaltung zur Aufnahme"). Die mit der Anschaffung der F S.r.l. im Zusammenhang stehenden Fremdfinanzierungsverbindlichkeiten habe sie zurückbehalten. Durch die Abspaltung der Beteiligung sei der Finanzierungszusammenhang zwischen dem Kapitalanteil und der zugehörigen Fremdfinanzierung durchbrochen worden, weshalb die ab 2011 geltende "Konzernschranke" des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 nicht greife und die Fremdfinanzierungszinsen abzugsfähig seien. 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (als Beschwerde zu behandelnde) Berufung der Revisionswerberin ab und änderte den angefochtenen Bescheid insoweit ab, als es das Einkommen der Gruppenträgerin mit EUR 2.565.942,55 (bzw. im Berichtigungsbeschluss vom 3. Mai 2016 mit EUR 372.585,69) feststellte.

4 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht aus, strittig sei, ob nach der Abspaltung (Art. VI UmgrStG) einer fremdfinanziert im Konzern erworbenen Beteiligung im Zuge einer (Teil-)Betriebsabspaltung die Fremdfinanzierung zurückbehalten werden dürfe und die Zinsen aus der zurückbehaltenen Fremdfinanzierung wieder abzugsfähig würden.

5 Das Finanzamt habe dies mit der Begründung verneint, dass die Beteiligung an der F S.r.l. aufgrund des (von der Revisionswerberin im Zusammenhang mit ihrem Antrag auf Erlassung eines Auskunftsbeseids gemäß § 118 BAO näher dargelegten) betrieblichen Funktionszusammenhangs dem abgespaltenen Teilbetrieb zuzuordnen sei, sodass keine gesonderte Abspaltung der betreffenden Beteiligung vorliege. Die mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Anschaffungsverbindlichkeiten teilten nach Ansicht des Finanzamts daher gemäß § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG das Schicksal der Beteiligung.

6 Die Revisionswerberin habe dagegen vorgebracht, das Finanzamt sei zu Unrecht der Ansicht von *Wiesner/Schwarzinger*, SWK 2011, S 855, gefolgt, wonach eine Trennung von Beteiligung und Verbindlichkeit

nur bei neutralem Vermögen (im Sinne von gewillkürtem Betriebsvermögen) möglich sei, ansonsten jedoch eine siebenjährige Verknüpfung nach § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG bestehe. Nach Ansicht der Revisionswerberin bestehe nämlich zwischen den Tatbeständen des § 12 Abs. 2 UmgrStG keine Rangordnung, sodass ein Kapitalanteil unabhängig von dessen (Teil-)Betriebszugehörigkeit immer als Vermögen iSd § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG anzusehen sei, womit ein Wahlrecht betreffend die Mitübertragung der Verbindlichkeiten bestehe.

7 Dieser Ansicht sei - so das Bundesfinanzgericht weiter - nicht zu folgen. § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG stelle lediglich eine Sonderregelung für jene Fälle dar, in denen Kapitalanteile nicht schon aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu einem (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil zum einbringungsfähigen Vermögen zählten.

§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG komme nur dann zur Anwendung, wenn Kapitalanteile gesondert und losgelöst von einem (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil eingebracht bzw. abgespalten würden. Nur in diesem Fall könne das in § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG enthaltene Wahlrecht, die mit der Beteiligung zusammenhängende Finanzierungsverbindlichkeit einzubringen oder zurückzubehalten, ausgeübt werden. Sei eine Beteiligung hingegen dem Betriebsvermögen eines (Teil-)Betriebs zuzuordnen, der nach § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG eingebracht bzw. abgespalten werde, sei eine Zurückbehaltung der Anschaffungsverbindlichkeiten nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 5 Z 3 und 4 UmgrStG möglich. Da die von der Revisionswerberin fremdfinanziert erworbene Beteiligung an der F.S.r.l. Teil des abgespaltenen Betriebs sei, sei auch die Fremdfinanzierungsverbindlichkeit Teil dieses Betriebs. Die gesamte Abspaltung sei (über § 32 Abs. 2 UmgrStG) unter § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG zu subsumieren, eine Teilanwendung des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG sei ausgeschlossen. § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG gelte gemäß § 33 Abs. 5 leg. cit. auch für Abspaltungen. Danach könnten Wirtschaftsgüter und mit diesen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital bei der absplattend Körperschaft verbleiben oder der übernehmenden Körperschaft zugeführt werden. Der Finanzierungszusammenhang sei nach siebenjähriger Betriebszugehörigkeit gelöst. Die Revisionswerberin habe die Anteile an der F.S.r.l. 2006 und 2008 erworben, sodass seit dem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb erst drei bzw. fünf Jahre vergangen seien. Daher dürfe das damit unmittelbar zusammenhängende Fremdkapital nicht von der Beteiligung getrennt werden. Die Verletzung dieser Bestimmung wirke sich nicht auf die Anwendbarkeit des Art. VI UmgrStG aus. Es komme lediglich zu einer Ergebniskorrektur, wobei davon auszugehen sei, dass das Fremdkapital der Zuordnung des Aktivums folge. Bei der Revisionswerberin sei daher die Tilgung bzw. Zinszahlung zu korrigieren. Die Schuldübernahme durch die Revisionswerberin stelle eine Einlage dar, die Verbindlichkeit sei als Finanzierungsverbindlichkeit im Zusammenhang mit der Beteiligung der Revisionswerberin an der übernehmenden Tochtergesellschaft zu sehen. Der Zinsenabzug bleibe nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 (idF vor dem AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13) ausgeschlossen. 8 Das Bundesfinanzgericht erklärte die Revision für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage des Anwendungsvorrangs innerhalb des § 12 Abs. 2 UmgrStG bei Übertragung einer Beteiligung im Zuge einer Betriebsabspaltung fehle.

9 Die gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts erhobene ordentliche Revision richtet sich in einem ersten Revisionspunkt gegen die Nichtanerkennung der Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgaben sowie in einem zweiten Revisionspunkt gegen die unrichtige Verarbeitung der Feststellungen des Abschlussberichts der Betriebsprüfung vom 17. November 2014. Dem zweiten Revisionspunkt wurde (nach Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch das Finanzamt) vom Bundesfinanzgericht mit Berichtigungsbeschluss vom 3. Mai 2016 Rechnung getragen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

11 Im gegenständlichen Fall vollzog die Revisionswerberin,

eine österreichische GmbH, 2011 (rückwirkend auf den 31. Dezember 2010) eine Spaltung, indem sie einen österreichischen Betrieb auf eine von ihr zuvor bereits gegründete österreichische GmbH übertrug. Dem Betrieb zugeordnet war u. a. eine (weniger als sieben Jahre vor der Spaltung) konzernintern - gegen einen fremdfinanzierten Kaufpreis - erworbene Beteiligung. Strittig ist, ob die Zinsen des nach der Abspaltung unverändert bei der Revisionswerberin belassenen Kredits aus der Finanzierung des Ankaufs durch die Übertragung des Betriebs samt Beteiligung wegen der vorgenommenen Abspaltung für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2011 (trotz Einführung der "Konzernschanke" in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 durch das BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010) weiterhin abziehbare Betriebsausgaben darstellen oder ob dem § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG entgegen steht. 12 Gemäß § 32 Abs. 2 UmgrStG können Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG abgespalten werden.

13 § 33 Abs. 3 UmgrStG idF des AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797, und § 33 Abs. 5 UmgrStG idF des AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161, lauten:

"(3) Das Einkommen (der Gewinn) der spaltenden Körperschaft ist so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Spaltungsstichtages erfolgt wäre."

"(5) Bei Abspaltungen kann abweichend von Abs. 3 auf das zu übertragende Vermögen § 16 Abs. 5 Z 4 und 5 angewendet werden."

14 § 12 Abs. 2 UmgrStG in der Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34, lautet:

"(2) Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, (...)

2. (...)

3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen und

vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, weiters an anderen ausländischen Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie Nr. 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 1) in der jeweils geltenden Fassung erfüllen,

- wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder
- wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern.

Zum Begriff des Kapitalanteiles zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals."

15 § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG in der Fassung des AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161, lautet:

"(5) Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

(...)

4. Wirtschaftsgüter und mit diesen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt. Einbringende unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften können Wirtschaftsgüter und mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital auch dann zurückbehalten, wenn ein Betrieb nicht verbleibt. Ein unmittelbarer Zusammenhang ist jedenfalls nicht mehr gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter am Einbringungsstichtag bereits länger als sieben Wirtschaftsjahre durchgehend dem Betrieb zuzuordnen waren.

(...)"

16 In der Stammfassung des UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991,

lautete § 12 Abs. 2 leg. cit. noch wie folgt:

"(2) Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe (...)

2. Mitunternehmeranteile (...)

3. Kapitalanteile, das sind Anteile an Kapitalgesellschaften und an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals umfassen."

17 Nach der Stammfassung des UmgrStG galt: Bei der Einbringung eines (Teil-)Betriebs samt der zum Betrieb zählenden Beteiligungen in eine GmbH bildete Art. III UmgrStG kein Hindernis, die (ebenfalls zum Betriebsvermögen gehörenden) Finanzierungsverbindlichkeiten der Beteiligung der Kapitalgesellschaft zu überbinden. Anderes galt aber für Kapitalanteile, die nicht im Rahmen eines Betriebs eingebracht wurden (im Falle einer Einbringung durch natürliche Personen waren dies vornehmlich Beteiligungen des Privatvermögens). Bei solchen "stand-alone"-Beteiligungen erlaubte das UmgrStG zunächst nur die Einbringung der Beteiligung als solcher. Die Mitübertragung einer Verbindlichkeit musste als den Vorschriften des UmgrStG widersprechende Kaufpreiszahlung gewertet werden. Ausschließlich für derartige "stand-alone"-Beteiligungen hatte daher ein Handlungsbedarf des Gesetzgebers bestanden, sollte in Bezug auf solche Beteiligungen ermöglicht werden, was für Beteiligungen des Betriebsvermögens seit jeher zulässig war, nämlich die Einbringung mitsamt der zugehörigen Finanzierungsverbindlichkeit. 18 Mit dem AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797, erfuhr § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG sodann folgende Ergänzung:

"3. (...) Zum Begriff des Kapitalanteiles zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals."

19 Mit dieser Ergänzung (vertragliche Option zur Miteinbringung von Verbindlichkeiten) wurde ein (Sonder-)Wahlrecht des Einbringenden normiert, eine Beteiligung mit oder ohne die dazugehörige Finanzierungsverbindlichkeit auf die übernehmende Körperschaft zu übertragen (die Einbringung von Kapitalanteilen sei bisher mangels Vorliegens einer wirtschaftlichen Einheit auf den Anteil selbst beschränkt gewesen; vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 1996, 497 BlgNR 20. GP 28). Dem Zweck dieser durch das AbgÄG 1996 vorgenommenen Ergänzung ist ebenso wie der Gesetzessystematik klar zu

entnehmen, dass sie auf "standalone"-Beteiligungen abstellt. Für Beteiligungen des Betriebsvermögens hatte ein Bedarf für eine Regelung nicht bestanden, war doch von vornherein die Übertragung der Finanzierungsverbindlichkeit möglich. Zudem war für das Betriebsvermögen bereits mit dem SteuerreformG 1993, BGBl. Nr. 818, in § 16 Abs. 5 UmgrStG ein Wahlrecht, bei der Betriebseinbringung Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens auch zurückbehalten zu können, festgeschrieben worden (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1237 BlgNR 18. GP 71, wonach damit lediglich eine Klarstellung erfolgt ist). In diesem Sinne formuliert *Mayr*, Einbringung und Abspaltung fremdfinanzierter Kapitalanteile, RdW 2012, 696 (697), die qualifizierte Beteiligung iSd § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG sei ein eigenständiges Vermögen, das nicht in einem "betrieblichen Zusammenhang" eingebracht werde und daher schon dem Grunde nach ohne die Verbindlichkeit eingebracht werden müsste, wäre nicht durch das AbgÄG 1996 eine entsprechende Möglichkeit der Mitübertragung der Verbindlichkeit geschaffen worden.

20 Mit dem AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161, erhielt die Z 4 des § 16 Abs. 5 UmgrStG über das "Verschieben von Wirtschaftsgütern" die auch derzeit noch aktuelle Fassung, wonach ein Wirtschaftsgut (unter Beachtung eines Siebenjahreszeitraums) nach dieser gesetzlichen Bestimmung nur mitsamt dem mit diesem "unmittelbar zusammenhängenden Fremdkapital" vom Einbringenden zurückbehalten oder eben mit dem (Teil-)Betrieb in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden kann ("Verknüpfungsregelung"). Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1187 BlgNR 22. GP 4 und 18, zur "Verschiebetechnik" des Abs. 5 Z 4 weisen darauf hin, dass diese durch das AbgÄG 2005 vorgenommene Verschärfung (zwingende Verbindung zwischen Vermögensgegenstand und Finanzierungsverbindlichkeit) der Einschränkung unerwünschter Gestaltungsmöglichkeiten dient. In den Erläuterungen wird auf folgende Ausführungen zu Z 3 verwiesen: "Damit wird in diesem Punkt der dem allgemeinen Einkommensteuerrecht innewohnende Grundsatz verankert, dass sich die Sacheinlage in einen Betrieb und die Sachentnahme aus demselben grundsätzlich auch auf das mit dem Aktivum zusammenhängende Passivum bezieht."

21 Für den Revisionsfall bedeutet dies, dass die Verknüpfungsregelung des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG auf die mit dem Betrieb abgespaltene und als Teil dieses Betriebs auf die F-GmbH übertragene Beteiligung anzuwenden ist. Das entspricht nicht nur dem Wortlaut der Regelung, sondern auch dem vom Gesetzgeber mit dieser Regelung verfolgten Zweck, die Verbindung zwischen Aktivum und Finanzierungsverbindlichkeit grundsätzlich aufrecht zu erhalten.

22 Das oben erwähnte Wahlrecht des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG ist auf Beteiligungen, die als Teil eines (Teil-)Betriebs übertragen werden, nicht anwendbar (vgl. z.B. *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG5, §12 Rz 97). Daran ändert nichts, dass dieses Wahlrecht seit dem Inkrafttreten des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG idF des AbgÄG 2005 sogar eine Besserstellung für "stand-alone"-Beteiligungen im Vergleich zu den als Teil eines (Teil-)Betriebs übertragenen Wirtschaftsgütern bewirkt. 23 Dieses Ergebnis wird auch durch die Überlegung bestätigt, dass kein Grund erkennbar ist, warum beispielsweise eine mit einem (Teil-)Betrieb übertragene 20 %ige Beteiligung grundsätzlich andere Steuerfolgen hervorrufen sollte als eine 25 %ige Beteiligung. Für die erstgenannte Beteiligung käme aber das Wahlrecht des nur qualifizierte Beteiligungen betreffenden § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG von vornherein nicht in Betracht. 24 Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass mit dem UmgrStG auch die sogenannte "Fusionsrichtlinie" (Richtlinie 2009/133/EG bzw. deren Vorgängerregelung, die Richtlinie 90/434/EWG) umgesetzt wurde. Nach der Judikatur des EuGH liegt eine Einbringung eines Unternehmensteils iSd Fusionsrichtlinie nur dann vor, wenn sie alle zu einem (Teil-)Betrieb gehörenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter umfasst. Eine schädliche Trennung der Wirtschaftsgüter ist demnach gegeben, wenn der Betrag eines von der einbringenden Gesellschaft aufgenommenen Darlehens bei dieser verbleiben und nur die dazugehörige Verbindlichkeit auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden soll (vgl. EuGH 15.1.2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*). Nichts anderes kann für die Zurückbehaltung einer Verbindlichkeit gelten.

25 Wird ein vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenes Erkenntnis nach Erhebung der Revision berichtigt, so hat der Verwaltungsgerichtshof seiner Überprüfung das angefochtene Erkenntnis in der Fassung zu Grunde zu legen, die es durch die Berichtigung erhalten hat (vgl. z.B. VwGH 23.4.2008, 2006/13/0053, sowie VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011, jeweils mwN). 26 Durch den Berichtigungsbeschluss des Bundesfinanzgerichts vom 3. Mai 2016 ist die Revisionswerberin hinsichtlich der als zweiter Revisionspunkt geltend gemachten unrichtigen Verarbeitung der Feststellungen des Abschlussberichts der Betriebsprüfung vom 17. November 2014 klaglos gestellt.

27 Die Revision erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

28 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 20

14. Die durch den Berichtigungsbeschluss bewirkte teilweise Klaglosstellung der Revisionswerberin verschaffte ihr nach § 55 erster Satz VwGG Anspruch auf Aufwändersatz.

Wien, am 17. Juli 2019





# Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

27. Oktober 2022\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 44 – Ort der steuerlichen Anknüpfung – Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten – Empfänger, der im Rahmen einer Leistungskette an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt ist – Steuerpflichtiger, der von diesem Betrug wusste oder hätte wissen müssen“

In der Rechtssache C-641/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzgericht (Österreich) mit Entscheidung vom 11. Oktober 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Oktober 2021, in dem Verfahren

**Climate Corporation Emissions Trading GmbH**

gegen

**Finanzamt Österreich**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Präsidentin der Dritten Kammer K. Jürimäe (Berichterstatterin) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Achten Kammer sowie der Richter N. Jääskinen und M. Gavalec,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Climate Corporation Emissions Trading GmbH, vertreten durch Rechtsanwalt W. Standfest,

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und B.-R. Killmann als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 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 der Climate Corporation Emissions Trading GmbH (im Folgenden: Climate Corporation) und dem Finanzamt Österreich (Österreich) über die Frage, ob Umsätze aus einer Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten der Mehrwertsteuer unterliegen.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 In Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

b) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt

...

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

...“

- 4 In Titel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) Kapitel 3 („Ort der Dienstleistung“) dieser Richtlinie bestimmt Art. 44:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen

Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.“

- 5 Dieser Art. 44 geht auf die Richtlinie 2008/8 zurück, mit der die Richtlinie 2006/112 im Hinblick auf den Ort der Dienstleistung geändert wurde. Die Erwägungsgründe 3 und 4 der Richtlinie 2008/8 lauten wie folgt:

„(3) Alle Dienstleistungen sollten grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt. Allerdings wären auch bei einer entsprechenden Änderung dieser Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung sowohl aus verwaltungstechnischen als auch aus politischen Gründen noch gewisse Ausnahmen davon erforderlich.

(4) Bei Dienstleistungen an Steuerpflichtige sollte die Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung auf den Ort abstellen, an dem der Empfänger ansässig ist, und nicht auf den, an dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist. ...“

- 6 In Titel IX („Steuerbefreiungen“) Kapitel 1 („Allgemeine Bestimmungen“) der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Art. 131 vor:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

- 7 Dieser Titel IX umfasst auch Kapitel 4 („Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen“). Art. 138 Abs. 1 dieses Kapitels 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.“

- 8 Art. 196 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.“

- 9 Art. 273 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

## **Österreichisches Recht**

- 10 § 3a Abs. 6 des Umsatzsteuergesetzes vom 23. August 1994 (BGBl. 663/1994) in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits anwendbaren Fassung (BGBl. I 52/2009) legt fest:

„Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.“

- 11 Insoweit geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass die in dieser Bestimmung verwendeten Begriffe „Unternehmer“ und „sonstige Leistungen“ den im Unionsrecht verwendeten Begriffen „Steuerpflichtiger“ bzw. „Dienstleistungen“ entsprechen.

## **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

- 12 Zwischen dem 1. und dem 20. April 2010 übertrug Climate Corporation mit Sitz in Baden (Österreich) Treibhausgasemissionszertifikate gegen Entgelt an die Bauduin Handelsgesellschaft mbH (im Folgenden: Bauduin) mit Sitz in Hamburg (Deutschland).

- 13 Mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 27. Jänner 2012 stufte das Finanzamt Baden Mödling (Österreich) diese Übertragungen der Treibhausgasemissionszertifikate als steuerpflichtige „Lieferungen von Gegenständen“ ein, die nicht unter die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen fielen. Bauduin sei als „Missing Trader“ an Mehrwertsteuerhinterziehungen in Form eines Mehrwertsteuerkarussells beteiligt gewesen, und Climate Corporation habe gewusst oder hätte wissen müssen, dass diese Zertifikate für Mehrwertsteuerhinterziehungen verwendet würden.

- 14 Am 27. Februar 2012 legte Climate Corporation gegen diesen Bescheid Beschwerde beim vorlegenden Gericht, dem Bundesfinanzgericht (Österreich), ein.

- 15 Dieses Gericht führt aus, dass Übertragungen von Treibhausgasemissionszertifikaten als „Dienstleistungen“ und nicht als „Lieferungen von Gegenständen“ einzustufen seien, wie sich aus dem Urteil vom 8. Dezember 2016, A und B (C-453/15, EU:C:2016:933), ergebe.

- 16 Unter diesen Umständen liege der Ort der von Climate Corporation an Bauduin erbrachten Dienstleistungen gemäß den Bestimmungen von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie, § 3a Abs. 6 des Umsatzsteuergesetzes und des deutschen Rechts in Deutschland. Diese Dienstleistungen seien daher nicht in Österreich, sondern in Deutschland steuerbar, und Bauduin sei in Deutschland Mehrwertsteuerschuldnerin.

- 17 Nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts hätte Climate Corporation aber wissen müssen, dass die an Bauduin verkauften Zertifikate zu betrügerischen Zwecken, nämlich zur Mehrwertsteuerhinterziehung, verwendet würden.

- 18 Insoweit führt das vorlegende Gericht aus, dass der Gerichtshof im Zusammenhang mit Umsätzen aus innergemeinschaftlichen Lieferungen im Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455), entschieden habe, dass einem Steuerpflichtigen, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des Rechts auf Befreiung

einer solchen Lieferung von der Mehrwertsteuer, des Rechts auf Vorsteuerabzug und des Rechts auf Mehrwertsteuererstattung beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat, diese Rechte zu versagen sind.

- 19 Das vorliegende Gericht fragt sich, ob diese Rechtsprechung auf grenzüberschreitende Dienstleistungen entsprechend anwendbar ist. Eine solche Anwendung würde bedeuten, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsrechtsstreits ungeachtet des gegenteiligen Wortlauts von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der entsprechenden nationalen Bestimmungen davon auszugehen wäre, dass der Ort der Dienstleistung in Österreich und nicht in Deutschland liege.
- 20 Die Antwort auf diese Frage sei nicht offensichtlich, da es sowohl Ähnlichkeiten als auch Unterschiede zwischen innergemeinschaftlichen Lieferungen und grenzüberschreitenden Dienstleistungen innerhalb der Union gebe.
- 21 Vor diesem Hintergrund hat das Bundesfinanzgericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist die Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, dass die nationalen Behörden und Gerichte den Ort einer Dienstleistung, der formal nach dem geschriebenen Recht in dem anderen Mitgliedstaat, in welchem sich der Sitz des Leistungsempfängers befindet, liegt, als im Inland liegend anzusehen haben, wenn der leistungserbringende inländische Steuerpflichtige hätte wissen müssen, dass er sich durch die erbrachte Dienstleistung an einer im Rahmen einer Leistungskette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt?

### **Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens**

- 22 Climate Corporation bestreitet die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens. Zum einen handele es sich um eine hypothetisch gestellte Vorlagefrage. Der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Umsatz sei nicht in Österreich, sondern in Deutschland steuerbar, und es sei nicht Aufgabe eines österreichischen Gerichts, den Gerichtshof anzurufen, um hypothetische Steuerpflichten eines Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat zu klären. Zum anderen beruhe diese Frage auf Erwägungen, die in Analogie zum Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455), angestellt worden seien; aufgrund der Unterschiede zwischen den Umständen des Ausgangsrechtsstreits und denen der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen sei, könne diesen Erwägungen aber nicht gefolgt werden.
- 23 Insoweit ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts spricht, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festgelegt hat und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Der Gerichtshof darf die Entscheidung über ein Ersuchen eines nationalen Gerichts nur dann verweigern, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteile vom 18. Dezember 2014, Schoenimport

„Italmoda“ Mariano Previti u. a., C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 21. Februar 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 24 Im vorliegenden Fall geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen eindeutig hervor, dass das vorliegende Gericht keine Erläuterungen zu den Verpflichtungen eines Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem Staat des vorlegenden Gerichts haben möchte. Vielmehr möchte es im Wesentlichen klären, ob die Steuerbehörden seines Mitgliedstaats die Umsätze, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits sind, nach dem Unionsrecht der Mehrwertsteuer unterwerfen können, obwohl sich der Ort dieser Umsätze in einem anderen Mitgliedstaat befindet. Folglich ist dieses Vorabentscheidungsersuchen nicht hypothetisch.
- 25 Soweit Climate Corporation im Übrigen bezweifelt, dass die Erkenntnisse aus dem Urteil vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a. (C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455), auf einen Fall wie den des Ausgangsrechtsstreits entsprechend übertragen werden können, genügt die Feststellung, dass dieses Vorbringen von der Beantwortung der Vorlagefrage in der Sache abhängig ist.
- 26 Das Vorabentscheidungsersuchen ist folglich zulässig.

### **Zur Vorlagefrage**

- 27 Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie dem entgegenstehen, dass die Behörden eines Mitgliedstaats bei einer Dienstleistung, die ein in diesem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbringt, davon ausgehen, dass der Ort dieser Leistung, der gemäß Art. 44 dieser Richtlinie in diesem anderen Mitgliedstaat liegt, dennoch als im ersten Mitgliedstaat liegend anzusehen ist, wenn der betreffende Dienstleistungserbringer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch diese Dienstleistung an einer durch den Empfänger dieser Dienstleistung im Rahmen einer Leistungskette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat.
- 28 Zunächst ist klarzustellen, dass – wie das vorliegende Gericht ausgeführt hat – Umsätze aus der entgeltlichen Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten für die Zwecke der Mehrwertsteuerrichtlinie als Dienstleistungen einzustufen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2016, A und B, C-453/15, EU:C:2016:933, Rn. 30).
- 29 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 Bestimmungen für spezielle Dienstleistungen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 37).
- 30 Mit diesen Regeln über die Bestimmung des Ortes, an den bei Dienstleistungen steuerlich anzuknüpfen ist, sollen einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden (Urteile vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 7. Mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, Rn. 25).

- 31 Indem in einheitlicher Art und Weise der Ort der Besteuerung von Dienstleistungen bestimmt wird, begrenzen diese Bestimmungen die Befugnisse der Mitgliedstaaten und nehmen eine steuerlich sinnvolle Abgrenzung der jeweiligen Anwendungsbereiche der nationalen Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer vor (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 50 und 51).
- 32 In diesem Zusammenhang stellt Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine allgemeine Regel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung auf.
- 33 Gemäß dieser allgemeinen Regel gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.
- 34 Nach der Systematik von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie stellt somit der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit den vorrangigen Anknüpfungspunkt zur Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung dar, während die beiden anderen angeführten Anknüpfungspunkte eine Ausnahme bilden bzw. subsidiär sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 53 bis 56).
- 35 Außerdem sieht keine Bestimmung dieser Richtlinie eine besondere Regel zur Bestimmung des Ortes der Besteuerung eines Umsatzes vor, der in der entgeltlichen Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten besteht.
- 36 Daraus folgt, dass gemäß Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Ort eines Umsatzes, der in einer entgeltlichen Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten durch einen in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen an einen anderen, in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen besteht, in diesem anderen Mitgliedstaat liegt.
- 37 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Ausführungen des vorlegenden Gerichts, dass gemäß Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und den entsprechenden Bestimmungen des betreffenden nationalen Rechts der Ort der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers, nämlich in Deutschland, liegt und dass gemäß Art. 196 dieser Richtlinie sowie den entsprechenden Bestimmungen dieses nationalen Rechts der Empfänger der Staatskasse die Mehrwertsteuer schuldet. Dieser Empfänger habe aber eine Mehrwertsteuerhinterziehung begangen, und der betreffende Dienstleistungserbringer hätte dies wissen müssen.
- 38 Unter Berücksichtigung dieser Vorbemerkungen ist zu klären, ob trotz des eindeutigen Wortlauts von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Ort eines Umsatzes, der in einer entgeltlichen Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten durch einen in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen besteht, als im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers liegend angesehen werden kann, wenn dieser Umsatz Teil einer Mehrwertsteuerhinterziehung ist.

- 39 Hierzu geht aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist (Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 54, vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a., C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 43, sowie vom 15. September 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, Rn. 27).
- 40 So hat der Gerichtshof entschieden, dass die nationalen Behörden und Gerichte in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Rechte wie das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die betrügerisch oder missbräuchlich geltend gemacht werden, grundsätzlich versagen können oder sogar müssen. Dies gilt nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einer Steuerhinterziehung beteiligte, die vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Stufe der Leistungskette begangen wurde (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. Dezember 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, Rn. 51 und 52, vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54, vom 9. Oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 42, sowie vom 18. Dezember 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti u. a., C-131/13, C-163/13 und C-164/13, EU:C:2014:2455, Rn. 49 und 50).
- 41 Erstens betrifft die vorliegende Rechtssache aber im Unterschied zu den Rechtssachen, in denen die in der vorstehenden Randnummer angeführte Rechtsprechung ergangen ist, nicht die Geltendmachung eines Rechts wie des Rechts auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, sondern die Bestimmung des Ortes eines steuerbaren Umsatzes.
- 42 Eine Auslegung, nach der im Fall von Mehrwertsteuerhinterziehung der Ort einer Dienstleistung als in einem anderen Mitgliedstaat als dem nach den Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung vorgesehenen Mitgliedstaat liegend angesehen werden kann, stünde aber im Widerspruch zu den – in den Rn. 30 und 31 des vorliegenden Urteils wiedergegeben – Zielen und der allgemeinen Systematik dieser Vorschriften.
- 43 Eine solche Auslegung liefe nämlich darauf hinaus, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, wie sie sich aus diesen Bestimmungen ergibt, anzupassen. In einem Fall wie in der vorliegenden Rechtssache hätte eine solche Auslegung konkret zur Folge, dass die Besteuerungsbefugnis des Mitgliedstaats, in dem der Empfänger der betreffenden Dienstleistung ansässig ist, ohne jegliche Rechtsgrundlage auf den Mitgliedstaat übertragen würde, in dem der Erbringer dieser Dienstleistung ansässig ist.
- 44 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die Erhebung nach den Überlegungen, die den Vorschriften über die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung zugrunde liegen und die auch in den Erwägungsgründen 3 und 4 der Richtlinie 2008/8 sowie in Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Ausdruck kommen, nach Möglichkeit an dem Ort erfolgen soll, an dem die betreffenden Dienstleistungen in Anspruch genommen werden (vgl. entsprechend Urteil vom 8. Dezember 2016, A und B, C-453/15, EU:C:2016:933, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung). Eine Auslegung wie die in Rn. 42 des vorliegenden Urteils angeführte liefe aber im Ergebnis darauf hinaus, dass Steuereinnahmen an einen anderen Mitgliedstaat übertragen würden als demjenigen, in dem diese Dienstleistungen letztlich in Anspruch genommen werden.

- 45 Zweitens weist eine Dienstleistung, die ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbringt, zwar in tatsächlicher Hinsicht Ähnlichkeiten mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung auf, da an beiden Personen in zwei Mitgliedstaaten beteiligt sind. Gleichwohl sind beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts innergemeinschaftliche Lieferungen und grenzüberschreitende Dienstleistungen innerhalb der Union rechtlich unterschiedlich geregelt.
- 46 Was die Regelung innergemeinschaftlicher Lieferungen betrifft, geht nämlich jede derartige Lieferung eines Gegenstands im Sinne von Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb dieses Gegenstands im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie einher. Die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb, der einen zweiten Steuertatbestand bildet, sind ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang, hinsichtlich dessen die Besteuerungsbefugnis zwischen dem Mitgliedstaat des Beginns der Versendung eines Gegenstands und dem Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung aufgeteilt ist, die jeweils für die Ausübung der ihnen zukommenden Befugnisse verantwortlich sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 22 bis 24).
- 47 So ist die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung dieses Gegenstands unbeschadet des Rechts auf Vorsteuerabzug oder auf Erstattung der in diesem Mitgliedstaat im Voraus entrichteten Mehrwertsteuer steuerbefreit, während der innergemeinschaftliche Erwerb im Eingangsmitgliedstaat der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. Dezember 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 48 Der Mitgliedstaat des Beginns der Versendung dieses Gegenstands kann daher gegebenenfalls die Gewährung einer Steuerbefreiung gestützt auf die Befugnisse versagen, die ihm gemäß Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch eingeräumt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. Dezember 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, Rn. 51).
- 49 Diese Regelung für innergemeinschaftliche Umsätze ist hingegen nicht auf grenzüberschreitende Dienstleistungen innerhalb der Union anwendbar, hinsichtlich der nur einem Mitgliedstaat, der anhand der Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt wird, die Besteuerungsbefugnis zukommt.
- 50 Im Gegensatz zu den in den Rn. 46 bis 48 des vorliegenden Urteils dargelegten Befugnissen des Mitgliedstaats des Beginns der Versendung eines Gegenstands im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung wird dem Mitgliedstaat, in dem der Erbringer einer Dienstleistung ansässig ist, die an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird und deren Ort sich gemäß Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie in diesem anderen Mitgliedstaat befindet, somit durch diese Richtlinie keine Befugnis eingeräumt, Mehrwertsteuer auf eine solche Dienstleistung zu erheben.
- 51 Folglich kann die in Rn. 40 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung nicht entsprechend auf die Bestimmung des Orts einer Dienstleistung angewandt werden.

- 52 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der Ort einer Dienstleistung nicht unter Verstoß gegen den eindeutigen Wortlaut von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie geändert werden kann, weil bei dem betreffenden Umsatz Mehrwertsteuer hinterzogen wurde.
- 53 Allerdings können die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie Maßnahmen ergreifen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern. Diese Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen. Es ist grundsätzlich Sache der Steuerbehörden, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. September 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 57 und 62, sowie vom 1. Juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, Rn. 38).
- 54 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie dem entgegenstehen, dass die Behörden eines Mitgliedstaats bei einer Dienstleistung, die ein in diesem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbringt, davon ausgehen, dass der Ort dieser Leistung, der gemäß Art. 44 dieser Richtlinie in diesem anderen Mitgliedstaat liegt, dennoch als im ersten Mitgliedstaat liegend anzusehen ist, wenn der Dienstleistungserbringer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch diese Dienstleistung an einer durch den Empfänger dieser Dienstleistung im Rahmen einer Leistungskette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat.

## **Kosten**

- 55 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

**Die Bestimmungen 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**

**sind dahinauszulegen, dass**

**sie dem entgegenstehen, dass die Behörden eines Mitgliedstaats bei einer Dienstleistung, die ein in diesem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbringt, davon ausgehen, dass der Ort dieser Leistung, der gemäß Art. 44 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2008/8 geänderten Fassung in diesem anderen Mitgliedstaat liegt, dennoch als im ersten Mitgliedstaat liegend anzusehen ist, wenn der Dienstleistungserbringer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch diese Dienstleistung an einer durch den Empfänger**

**dieser Dienstleistung im Rahmen einer Leistungskette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat.**

Jürimäe

Jääskinen

Gavalec

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 27. Oktober 2022.

Der Kanzler  
A. Calot Escobar

In Wahrnehmung der Aufgaben der  
Kammerpräsidentin  
K. Jürimäe



# Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

8. Dezember 2022 \*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts –  
Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 203 – Berichtigung der  
Mehrwertsteuererklärung – Dienstleistungsempfänger, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt  
sind – Keine Gefährdung des Steueraufkommens“

In der Rechtssache C-378/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom  
Bundesfinanzgericht (Österreich) mit Entscheidung vom 21. Juni 2021, beim Gerichtshof  
eingegangen am 21. Juni 2021, in dem Verfahren

**P GmbH**

gegen

**Finanzamt Österreich**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters F. Biltgen (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des  
Kammerpräsidenten sowie der Richter N. Wahl und J. Passer,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der österreichischen Regierung, vertreten durch A. Posch als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und R. Pethke als  
Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 8. September 2022

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

folgendes

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 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 (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016 (ABl. 2016, L 177, S. 9) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der P GmbH und dem Finanzamt Österreich (im Folgenden: Finanzamt) wegen der Ablehnung eines Antrags auf Berichtigung der Mehrwertsteuererklärung von P durch das Finanzamt. Die Berichtigung sollte erfolgen, da P in ihren Rechnungen einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hatte, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet worden war.

## Rechtlicher Rahmen

### *Unionsrecht*

- 3 Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:  
„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“
- 4 Art. 203 dieser Richtlinie sieht vor:  
„Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“
- 5 In Art. 220 Abs. 1 der Richtlinie heißt es:  
„Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder stellt sicher, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:
  1. er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person;...“

### *Österreichisches Recht*

- 6 § 11 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze, BGBl. Nr. 663/1994) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG 1994) sieht vor:  
„Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an

eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet[,] eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.“

7 § 11 Abs. 6 UStG 1994 bestimmt:

„Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 400 Euro nicht übersteigt, genügen neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben:

1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und
5. der Steuersatz.“

8 § 11 Abs. 12 UStG 1994 lautet:

„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.“

9 § 16 Abs. 1 UStG 1994 sieht vor:

„Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.“

10 § 239a der Bundesabgabenordnung in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung bestimmt:

„Soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden soll, wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde, haben zu unterbleiben:

1. die Gutschrift auf dem Abgabenkonto,

2. die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und

3. die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten,

wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 11 Im Steuerjahr 2019 wandte die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens, die einen Indoor-Spielplatz betreibt, einen Mehrwertsteuersatz von 20 % auf ihre Dienstleistungen an. Sie stellte insgesamt 22 557 Registrierkassenbelege mit diesem Mehrwertsteuersatz an ihre Kunden aus. Diese Registrierkassenbelege sind Kleinbetragsrechnungen im Sinne von § 11 Abs. 6 UStG 1994.
- 12 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass die Kunden der Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens ausschließlich Endverbraucher waren, die kein Recht auf Vorsteuerabzug besitzen.
- 13 Nachdem die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens festgestellt hatte, dass ihre Dienstleistungen nicht dem gesetzlichen Mehrwertsteuersatz von 20 %, sondern dem von 13 % unterlagen, berichtigte sie ihre Mehrwertsteuererklärung, um die zu viel bezahlte Mehrwertsteuer vom Finanzamt gutgeschrieben zu bekommen.
- 14 Das Finanzamt verweigerte die Berichtigung mit der Begründung, dass die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens zum einen nach nationalem Recht verpflichtet sei, die höhere Mehrwertsteuer zu entrichten, da sie die Rechnungen nicht berichtigt habe, und dass sie zum anderen durch die beantragte Berichtigung ungerechtfertigt bereichert würde, da ihre Kunden die Kosten der höheren Mehrwertsteuer getragen hätten.
- 15 Die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens erhob gegen diesen Bescheid des Finanzamts Beschwerde an das vorlegende Gericht, das Bundesfinanzgericht (Österreich). Dieses stellt sich im Hinblick auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs die Frage, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie in dem bei ihm anhängigen Verfahren anwendbar ist, obwohl keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt. Falls diese Frage bejaht wird, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob angesichts dessen, dass der Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens eine Berichtigung der den Endverbrauchern ausgestellten Rechnungen faktisch unmöglich ist, zu berücksichtigen ist, dass keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, um der Beschwerdeführerin die Berichtigung ihrer Mehrwertsteuererklärung wie beantragt zu ermöglichen. Das vorlegende Gericht ist sich außerdem nicht sicher, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Umstand, dass die Endverbraucher die gesamte Mehrwertsteuer getragen haben und die Beschwerdeführerin sich folglich bei Berichtigung dieser Steuer bereichern würde, einer solchen Berichtigung entgegensteht.

- 16 Das Bundesfinanzgericht hat deshalb beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Wird die Mehrwertsteuer vom Aussteller einer Rechnung gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie geschuldet, wenn – wie in einem Fall wie diesem – keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegen kann, weil die Leistungsempfänger der Dienstleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Endverbraucher sind?
  2. Falls die erste Frage bejaht wird und damit der Aussteller einer Rechnung gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer schuldet:
    - a) Kann die Berichtigung der Rechnungen gegenüber den Leistungsempfängern unterbleiben, wenn einerseits eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen und andererseits die Berichtigung der Rechnungen faktisch unmöglich ist?
    - b) Steht es der Berichtigung der Mehrwertsteuer entgegen, dass die Endverbraucher die Steuer im Rahmen des Entgeltes getragen haben und sich damit der Steuerpflichtige durch Berichtigung der Mehrwertsteuer bereichert?

## **Zu den Vorlagefragen**

### ***Zur ersten Frage***

- 17 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, diese Mehrwertsteuer auch dann schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil die Empfänger der Dienstleistung ausschließlich Endverbraucher sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechnigt sind.
- 18 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass die Fragen des vorlegenden Gerichts auf der Prämisse beruhen, dass im vorliegenden Fall keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, da die Kunden der Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens im betreffenden Steuerjahr ausschließlich Endverbraucher waren, die hinsichtlich der ihnen von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechnigt sind. Die Prüfung der ersten Frage durch den Gerichtshof erfolgt ausschließlich im Lichte dieser Prämisse.
- 19 Zur Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist, und dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die in einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer vom Aussteller dieser Rechnung geschuldet wird, auch wenn jeder tatsächlich steuerpflichtige Umsatz fehlt (Urteil vom 8. Mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 26).
- 20 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht außerdem hervor, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken soll, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann (Urteile vom 8. Mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 32, und vom 18. März 2021, P [Tankkarten], C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 27).

- 21 Wie die Generalanwältin in Nr. 26 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, kommt Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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.
- 22 Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie unterscheidet sich damit insofern von Art. 193 dieser Richtlinie, als Art. 193 in Verbindung mit Art. 220 Abs. 1 der Richtlinie den Fall betrifft, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung mit korrektem Mehrwertsteuerbetrag gemäß Art. 220 Abs. 1 ausgestellt hat, wonach ein Steuerpflichtiger, der an einen anderen Steuerpflichtigen einen Gegenstand steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, diesem anderen Steuerpflichtigen eine Rechnung ausstellen muss. In diesem Fall wird die Mehrwertsteuer nach Art. 193 der Richtlinie von dem Steuerpflichtigen geschuldet, der eine solche Lieferung oder Dienstleistung an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt hat.
- 23 Daraus folgt entsprechend den Ausführungen der Generalanwältin in Nr. 26 ihrer Schlussanträge, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur auf eine Steuerschuld anwendbar ist, die höher ist als die Steuerschuld in den Fällen, in denen Art. 193 dieser Richtlinie anwendbar ist, und dass er daher nicht die Fälle erfasst, in denen die in der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer korrekt ist. Wurde ein Teil der Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt, kommt Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur bezüglich des Teils der Mehrwertsteuer zur Anwendung, der den zutreffend in Rechnung gestellten Betrag übersteigt. In diesem Fall liegt nämlich eine Gefährdung des Steueraufkommens vor, da ein Steuerpflichtiger, dem eine solche Rechnung ausgestellt wird, sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben könnte, ohne dass die zuständige Steuerbehörde in der Lage wäre, zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts erfüllt sind.
- 24 Im vorliegenden Fall hat das vorliegende Gericht, wie in Rn. 18 dieses Urteils ausgeführt, das Vorliegen einer Gefährdung des Steueraufkommens mit der Begründung ausgeschlossen, dass die Kunden der Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens im betreffenden Steuerjahr ausschließlich Endverbraucher gewesen seien, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt seien. Somit ist festzustellen, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie in einem solchen Fall nicht anwendbar ist.
- 25 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

### *Zu zweiten Frage*

- 26 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage erübrigt sich die Beantwortung der zweiten Frage.

## **Kosten**

- 27 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016 geänderten Fassung**

**ist dahin auszulegen, dass**

**ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.**

Biltgen

Wahl

Passer

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. Dezember 2022.

Der Kanzler  
A. Calot Escobar

Für den Kammerpräsidenten  
F. Biltgen



# Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

1. Dezember 2022 \*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 – Steuerpflichtige – Möglichkeit der Mitgliedstaaten, Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln („Mehrwertsteuergruppe“) – Nationale Regelung, die den Organträger der Mehrwertsteuergruppe zum einzigen Steuerpflichtigen bestimmt – Leistungen innerhalb der Mehrwertsteuergruppe – Art. 6 Abs. 2 Buchst. b – Unentgeltlich erbrachte Dienstleistungen – Begriff „unternehmensfremde Zwecke““

In der Rechtssache C-269/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 7. Mai 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 18. Juni 2020, in dem Verfahren

**Finanzamt T**

gegen

**S**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, der Richter P. G. Xuereb (Berichterstatler), T. von Danwitz und A. Kumin sowie der Richterin I. Ziemele,

Generalanwältin : L. Medina,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und S. Heimerl als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und R. Pethke als Bevollmächtigte,  
nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 27. Januar 2022

folgendes

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 4 und Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt T (Deutschland) (im Folgenden: Finanzamt) und S, einer deutschen Stiftung öffentlichen Rechts, wegen der Umsatzbesteuerung von S für den Besteuerungszeitraum 2005.

## Rechtlicher Rahmen

### *Unionsrecht*

- 3 Die Sechste Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) mit Wirkung vom 1. Januar 2007 aufgehoben und ersetzt. In Anbetracht des entscheidungserheblichen Zeitraums unterliegt der Ausgangsrechtsstreit jedoch weiterhin der Sechsten Richtlinie.
- 4 Art. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmte:  
  
„Der Mehrwertsteuer unterliegen:  
  
1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;  
  
...“
- 5 Art. 4 der Sechsten Richtlinie sah vor:  
  
„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.  
  
...  
  
(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig‘ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der

Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

(5) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.“

6 Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

- a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;
- b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.“

7 Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie sah vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

...“

### ***Deutsches Recht***

- 8 § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG) bestimmt:

„Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

...

2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. ...

...“

- 9 § 3 Abs. 9a UStG bestimmt:

„Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt

1. die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen; dies gilt nicht, wenn der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1b ausgeschlossen oder wenn eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Absatz 6a durchzuführen ist;

2. die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.“

- 10 § 73 der Abgabenordnung in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: AO) sieht vor:

„Eine Organgesellschaft haftet für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. ...“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 11 S, eine deutsche Stiftung öffentlichen Rechts, ist Trägerin eines Bereichs Universitätsmedizin und Organträgerin der U-GmbH. Sie unterliegt für die Dienstleistungen, die sie gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer, während sie für die Tätigkeiten, die sie im Rahmen der Wahrnehmung ihrer hoheitlichen Aufgaben ausübt, nicht als steuerpflichtig gilt.

- 12 In dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Besteuerungszeitraum erbrachte die U-GmbH für S Reinigungs-, Hygiene- und Wäschereileistungen sowie Krankentransportleistungen. Die Reinigungsleistungen umfassten den gesamten Gebäudekomplex des Bereichs Universitätsmedizin, zu dem neben Patientenzimmern, Fluren und Operationssälen auch Hörsäle und Labore gehören.
- 13 Nach den Erläuterungen des vorlegenden Gerichts dient der eigentliche Krankenhausbereich der Versorgung der Patienten und ist damit dem wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich von S zuzuordnen, in dem sie als Steuerpflichtige handele. Hingegen würden die Hörsäle und Labore und andere Räume für die Ausbildung der Studierenden und damit für die Tätigkeit von S im Rahmen der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben genutzt, für die sie nicht als Steuerpflichtige gelte. Der Anteil des hoheitlichen Bereichs, für den Reinigungsleistungen erbracht worden seien, habe 7,6 % der Gesamtfläche des fraglichen Gebäudekomplexes betragen. Die U-GmbH habe für ihre Dienstleistungen von S eine Vergütung von insgesamt 76 085,48 Euro erhalten.
- 14 Im Anschluss an eine Außenprüfung änderte das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid für den fraglichen Besteuerungszeitraum, da es sich bei den Betrieben von S um ein einheitliches Unternehmen handele, für das nur eine Umsatzsteuererklärung abzugeben und dementsprechend nur ein Umsatzsteuerbescheid zu erteilen sei.
- 15 Nach Ansicht des Finanzamts wurden die für den hoheitlichen Bereich der Tätigkeit von S erfolgten Reinigungsleistungen von der U-GmbH im Rahmen der zwischen S und der U-GmbH bestehenden Organschaft im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erbracht. Mit dieser Vorschrift werde im deutschen Recht die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Möglichkeit umgesetzt, Personen, die rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden seien, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.
- 16 Somit hätten die Reinigungsleistungen einer unternehmensfremden Tätigkeit gedient und eine „unentgeltliche Wertabgabe“ gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG im Licht von Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie bei S ausgelöst.
- 17 In Anbetracht dieser Umstände ging das Finanzamt unter Berücksichtigung des auf den hoheitlichen Bereich der Tätigkeiten von S entfallenden Anteils von 7,6 % der Fläche des fraglichen Gebäudekomplexes davon aus, dass auf die Reinigung dieses Flächenanteils durch die U-GmbH 5 782,50 Euro entfielen. Abzüglich eines Gewinnzuschlags, den das Finanzamt mit 525,66 Euro bezifferte, errechnete es eine Bemessungsgrundlage für die „unentgeltliche Wertabgabe“ in Höhe von 5 257 Euro und damit eine um 841,12 Euro höhere Umsatzsteuer.
- 18 Gegen die Zurückweisung des von S gegen diesen geänderten Besteuerungsbescheid eingelegten Einspruchs wurde beim Finanzgericht (Deutschland) Klage erhoben. Das Finanzgericht gab dieser Klage statt und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass die Organschaft, die zur Zusammenfassung von S als Organträgerin und der U-GmbH als Organgesellschaft zu einem Unternehmen führe, sich auch auf die Tätigkeiten erstrecke, die S in Wahrnehmung ihrer hoheitlichen Aufgaben ausübe. Die Voraussetzungen einer „unentgeltlichen Wertabgabe“ nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG lägen aber nicht vor.
- 19 Das Finanzamt legte gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof (Deutschland) ein.

- 20 Das vorlegende Gericht weist eingangs darauf hin, dass nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG bei einer Organgesellschaft, die in das Unternehmen des Organträgers einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden seien (im Folgenden: Mehrwertsteuergruppe), eingegliedert sei, davon ausgegangen werde, dass sie ihre wirtschaftliche Tätigkeit nicht selbständig ausübe. Die Organgesellschaft, die bei eigenständiger Betrachtung Steuerpflichtiger wäre, werde aufgrund ihrer finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen zum Organträger im Ergebnis wie ein Arbeitnehmer des Organträgers behandelt. Dies wirke sich sowohl bei Umsätzen gegenüber Dritten als auch bei Umsätzen zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger aus.
- 21 Zum einen werde bei Umsätzen, die eine Organgesellschaft gegenüber Dritten ausführe, das Erfordernis eines einzigen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie gewährleistet, auch wenn nicht die Organgesellschaft, sondern der Organträger der Steuerpflichtige sei. Der Organträger sei daher nicht nur für die von ihm selbst ausgeführten Umsätze steuerpflichtig, sondern ebenso für die von der Organgesellschaft gegenüber Dritten ausgeführten Umsätze. Somit sei im vorliegenden Fall S für die von der U-GmbH gegenüber Dritten ausgeführten Umsätze steuerpflichtig.
- 22 Zum anderen gälten Umsätze zwischen Organgesellschaften und dem Organträger einer Mehrwertsteuergruppe als innerhalb eines Steuerpflichtigen erbracht und unterlägen daher nicht dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer. Im vorliegenden Fall handele es sich bei den von der U-GmbH an S erbrachten Reinigungsleistungen um eben solche Inneumsätze.
- 23 In Anbetracht dieser Gesichtspunkte fragt sich das vorlegende Gericht, ob die Möglichkeit der Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie, einen einzigen Steuerpflichtigen einer Mehrwertsteuergruppe zu bestimmen, dahin auszulegen ist, dass als Steuerpflichtiger ein Mitglied dieser Gruppe, das für alle Umsätze der anderen Mitglieder der Gruppe umsatzsteuerpflichtig ist, anzusehen ist (Antwortvorschlag A), oder dahin, dass als Steuerpflichtige die von ihren Mitgliedern getrennte Mehrwertsteuergruppe selbst anzusehen ist. In dieser zweiten Konstellation werde eine solche Gruppe als eigens für Mehrwertsteuerzwecke zu schaffende fiktive Einrichtung angesehen (Antwortvorschlag B).
- 24 Zwar entspreche der Antwortvorschlag A jahrzehntelanger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dennoch bestehe Bedarf an zusätzlicher Klärung durch den Gerichtshof, insbesondere im Hinblick auf die Erkenntnisse aus dem Urteil vom 7. September 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 28 und 29), in Bezug auf die Frage, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin ausgelegt werden könne, dass er es einem Mitgliedstaat gestatte, zum einzigen Steuerpflichtigen anstelle der Mehrwertsteuergruppe selbst ein Mitglied dieser Gruppe, nämlich ihren Organträger, zu bestimmen.
- 25 Insoweit ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, indem er die Zahlung der Umsatzsteuer bei einem der Mitglieder der Gruppe konzentriere, die Anwendung des Mehrwertsteuerrechts vereinfache und damit dem mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie verfolgten Zweck der „Verwaltungsvereinfachung“ entspreche.
- 26 Demgegenüber könne sich aus dem Ansatz, wonach eine eigenständige Mehrwertsteuergruppe im Sinne einer „fiktiven Einrichtung“ geschaffen werden müsse, keine Verwaltungsvereinfachung ergeben.

- 27 Des Weiteren seien die Urteile vom 22. Mai 2008, *Ampliscientifica und Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19), vom 9. April 2013, *Kommission/Irland* (C-85/11, EU:C:2013:217, Rn. 40 und 48), sowie vom 17. September 2014, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 28, 29, 35 und 37), nicht dahin auszulegen, dass es einem Mitgliedstaat nicht gestattet sei, ein repräsentatives Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum einzigen Steuerpflichtigen dieser Gruppe zu bestimmen.
- 28 Im Übrigen stehe der Umstand, dass ein einziges Mitglied der Mehrwertsteuergruppe für die gesamte Gruppe steuerpflichtig sei, der Mitverantwortlichkeit der anderen Mitglieder der Gruppe nicht entgegen. Insoweit sehe § 73 Satz 1 AO im Wesentlichen die Mithaftung der Organgesellschaften in Bezug auf die Steuerschuld des Organträgers der Gruppe vor.
- 29 Falls die in Rn. 23 des vorliegenden Urteils aufgeworfene Frage mit dem in dieser Rn. 23 dargestellten Antwortvorschlag B zu beantworten sei, bedeute dies im Wesentlichen, dass im vorliegenden Fall nicht von einer Organschaft zwischen S als Organträgerin und der U-GmbH als Organgesellschaft ausgegangen werden könnte. Somit wäre die Anwendung von Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie ausgeschlossen, da die U-GmbH mangels Organschaft als eigenständige Steuerpflichtige anzusehen wäre, die an S Leistungen erbracht habe, für die sie gemäß Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie umsatzsteuerpflichtig wäre.
- 30 Für den Fall, dass indessen dem in Rn. 23 des vorliegenden Urteils dargestellten Antwortvorschlag A gefolgt wird, fragt sich das vorlegende Gericht außerdem, ob die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, insbesondere nach dem Urteil vom 12. Februar 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88), dahin zu verstehen ist, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens – der eine Einrichtung wie S betrifft, die zum einen wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, für die sie besteuert wird, und zum anderen Tätigkeiten im Rahmen der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben, für die sie gemäß Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht als Mehrwertsteuerpflichtige gilt – die Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung aus dem Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit der betreffenden Einrichtung an den Bereich ihrer hoheitlichen Tätigkeit nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie besteuert werden kann.
- 31 Sollte die erste Frage entsprechend dem Antwortvorschlag A zu beantworten und somit § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG als mit der Sechsten Richtlinie vereinbar anzusehen sein, sei im vorliegenden Fall gemäß dieser Vorschrift des deutschen Rechts davon auszugehen, dass die U-GmbH ihre Tätigkeit nicht selbständig ausübe, so dass sie mit der Organträgerin S eine einzige Steuerpflichtige bilde. Somit sei von der U-GmbH keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie an S erbracht worden, da die Tätigkeit der U-GmbH wie eine eigene Tätigkeit der Organträgerin zu behandeln sei.
- 32 Somit sei zu entscheiden, ob S mit Mitteln ihres Unternehmens – zu dem gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie auch die Betriebsmittel der U-GmbH gehörten – unentgeltliche Reinigungsleistungen für unternehmensfremde Zwecke im Sinne von Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie erbracht habe, da diese Leistungen für den Bereich ihrer hoheitlichen Tätigkeit als „nicht wirtschaftliche Tätigkeit“ erbracht worden seien.

33 Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie für die Mitgliedstaaten vorgesehene Ermächtigung, in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, in der Weise auszuüben,
  - a) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger bei einer dieser Personen erfolgt, die Steuerpflichtige für alle Umsätze dieser Personen ist, oder in der Weise,
  - b) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger zwingend – und damit auch unter Inkaufnahme erheblicher Steuerausfälle – zu einer von den eng miteinander verbundenen Personen getrennten Mehrwertsteuergruppe führen muss, bei der es sich um eine eigens für Mehrwertsteuerzwecke zu schaffende fiktive Einrichtung handelt?
2. Falls zur ersten Frage der Antwortvorschlag A zutreffend ist: Folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zu den unternehmensfremden Zwecken im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie (Urteil vom 12. Februar 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88), dass bei einem Steuerpflichtigen,
  - a) der zum einen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und dabei entgeltliche Leistungen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie erbringt und
  - b) der zum anderen zugleich eine Tätigkeit ausübt, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (Hoheitstätigkeit), für die er nach Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht als Steuerpflichtiger gilt,

für die Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung aus dem Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für den Bereich seiner Hoheitstätigkeit keine Besteuerung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorzunehmen ist?

## **Zu den Vorlagefragen**

### ***Zur ersten Frage***

- 34 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern ein Mitglied dieser Gruppe, nämlich ihren Organträger, zum einzigen Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke zu bestimmen.
- 35 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer unionsrechtlichen Vorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Kontext und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (vgl. u. a. Urteil vom 24. Februar 2022, *Airhelp [Verspätung des Alternativflugs]*, C-451/20, EU:C:2022:123, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 36 Ferner folgt aus den Anforderungen sowohl der einheitlichen Anwendung des Unionsrechts als auch des Gleichheitsgrundsatzes, dass die Begriffe einer unionsrechtlichen Bestimmung, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Europäischen Union eine autonome und

einheitliche Auslegung erhalten müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. April 2013, Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 37 Für eine einheitliche Anwendung der Sechsten Richtlinie ist es insbesondere wichtig, dass der Begriff der engen Verbindungen durch finanzielle Beziehungen im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 dieser Richtlinie autonom und einheitlich ausgelegt wird. Eine solche Auslegung ist, obwohl die in diesem Artikel vorgesehene Regelung für die Mitgliedstaaten fakultativ ist, geboten, um zu vermeiden, dass es, wenn sie umgesetzt wird, bei ihrer Anwendung Divergenzen zwischen den Mitgliedstaaten gibt (vgl. in diesem Sinne entsprechend Urteil vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Hierbei ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie, dass er es jedem Mitgliedstaat gestattet, mehrere Einheiten zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, wenn sie im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässig sind und zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Dieser Artikel macht nach seinem Wortlaut seine Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig. Er sieht für die Mitgliedstaaten auch nicht die Möglichkeit vor, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzubürden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. April 2013, Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Die Umsetzung der in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Regelung verlangt, dass die aufgrund dieser Bestimmung erlassene nationale Regelung es Einheiten, zwischen denen finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen bestehen, gestattet, nicht mehr als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige, sondern zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Somit können, wenn ein Mitgliedstaat von dieser Bestimmung Gebrauch macht, die untergeordnete Einheit oder die untergeordneten Einheiten im Sinne dieser Vorschrift nicht als Steuerpflichtiger oder Steuerpflichtige im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gelten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Mai 2008, Ampliscientifica und Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 40 Daraus folgt, dass die Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen gemäß Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie es ausschließt, dass die Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und innerhalb und außerhalb ihrer Gruppe weiter als Steuerpflichtige angesehen werden, da nur der einzige Steuerpflichtige befugt ist, diese Erklärungen abzugeben. Diese Vorschrift setzt somit, wenn ein Mitgliedstaat von ihr Gebrauch macht, zwingend voraus, dass die nationale Umsetzungsregelung einen einzigen Steuerpflichtigen vorsieht und dass der Gruppe nur eine Mehrwertsteuernummer zugeteilt wird (Urteil vom 22. Mai 2008, Ampliscientifica und Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19 und 20).
- 41 Folglich sind in einer solchen Situation die von einem Dritten zugunsten eines Mitglieds der Mehrwertsteuergruppe erbrachten Dienstleistungen für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht als zugunsten dieses Mitglieds, sondern vielmehr als zugunsten der Mehrwertsteuergruppe, der es

angehört, erbracht anzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. November 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 42 Was den Kontext von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie betrifft, geht weder aus dieser Vorschrift noch aus der durch diese Richtlinie eingeführten Regelung hervor, dass diese Vorschrift eine Ausnahme- oder Sondervorschrift darstellt, die restriktiv ausgelegt werden müsste. Wie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, darf die Voraussetzung des Vorliegens einer engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen nicht restriktiv ausgelegt werden (vgl. entsprechend zu Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie Urteile vom 25. April 2013, Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 36, und vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 45).
- 43 Zu den mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie verfolgten Zielen ist zunächst darauf hinzuweisen, dass aus der Begründung des Kommissionsvorschlags (KOM[73] 950 endg.), der zum Erlass der Sechsten Richtlinie geführt hat, hervorgeht, dass der Unionsgesetzgeber es den Mitgliedstaaten durch den Erlass dieser Vorschrift ermöglichen wollte, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der „rein rechtlichen Selbständigkeit“ zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche, wie z. B. der Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 25. April 2013, Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 44 Zwar enthielt die Sechste Richtlinie bis zum Inkrafttreten ihres durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen (ABl. 2006, L 221, S. 9) eingeführten Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 3 keine ausdrücklichen Bestimmungen, durch die den Mitgliedstaaten die Befugnis verliehen worden wäre, zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderliche Maßnahmen zu erlassen, doch war den Mitgliedstaaten dadurch nicht die Möglichkeit genommen, vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung solche Maßnahmen zu erlassen, da die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung durch die Mitgliedstaaten ein Ziel darstellt, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird, selbst wenn eine ausdrückliche Ermächtigung durch den Unionsgesetzgeber fehlt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Daher konnten die Mitgliedstaaten bei der Anwendung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie im Rahmen ihres Ermessens die Anwendung der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe bestimmten Beschränkungen unterwerfen, sofern diese den Zielen der Richtlinie entsprechen, die auf die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung abzielt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 46 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Erläuterungen des vorlegenden Gerichts und der deutschen Regierung, dass der deutsche Gesetzgeber von der ihm mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnis durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Gebrauch gemacht hat, der vorsieht, dass „Organschaften“ gebildet werden können.
- 47 Aus diesen Erläuterungen ergibt sich auch, dass nach deutschem Recht der Organträger einer Mehrwertsteuergruppe zwar als einziger Steuerpflichtiger dieser Gruppe im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie angesehen wird, § 73 AO jedoch vorsieht, dass eine Organgesellschaft gegebenenfalls für solche Steuern der anderen Mitglieder der Gruppe, der sie angehört, einschließlich des Organträgers haftet, für die die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist.
- 48 Was zunächst die Frage betrifft, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie der deutschen Praxis entgegensteht, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern eines ihrer Mitglieder, nämlich ihren Organträger, zum einzigen Steuerpflichtigen zu bestimmen, ist zu präzisieren, dass der Gerichtshof in den Urteilen vom 22. Mai 2008, *Ampliscientifica* und *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19 und 20), und vom 17. September 2014, *Skandia America (USA)*, *filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 34, 35 und 37), zwar im Wesentlichen entschieden hat, dass die Mehrwertsteuergruppe als Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer schuldet, doch muss es, wenn mehrere rechtlich selbständige Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen bilden, einen einzigen Ansprechpartner geben, der die Pflichten der Mehrwertsteuergruppe gegenüber den Steuerbehörden wahrnimmt. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie enthält jedoch weder eine Vorgabe zur Bestimmung des Mitglieds, das die Mehrwertsteuergruppe vertritt, noch zu der Form, in der dieses die steuerlichen Pflichten einer solchen Gruppe wahrnimmt.
- 49 Insoweit können die in Rn. 43 genannten Ziele es unabhängig von der Möglichkeit, eine Vertretung der Mehrwertsteuergruppe durch eines ihrer Mitglieder vorzusehen, rechtfertigen, dass der Organträger der Mehrwertsteuergruppe zum einzigen Steuerpflichtigen bestimmt wird, wenn dieser Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und somit eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer ermöglicht wird.
- 50 Der Umstand, dass nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern ihr Organträger, der sie vertritt, die Rolle des einzigen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie wahrnimmt, darf jedoch nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führen.
- 51 Indessen ergibt sich aus den in Rn. 28 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Erläuterungen des vorlegenden Gerichts und den Erläuterungen der deutschen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen, dass insofern, als sich die Erklärungspflicht, der dieser Organträger unterliegt, auf die Leistungen erstreckt, die von allen Mitgliedern und an alle Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe erbracht werden, und die sich daraus ergebende Steuerschuld sämtliche dieser Leistungen umfasst, das Ergebnis dasselbe ist, wie wenn diese Gruppe selbst Steuerpflichtige wäre.
- 52 Aus diesen Erläuterungen ergibt sich auch, dass, selbst wenn nach deutschem Recht sämtliche mehrwertsteuerlichen Pflichten auf dem Organträger als Vertreter der Mehrwertsteuergruppe vor den zuständigen Finanzbehörden lasten, sich diese gestützt auf § 73 AO gegebenenfalls an die anderen Mitglieder dieser Gruppe halten können.

53 Nach diesen Erwägungen ist Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern ein Mitglied dieser Gruppe, nämlich ihren Organträger, zum einzigen Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke zu bestimmen, wenn dieser Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und unter der Voraussetzung, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt.

### *Zur zweiten Frage*

54 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob im Fall einer Einheit, die die einzige Steuerpflichtige einer Mehrwertsteuergruppe ist und die zum einen wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, für die sie der Steuer unterliegt, und zum anderen Tätigkeiten im Rahmen der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben, für die sie gemäß Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht als mehrwertsteuerpflichtig gilt, die Erbringung einer Dienstleistung im Zusammenhang mit dieser hoheitlichen Tätigkeit durch ein Mitglied dieser Gruppe als Dienstleistung aus dem Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser einzigen Steuerpflichtigen für den Bereich ihrer hoheitlichen Tätigkeit anzusehen ist, die gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie besteuert werden kann.

55 Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt wird.

56 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass es Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie nicht zulässt, dass ein Steuerpflichtiger oder Angehörige seines Personals Dienstleistungen des Steuerpflichtigen, für die eine Privatperson Mehrwertsteuer hätte zahlen müssen, steuerfrei erhalten (Urteil vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, Rn. 23).

57 Hingegen sollte mit Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie keine allgemeine Regel eingeführt werden, nach der Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, als Tätigkeiten betrachtet werden können, die für „unternehmensfremde“ Zwecke im Sinne dieser Vorschrift ausgeführt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, Rn. 38).

58 Wird an einen einzigen Steuerpflichtigen einer Mehrwertsteuergruppe von einem Mitglied dieser Gruppe eine Dienstleistung erbracht, die für den Bereich der hoheitlichen Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen bestimmt ist, käme folglich die Annahme, dass eine solche Dienstleistung gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie steuerbar ist, der Annahme gleich, dass diese Dienstleistung zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird, und führte somit dazu, die hoheitliche Tätigkeit, die gemäß Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, einer solchen Tätigkeit gleichzustellen.

59 Eine solche Auslegung nähme sowohl Art. 2 Nr. 1 als auch Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie ihren Sinn.

60 Außerdem betrifft Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie jedenfalls nur die „unentgeltlichen“ Umsätze, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer entgeltlichen Umsätzen gleichgestellt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, Rn. 24).

- 61 Im vorliegenden Fall geht jedoch, wie in den Rn. 13 und 17 des vorliegenden Urteils ausgeführt und wie die Generalanwältin in Nr. 50 ihrer Schlussanträge ebenfalls festgestellt hat, aus dem Vorlagebeschluss klar hervor, dass die Organträgerin S für die von der U-GmbH erbrachten Reinigungsleistungen ein Entgelt gezahlt hat, und zwar sowohl im Bereich ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit als auch im Bereich ihrer hoheitlichen Tätigkeit.
- 62 Da die betreffenden Dienstleistungen im Sinne von Art. 2 der Sechsten Richtlinie gegen Entgelt erbracht werden, findet deren Art. 6 Abs. 2 Buchst. b somit keine Anwendung.
- 63 Nach diesen Erwägungen ist auf die zweite Frage zu antworten, dass das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass im Fall einer Einheit, die die einzige Steuerpflichtige einer Mehrwertsteuergruppe ist und die zum einen wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, für die sie der Steuer unterliegt, und zum anderen Tätigkeiten im Rahmen der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben, für die sie gemäß Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht als mehrwertsteuerpflichtig gilt, die Erbringung einer Dienstleistung im Zusammenhang mit dieser hoheitlichen Tätigkeit durch ein Mitglied dieser Gruppe nicht gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie besteuert werden darf.

## **Kosten**

- 64 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorliegenden 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. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage**

**ist dahin auszulegen, dass**

**er es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, zum einzigen Steuerpflichtigen einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, den Organträger dieser Gruppe zu bestimmen, wenn dieser in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und unter der Voraussetzung, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt.**

- 2. Das Unionsrecht**

**ist dahin auszulegen, dass**

**im Fall einer Einheit, die die einzige Steuerpflichtige einer Gruppe von Personen ist, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, und die zum einen wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, für die sie der Steuer unterliegt, und zum anderen**

**Tätigkeiten im Rahmen der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben, für die sie gemäß Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht als mehrwertsteuerpflichtig gilt, die Erbringung einer Dienstleistung im Zusammenhang mit dieser hoheitlichen Tätigkeit durch ein Mitglied dieser Gruppe nicht gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie besteuert werden darf.**

Arabadjiev

Xuereb

von Danwitz

Kumin

Ziemele

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 1. Dezember 2022.

Der Kanzler

A. Calot Escobar

Der Kammerpräsident

A. Arabadjiev



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der Verlassenschaft nach Mag. K als Gesellschafterin der „S KG in 1030 Wien, Fasangasse 8/20, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. Dezember 2021, Zl. RV/4100297/2021, betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Feststellung von Einkünften 2008 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich, Dienststelle Klagenfurt, St. Veit, Wolfsberg), den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

**Begründung:**

- 1 Die revisionswerbende Partei ist die Verlassenschaft nach Mag. K, der im streitgegenständlichen Zeitraum - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Kommanditist der S KG war, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelte. Die S KG bezahlte im Jahr 2008 der X GmbH 190.000 €. Zum Schein vereinbarte die S KG damals - so das BFG - mit der X GmbH (Vertrag vom 18. Dezember 2008), dass es sich um eine Anzahlung für die Lieferung einer Immobilie handle und die X GmbH bis Dezember 2013, später verlängert bis Dezember 2016, Zeit habe, die Immobilie liefern werde (Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom 18. Dezember 2008; Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2013; Einnahmen-Ausgaben-Rechnung S KG 2008). Die X GmbH hat diese Immobilie bis jedenfalls Dezember 2013 nicht geliefert (Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2013).
- 2 In Wirklichkeit war diese Zahlung der S KG vom 18. Dezember 2008 - so das BFG weiter - eine willkürliche Zahlung der S KG an die X GmbH ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund. Ziel dieser Vereinbarung war es aus der Sicht der S KG im Jahr 2008 nicht, tatsächlich in absehbarer Zeit eine konkrete Immobilie (ins Umlaufvermögen) zu erwerben, und aus der Sicht der X GmbH





nicht, tatsächlich in absehbarer Zeit der S KG eine Immobilie zu liefern, sondern im bewussten und gewollten Zusammenwirken der S KG mit der X GmbH den Gewinn der S KG des Jahres 2008 um 190.000 € zu vermindern, um die Einkommensteuerpflicht der Kommanditisten der S KG zu minimieren. Die Lieferung einer Immobilie durch die X GmbH an die S KG war weder im Jahr 2008 noch später geplant.

- 3 Nach Durchführung einer Außenprüfung nahm das Finanzamt das Feststellungsverfahren 2008 wieder auf und versagte der Anzahlung die Anerkennung als Betriebsausgabe. Zur Begründung der Wiederaufnahme verwies das Finanzamt auf den Bericht der Außenprüfung, wo es in Textziffer 1 hieß: „Alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, werden im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt.“
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die dagegen erhobene Beschwerde ab. Begründend führte es aus, die Zahlung der S KG von 190.000 € sei nicht betrieblich veranlasst gewesen und könne deren nach § 4 Abs 3 EStG 1988 (idF vor BGBl I 2012/22) ermittelten Gewinn daher nicht schmälern. Niemand, der ernsthaft eine Immobilie erwerben wolle, werde einem Vertragspartner ohne jede Sicherungsmaßnahme eine Anzahlung in Höhe von 190.000 € leisten und diesem einräumen, er könne sich 5 Jahre, später verlängert auf insgesamt 8 Jahre, mit der Lieferung der in der Vereinbarung nicht einmal ihrer Art nach konkret beschriebenen Immobilie Zeit lassen. Vertragspartner, deren Verhältnis zueinander von einem Interessengegensatz geprägt sei, würden vielmehr üblicherweise vereinbaren, dass derjenige, der eine Zahlung für einen Immobilienerwerb leiste, gleichzeitig eine wirksame Sicherheit dafür erhalte, dass eine hinreichend genau determinierte Immobilie tatsächlich geliefert werde (z.B. Beschluss der Anmerkung der Rangordnung). Es handle sich daher bei der angeblichen Anzahlung von 190.000 € im Dezember 2008 für einen angeblich geplanten Immobilienkauf nach der damaligen Absicht der S KG und der X GmbH um eine willkürliche Zahlung ohne nachvollziehbaren wirtschaftlichen Grund.





- 5 Dieser Sachverhalt (willkürliche Zahlung nach der damaligen Absicht der S KG und der Empfängerin vom Dezember 2008, die sich bis zur Erlassung des Erstbescheides vom 22. März 2010 nicht mehr verändert habe) sei dem Finanzamt erstmals während der Betriebsprüfung für die Jahre 2005 bis 2010 (durchgeführt 2016 bis 22. Juni 2017) durch erstmalige Kenntnisnahme der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2008 und durch erstmalige Kenntnisnahme von den Vereinbarungen „Immobilienanzahlung 2008“ vom Dezember 2008 und vom Dezember 2013 erkennbar gewesen.
- 6 Die Willkürlichkeit der Zahlung vom Dezember 2008 und das gänzliche Fehlen eines wirtschaftlichen Grundes dieser Zahlung vom Dezember 2008 würden auch durch die auffällige Art der Finanzierung verdeutlicht: Die S KG habe die Zahlung in Höhe von 190.000 € als angebliche Anzahlung am 18. Dezember 2008 an die X GmbH geleistet. Sodann habe eine 100%-Tochtergesellschaft der X GmbH eine Zahlung von 190.000 € wiederum an die S KG als angebliches Darlehen am selben Tag weitergeleitet. Dieses bei wirtschaftlicher Betrachtung sinnlose Hin- und Herschieben von 190.000 €, das durch erstmalige Kenntnisnahme von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der S KG 2008 dem Finanzamt während der erwähnten Außenprüfung erkennbar geworden sei, zeige, dass die angebliche Anzahlung von Anfang an keinen wirtschaftlichen Sinn gehabt habe.
- 7 In dieses Bild füge sich, dass die Größenordnung der angeblichen Anzahlung der S KG vom 18. Dezember 2008 (190.000 €) vergleichbar hoch wie der Überschuss der S KG 2008 ohne diese Anzahlung gewesen sei. Dies offenbare den tatsächlichen Zweck der angeblichen Anzahlung vom Dezember 2008 nach der damaligen Absicht der S KG und der X GmbH, nämlich die Minimierung des Gewinnes der S KG, um die steuerpflichtigen Einkünfte der Kommanditisten der KG möglichst zu begrenzen. Die strittige Zahlung von 190.000 € sei zudem kurz vor dem Ablauf des Jahres 2008 am 18. Dezember geleistet worden, also zu einer Zeit, in der bereits erkennbar gewesen sei, wie hoch der Gewinn der S KG ohne diese Anzahlung sein würde.
- 8 Dieser gesamte Sachverhalt betreffend die vorgetäuschte Anzahlung der S KG von 190.000 € für einen angeblichen Immobilienerwerb, der tatsächlich damals



durch die S KG nicht geplant gewesen sei, sei dem Finanzamt erst nach Erlassung des Erstbescheides vom 22. März 2010 während der im Jahr 2016 durchgeführten (und am spätestens 22. Juni 2017 abgeschlossenen) Außenprüfung bei der S KG für den Zeitraum 2005-2010 bekannt geworden. So sei dem Finanzamt während der Außenprüfung bei der S KG insbesondere durch erstmalige Kenntnisnahme der Einnahmen-Ausgabenrechnung 2008 der S KG bekannt geworden, dass die S KG an die X GmbH am 18. Dezember 2008 eine Zahlung in Höhe von 190.000 € geleistet habe, die die S KG als Anzahlung für einen Immobilienerwerb gewidmet habe. Während dieser Prüfung seien auch die „Vereinbarungen Immobilienanzahlung 2008“ vom 18. Dezember 2008 und vom Dezember 2013 zwischen der KG und der Empfängerin sowie die auffällige Art der Finanzierung dieser Zahlung der S KG bekannt geworden.

- 9 Zum ins Treffen geführten Wiederaufnahmegrund habe das Finanzamt im Wiederaufnahmebescheid auf Tz 1 des Berichts der Außenprüfung hingewiesen, wonach alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet worden seien, im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgaben anerkannt würden. In diesem Zusammenhang habe das Finanzamt auch die hier strittige Zahlung von 190.000 € im Jahr 2008 erwähnt. Dieser vom Finanzamt im Bericht dargestellte Wiederaufnahmegrund beschreibe daher denselben Tatsachenkomplex wie die (ausführlichere) Begründung der Wiederaufnahme durch das BFG. Eine im Beschwerdeverfahren erfolgte Ergänzung der Begründung des Wiederaufnahmebescheides des Finanzamtes unter Zugrundelegung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Grundlagen der Wiederaufnahme (Nicht-Anerkennung einer Anzahlung von 190.000 € als Betriebsausgabe, weil es im Zusammenhang mit dieser Anzahlung keinen Immobilienerwerb gegeben habe) sei kein unzulässiges Auswechseln/Nachreichen eines Wiederaufnahmegrundes.
- 10 Die Wiederaufnahme führe in Bezug auf die S KG zu einer Gewinnerhöhung von 190.000 €, woraus sich nicht bloß geringfügige Änderungen der Einkünfte der Kommanditisten ergäben. Angesichts dieser erheblichen steuerlichen



Auswirkungen des Wiederaufnahmebescheides werde im Rahmen des Ermessens (§ 20 BAO) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Interesse der KG und ihrer Kommanditisten auf Rechtsbeständigkeit eingeräumt.

- 11 Schließlic h teile das BFG die Einschätzung nicht, wonach die verfahrensgegenständlic hen Bescheide vom 23. Juni 2017 aufgrund einer mangelhaften Amtssignatur nicht wirksam ergangen seien, weil das Wirksamkeitserfordernis der Unterschrift fehle. Beide Bescheide seien mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung ergangen. Dies habe sich damals auch durch die DVR-Nummer am Ende der Texte der Bescheide ergeben; auch ohne die DVR-Nummer wäre es im Übrigen als notorische Tatsache anzusehen, dass alle Bescheide der Finanzverwaltung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung ergingen. Die Ausfertigungen der strittigen Bescheide hätten daher weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedurft und gälten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt (§ 96 BAO in der im Jahr 2017 geltenden Fassung). Beide bekämpften Bescheide seien auch mit Amtssignatur ergangen. Die Amtssignatur ersetze jedoch keine Unterschrift. Die Amtssignatur bekräftige lediglich, dass die Bescheide vom Finanzamt stammten. Ob die Amtssignatur allenfalls fehlerhaft gewesen sein könnte, sei ohne Bedeutung. Selbst wenn jeweils die Amtssignatur zur Gänze auf beiden bekämpften Bescheiden vom 23. Juni 2017 betreffend Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens und der Feststellung selbst für das Jahr 2008 gefehlt hätte, hätte dies nichts an der Wirksamkeit der Bescheide geändert. Ein mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung ergangener Bescheid benötige nun einmal keine auf der Bescheidausfertigung ersichtlic he Unterschrift (§ 96 BAO in der im Jahr 2017 geltenden Fassung).
- 12 Die Revision ließ das BFG zu, weil es zur Frage, ob ein Bescheid bei allenfalls unzureichender Amtssignatur unwirksam sei, für den Bereich der BAO noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gebe.
- 13 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die außerordentlic he Revision der revisionswerbenden Partei, in der zur Zulässigkeit ergänzend vorgebracht wird,



im Revisionsfall stelle sich nicht nur die Frage, ob ein Bescheid bei allenfalls mangelhafter Amtssignatur infolge nicht valider Prüfinformation auf <https://amtssignatur.brz.gv.at> unwirksam sein könnte, was die Revision bejahe. Das BFG sei darüber hinaus auch gleich mehrfach von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Wiederaufnahme abgewichen. Insbesondere dürfe das BFG die Wiederaufnahme nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt gar nicht herangezogen habe, und solcherart Gründe für die Wiederaufnahme „nachschieben“.

- 14 Zur Amtssignatur brachte die Revision vor, das Finanzamt habe sowohl im Wiederaufnahme- als auch im Feststellungsbescheid vom 23. Juni 2017 die Amtssignatur <https://amtssignatur.brz.gv.at> verwendet. Dieser Link sei aber seit etwa 2018 nicht mehr existent, wodurch die Validierbarkeit der Amtssignatur iSd gesetzlichen Bestimmungen nicht möglich sei. Dadurch könne (nunmehr) nicht überprüft bzw. bewiesen werden, ob die Signatur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung wirksam oder unwirksam gewesen sei. Die Rechtsgrundlagen der Amtssignatur seien im E-GovG enthalten, mit dem die Europäische eIDAS-VO (VO EU 910/2014) innerstaatlich umgesetzt worden sei. Die eIDAS-VO gebe dabei in Art. 26 zwingende Inhaltserfordernisse für fortgeschrittene elektronische Signaturen iSd § 19 E-GovG und damit für Amtssignaturen vor, die auch für den europäischen Rechtsverkehr gälten. Daraus folge, dass aufgrund des vorrangigen Europarechts nationale innerstaatliche Abweichungen von der eIDAS-VO unzulässig seien. Aus dem Wortlautes von eIDAS-VO und E-GovG folge, dass ein nicht existenter oder nicht valider Prüfhinweis auf der Amtssignatur zu deren Unwirksamkeit führe. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Rechtsprechung bereits wiederholt festgehalten, dass Voraussetzung für eine Amtssignatur die Prüfbarkeit (Validierbarkeit) der Rückführung des Dokuments aus der ausgedruckten auf die elektronische Form sei oder dies durch andere Vorkehrungen verifizierbar sein müsse. Behördlichen Erledigungen, die eine mangelhafte Amtssignatur aufwiesen, fehle das Unterschriftserfordernis des § 96 BAO, weshalb diese unwirksam ergangen seien.



- 15 Mit Beschluss vom 4. Mai 2022 wies das BFG die Revision mangels Beschwer zurück. Begründend führte es aus, im zeitgleich mit dem bekämpften Wiederaufnahmebescheid ergangenen, bekämpften Feststellungsbescheid vom 23. Juni 2017 betreffend Feststellung von Einkünften 2008 der S KG seien dem Gesellschafter der S KG Mag. K (Gesamtrechtsnachfolgerin heute: Verlassenschaft nach Mag. K) antragsgemäß Einkünfte in Höhe von 102,69 € zugewiesen worden. Die bekämpfte Wiederaufnahme habe somit in Bezug auf den Gesellschafter Mag. K (Gesamtrechtsnachfolgerin heute: Verlassenschaft nach Mag. K) dazu gedient, dass nur jene Einkünfte festgestellt worden seien, deren Feststellung bereits in der Steuererklärung begehrt worden sei. Weder der Wiederaufnahmebescheid noch der Feststellungsbescheid vom 23. Juni 2017 habe daher Rechte der revisionswerbenden Partei verletzt. Wenn - wie im gegenständlichen Fall - ein Bescheid keine steuerlichen Auswirkungen zu Lasten der revisionswerbenden Partei habe, sei eine Revision nicht zulässig.
- 16 Die Verlassenschaft nach Mag. K brachte daraufhin einen Vorlageantrag gemäß § 30b VwGG ein, den das BFG gemeinsam mit der Revision und den Akten des Verfahrens dem Verwaltungsgerichtshof vorlegte.
- 17 Aufgrund dieses vom BFG vorgelegten fristgerecht gestellten Vorlageantrags ist der Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung über die Revision berufen (vgl. zB VwGH 25.10.2016, Ro 2016/02/0008; 15.9.2016, Ro 2016/15/0019).
- 18 Die Revision erweist sich als unzulässig.
- 19 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. Auf Beschlüsse der Verwaltungsgerichte ist Art. 133 Abs. 4 B-VG sinngemäß anzuwenden (Art. 133 Abs. 9 B-VG).





20 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.

21 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.

22 Die Revision bringt vor, dass den dem Revisionsfall zu Grunde liegenden Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheiden des Finanzamts aufgrund mangelhafter Amtssignatur (infolge eines nicht mehr wirksamen Validierungslinks) die Bescheidqualität abzuspochen sei. Behördlichen Erledigungen, die eine mangelhafte Amtssignatur aufwiesen, fehle das Unterschriftserfordernis des § 96 BAO.

23 Die gegenständlichen Bescheide wurden am 23. Juni 2017 erstellt.

24 § 96 BAO in der damals gültigen Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2020 (StRefG 2020), BGBl. I Nr. 103/2019 lautet:

„Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, daß die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.“

25 Der die Bescheiderfordernisse regelnde § 96 BAO enthielt damit keinerlei Regelung über die verpflichtende Verwendung einer Amtssignatur bei Bescheiden im Anwendungsbereich der BAO.



- 26 Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 29. Mai 2015, 2012/17/0197, ausgesprochen hat, kann es angesichts dieser Bestimmung auch dahingestellt bleiben, ob eine vom Finanzamt allenfalls verwendete Amtssignatur das rechtliche Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift erfüllt, weil diese nur nach Maßgabe des § 96 BAO neben der Bezeichnung der Behörde und dem Spruch ein unverzichtbares Merkmal eines Bescheides darstellt (vgl. VwGH 21.12.2005, 2004/14/0111). Einer Unterschrift oder Beglaubigung bedürfen Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurden, gemäß § 96 letzter Satz BAO nicht. Der vor dem BFG bekämpfte Bescheid weist - nach den Feststellungen des BFG - ausdrücklich eine Registernummer des Datenverarbeitungsregisters mit der näheren Kennzeichnung „DVR“ auf. Daraus ist erkennbar, dass die gegenständliche Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde und ihr daher auch ohne Unterschrift oder Beglaubigung Bescheidcharakter zukommt (vgl. VwGH 10.5.1994, 93/14/0104, mwN).
- 27 Es ist dem BFG sohin nicht entgegen zu treten, wenn es im Revisionsfall - unabhängig vom Vorliegen gültiger Amtssignaturen - von rechtswirksamen Bescheiden ausgegangen ist.
- 28 Soweit die Revision ungeachtet dessen Fragen zur Erfüllung der Inhaltsanforderungen des Art. 26 VO EU 910/2014 durch die konkret verwendeten elektronischen Amtssignaturen aufwirft, zeigt sie deren Entscheidungserheblichkeit für den Revisionsfall nicht auf. Für die Lösung abstrakter oder hypothetischer Rechtsfragen ist der Verwaltungsgerichtshof auf Grund von Revisionen gemäß Art. 133 Abs. 6 Z 1 B-VG jedoch nicht zuständig (VwGH 7.12.2020, Ra 2019/15/0122).
- 29 Die Revision wendet sich zudem gegen die Wiederaufnahme und rügt dazu insbesondere einen unzulässigen Austausch des Wiederaufnahmegrundes.
- 30 Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt



herangezogenen Gründen. Entscheidend sind also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012, mwN; VwGH 6.4.2022, Ra 2021/15/0050).

- 31 Das BFG hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).
- 32 Im Hinblick darauf, dass bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 idF vor BGBl I 2012/22 Zahlungen für den Erwerb von Immobilien in das Umlaufvermögen grundsätzlich zu Betriebsausgaben führten, hatte die KG die Anzahlungen gewinnmindernd geltend gemacht. Das BFG ist im Revisionsfall davon ausgegangen, dass aus dem Wiederaufnahmebescheid (im Zusammenhang mit dem ausdrücklich verwiesenen, im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden), jener Tatsachenkomplex hinreichend zum Ausdruck kam, den das Finanzamt als neu hervorgekommen angesehen hat, nämlich dass „alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt“ werden.



- 33 Die revisionswerbende Partei bekämpft zwar diese Beurteilung, legt aber nicht dar, dass das Finanzamt bereits aufgrund der Erklärungen der S KG die näheren Umstände der geleisteten Anzahlungen im Hinblick auf die tatsächlichen „konkreten Immobilienbereitstellungen“ hätte erkennen können. Der Annahme eines zulässigen Wiederaufnahmegrundes durch das Finanzamt ist vor diesem Hintergrund nicht entgegen zu treten.
- 34 In der Revision werden auch darüber hinaus keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher schon deshalb ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss, der an die Stelle des Zurückweisungsbeschlusses des BFG tritt, zurückzuweisen (vgl. VwGH 13.3.2018, Ro 2018/18/0002).

W i e n , am 13. Oktober 2022





**IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma und die Hofräte Mag. Straßegger und Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Galli, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Österreich (Dienststelle Sonderzuständigkeiten) in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. März 2022, RV/7105818/2017, betreffend Grunderwerbsteuer (mitbeteiligte Partei: Dr. H A in K, vertreten durch die KPMG Niederösterreich GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 2340 Mödling, Bahnhofplatz 1A/Stiege 1/3. Stock), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

**Entscheidungsgründe:**

- 1 Mit Bescheid vom 30. November 2016 setzte das Finanzamt gegenüber dem Mitbeteiligten für den zwischen ihm als Käufer (gemeinsam mit 11 anderen Personen) und einer natürlichen Person als Verkäuferin abgeschlossenen Kaufvertrag vom 21. Dezember 2010 über ideelle Anteile an einer näher bezeichneten Liegenschaft Grunderwerbsteuer abweichend von der durchgeführten Selbstberechnung - ausgehend von einer höheren Bemessungsgrundlage aufgrund der Einbeziehung von Baukosten und Nebenkosten iZm einem Bauherrenprojekt - fest.
- 2 Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde des Mitbeteiligten wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung ab. Der Mitbeteiligte stellte einen Vorlageantrag.
- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde des Mitbeteiligten Folge und hob den angefochtenen Bescheid ersatzlos auf. Es sprach aus, dass die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 4 Das Bundesfinanzgericht führte aus, der Mitbeteiligte habe gemeinsam mit 11 anderen Personen mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2010 ideelle Anteile



an einer näher genannten Liegenschaft erworben. Am 22. Februar 2011 sei die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchgeführt worden.

- 5 Am 16. Dezember 2015 habe die belangte Behörde Einsicht in das Grundbuch betreffend die verfahrensgegenständliche Liegenschaft genommen und einen Grundbuchsauszug angefertigt. Dieser Auszug sei mit einem handschriftlichen Datumsvermerk, einem Datumsstempel sowie dem Namen des Sachbearbeiters samt Paraphe versehen und zum (Grunderwerbsteuer-)Akt des Mitbeteiligten genommen worden. Zusätzlich habe die belangte Behörde den im Jahr 2010 abgeschlossenen Kaufvertrag aus der (digitalen) Urkundensammlung abgerufen und ausgedruckt. Schließlich habe die belangte Behörde am selben Tag ein Ergänzungsersuchen an die W GmbH betreffend das auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft durchgeführte - von ihr beworbene - Bauherrenprojekt gestellt.
- 6 In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht aus, die Festsetzungsverjährung betreffend die Grunderwerbsteuer habe - ausgehend vom Abschluss des Kaufvertrages am 21. Dezember 2010 - mit Ablauf des Jahres 2010 zu laufen begonnen und mit Ablauf des Jahres 2015 geendet, womit der im Jahr 2016 erlassene Festsetzungsbescheid außerhalb dieser Frist ergangen sei. Somit sei zu prüfen, ob die von der belangten Behörde im Jahr 2015 gesetzten Amtshandlungen geeignet gewesen seien, die Verjährungsfrist um ein Jahr zu verlängern.
- 7 Diese Amtshandlungen seien zwar als nach außen erkennbar anzusehen, allerdings nicht auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruchs gerichtet gewesen. Der im Akt einliegende Grundbuchsauszug lasse nicht erkennen, dass er zur Geltendmachung des Anspruches auf Grunderwerbsteuer gerichtet gewesen sei, es fehle jeglicher Hinweis darauf, in welchem Zusammenhang er erstellt worden sei. Die belangte Behörde behaupte nicht einmal selbst, er habe zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruchs gedient, sondern lediglich zur Feststellung des Abgabepflichtigen. Dieser sei der belangten Behörde allerdings aufgrund der Selbstberechnung bekannt.



- 8 Es sei auch nicht nachvollziehbar, weshalb der belangten Behörde trotz erfolgter Selbstberechnung der verwirklichte Abgabentatbestand erst durch Abruf der Kaufvertragsurkunden bekannt geworden sei. Ebenso wenig sei nachvollziehbar, inwieweit die Abfrage des Grundbuchstandes und der Ausdruck des Kaufvertrages Aufschluss über das Vorliegen eines Bauherrenmodells bringen können.
- 9 Auch das Ergänzungsersuchen an die W GmbH weise keinerlei Bezug zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruchs auf. Aus der Anführung der Abgabekontonummer im Ergänzungsersuchen ließen sich keine Rückschlüsse auf einen bestimmten Abgabenspruch ziehen. Dasselbe Ergänzungsersuchen sei beispielsweise auch in Zusammenhang mit der Geltendmachung eines Umsatzsteuertatbestandes oder mit „AfA“ und Liebhaberei im Bereich der Einkommensteuer denkbar.
- 10 Für die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches könne nicht ausreichend sein, dass sich eine Amtshandlung ex post betrachtet „auch“ für den von der belangten Behörde letztlich mit Bescheid geltend gemachten Abgabenspruch als geeignet erweise. Eine derartige Sichtweise würde dazu führen, dass von der Abgabenbehörde quasi auf „Vorrat“ erstellte, aber zunächst keinen Bezug zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches aufweisende Grundbuchsauszüge, Firmenbuchauszüge oder Sozialversicherungsdatenauszüge sich je nach Bedarf ex post als Verlängerungshandlung für alle denkbaren Abgabensprüche heranziehen ließen.
- 11 Da somit der belangten Behörde bereits aufgrund der erfolgten Selbstberechnung die Erfüllung des Abgabentatbestandes und der Abgabepflichtige bekannt gewesen seien, lassen weder die Grundbuchsabfragen noch das an die W GmbH gerichtete Ergänzungsersuchen die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches erkennen und konnten auch nicht der Feststellung des Abgabepflichtigen dienen. Aufgrund dieser Amtshandlungen sei es daher zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist gekommen. Somit sei die Festsetzungsverjährung hinsichtlich der entstandenen Grunderwerbsteuerschuld mit Ablauf des Jahres 2015



eingetreten und der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid außerhalb der fünfjährigen Festsetzungsverjährungsfrist erlassen worden.

- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende (außerordentliche) Amtsrevision, über die der Verwaltungsgerichtshof - nach Einleitung eines Vorverfahrens, in dem vom Mitbeteiligten eine Revisionsbeantwortung erstattet wurde - in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen hat:
- 13 Das Finanzamt bringt zur Zulässigkeit der Revision vor, das angefochtene Erkenntnis weiche von - näher genannter - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weil das Bundesfinanzgericht die im Jahr 2015 gesetzten Amtshandlungen nicht gemäß § 209 Abs. 1 BAO als zur Verlängerung der Verjährungsfrist geeignet angesehen habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgesprochen, dass Grundbuchsabfragen zwecks Feststellung des Abgabenschuldners die Verjährung verlängerten, sowie, dass selbst nicht notwendige oder unzweckmäßige Amtshandlungen Verlängerungswirkung entfalteten. Bei an Dritte gerichtete Auskunftersuchen sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine ausdrückliche Bezugnahme auf die betreffende Abgabe nicht notwendig.
- 14 Die Revision erweist sich aus den dargelegten Gründen als zulässig und berechtigt.
- 15 Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass auch jedermann gestattete Tätigkeiten, wie etwa die Einsichtnahme in öffentliche Register wie das Firmenbuch (bzw. früher das Handelsregister) oder das Grundbuch (vgl. VwGH 17.6.2009, 2008/17/0221; 7.9.2006, 2006/16/0041; 5.4.2001, 2000/15/0150; 27.11.2000, 99/17/0312; 29.11.1988, 86/14/0134), Verlängerungshandlungen (bzw. früher Unterbrechungshandlungen) iSd § 209 Abs. 1 BAO darstellen, wenn sie der Geltendmachung eines bestimmten Abgabensanspruches oder der Feststellung des Abgabepflichtigen dienen (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001; 28.3.2014, 2010/16/0176). Dabei kommt es auch nicht darauf an, ob diese Amtshandlungen im Hinblick auf den angestrebten Erfolg, nämlich die Geltendmachung des Abgabenspruchs zu



erreichen, konkret geeignet (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001; 27.9.2012, 2009/16/0185) oder notwendig sind (vgl. nochmals VwGH 22.2.2008, 2007/17/0128; 7.7.2004, 2004/13/0080). Nach dieser Rechtsprechung stellen Grundbuchsabfragen Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO dar, wenn sie zur Feststellung des Abgabepflichtigen dienen (vgl. erneut VwGH 17.6.2009, 2008/17/0221; 27.11.2000, 99/17/0312).

- 16 Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes steht eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, die sich naturgemäß auch als unrichtig erweisen kann, weiteren, auf die Feststellung des - tatsächlichen - Abgabepflichtigen (gemäß § 9 GrEStG) oder die Geltendmachung des Grunderwerbsteueranspruches - in materiell-rechtlich korrekter Höhe - gerichteten, Amtshandlungen der Abgabenbehörde nicht entgegen. Derartige Amtshandlungen können daher auch eine Verlängerungswirkung iSd § 209 Abs. 1 BAO entfalten. Es ist somit nicht von Relevanz, dass der Abgabenbehörde aufgrund der Anmeldung der Selbstberechnung sowohl die Verwirklichung eines Grunderwerbsteuertatbestandes als auch der - vermeintliche - Abgabepflichtige bekannt waren. Ebenso wenig relevant ist, ob die Abgabenbehörde die Möglichkeit gehabt hätte, bereits zu einem früheren Zeitpunkt oder auf andere Art und Weise Überprüfungshandlungen vorzunehmen (siehe nochmals VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080, wonach die Möglichkeit alternativer Vorgangsweisen seitens der Behörde bedeutungslos ist).
- 17 Anders als das Bundesfinanzgericht offenbar vertritt, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, dass der Voraussetzung der Geltendmachung eines bestimmten Abgabensanspruches nur dann Genüge getan wird, wenn eine konkrete gesetzliche Bestimmung angeführt wird (vgl. etwa VwGH 7.6.2005, 2000/14/0057, wonach Erhebungen hinsichtlich der Höhe des Gewinnes aus Gewerbebetrieb sowohl die Körperschaftsteuer- als auch die Gewerbesteuer betreffen können). Dies ergibt sich auch nicht aus dem vom Bundesfinanzgericht angeführten - schon wegen der sachverhaltsbezogenen Besonderheiten des damaligen Falles vereinzelt



gebliebenen - Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Mai 2001, 2000/16/0602.

- 18 Vor diesem Hintergrund ist im vorliegenden Revisionsfall nicht zweifelhaft, dass die Abgabenbehörde - die im Übrigen im Zeitpunkt, zu dem die verfahrensgegenständlichen Amtshandlungen gesetzt wurden, für die Erhebung der Grunderwerbsteuer, nicht jedoch der Umsatz- oder Einkommensteuer des Mitbeteiligten zuständig war - mit der Anfertigung eines Grundbuchsauszuges der betreffenden Liegenschaft und Beifügung dieses Auszuges zum Grunderwerbsteuerakt des Mitbeteiligten auf die Feststellung des Abgabepflichtigen abgezielt hat. Ebenfalls nicht zweifelhaft ist, dass die aus der Urkundensammlung ausgedruckte Kaufvertragsurkunde - die ebenso wie der Grundbuchsauszug dem Grunderwerbsteuerakt des Mitbeteiligten beigelegt wurde - der Geltendmachung des Grunderwerbsteueranspruches gedient hat: Wie die Revision darlegt - Gegenteiliges wurde vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt - , wurde die Kaufvertragsurkunde weder im Zuge der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer übermittelt, noch der Abgabenbehörde in digitaler Form (durch Angabe eines Codes für den Zugriff auf ein elektronisches Urkundenarchiv) zur Verfügung gestellt. Mit diesen beiden Amtshandlungen wurde somit dem Bestimmtheitsgebot des § 209 Abs. 1 BAO entsprochen.
- 19 Wenn das Bundesfinanzgericht weiters ausführt, es sei nicht nachvollziehbar, inwieweit der Grundbuchsstand und die Kaufvertragsurkunde Aufschluss über das Vorliegen eines Bauherrenmodells bringen könnten, nimmt es im Ergebnis eine Zweckmäßigkeitprüfung der Amtshandlungen der Abgabenbehörde vor. Dem ist allerdings die bereits angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entgegenzuhalten, wonach auch nicht zweckmäßige oder nicht notwendige Amtshandlungen Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO darstellen können (vgl. erneut VwGH 22.2.2008, 2007/17/0128, mwN). Im Übrigen ist anzumerken, dass nach der ebenfalls ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vertragsausgestaltung bei der Beurteilung der Grunderwerbsteuerlichen Bauherreneigenschaft durchaus Relevanz hat (vgl. zur Einbindung der Grundstückskäufer in ein



„Vertragsgeflecht“ etwa VwGH 19.5.2022, Ra 2022/16/0007; 10.4.2008, 2007/16/0223, jeweils mwN).

- 20 Zur Frage der Eignung der dritten Amtshandlung der Abgabenbehörde, dem Auskunftersuchen an die W GmbH, die das betreffende Bauprojekt im Internet beworben hatte, als Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO ist schließlich festzuhalten, dass - wie in der Revision zutreffend aufgezeigt wird - nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei an Dritte gerichteten Anfragen eine erkennbare Konkretisierung des betroffenen Abgabenanspruches - schon vor dem Hintergrund der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht - nicht notwendig ist (vgl. erneut VwGH 29.11.1988, 86/14/0134).
- 21 Da nach dem Gesagten die im Jahr 2015 gesetzten Amtshandlungen der Abgabenbehörde als Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO anzusehen waren, ist das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

W i e n , am 20. Oktober 2022



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.<sup>in</sup> Lachmayer und Dr.<sup>in</sup> Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der D R, vertreten durch die Gstöttner & Partner Steuerberatung GmbH & Co KG in 4320 Perg, Linzer Straße 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11. Jänner 2022, Zl. RV/5100865/2018, betreffend Einkommensteuer 2011 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich, Dienststelle Amstetten Melk Scheibbs), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Die Revisionswerberin war - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - gemeinsam mit einer weiteren Person zu jeweils 50% an einer Vermietungsgemeinschaft beteiligt. Sie hatte ihre Miteigentümerstellung im Jahre 2005 erworben. Die Vermietungsgemeinschaft hatte 1998 zwei Wohngebäude errichtet, deren Errichtungskosten 506.719,91 € betragen haben. Diese Herstellungskosten waren von der damaligen steuerlichen Vertretung sowie einer selbständigen Buchhalterin nicht in das „Anlagenverzeichnis“ aufgenommen worden. Es wurde ab Beginn der Vermietung dieser Gebäude im Jahr 1999 auch keine AfA iSd § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, die 7.600,80 € pa betragen hat (1,5% der Herstellungskosten), in den Feststellungserklärungen ab 1999 (betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) geltend gemacht.
- 2 Nachdem der nunmehrigen steuerlichen Vertretung dieser Fehler im Zuge einer im Jahr 2016 erfolgten Schenkung des Miteigentumsanteils der zweiten Beteiligten aufgefallen war, wurden betreffend Feststellungs- sowie



Einkommensteuerverfahren der Revisionswerberin mit Schreiben vom 15. September 2017 Wiederaufnahmeanträge gestellt. Mit diesen Wiederaufnahmeanträgen wurde für die Jahre 2011 bis 2015 der Ansatz einer zusätzlichen AfA von 7.600,80 € begehrt.

- 3 Zusätzlich wurde ein Antrag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für den Veranlagungszeitraum 2011 gestellt, mit dem der Ansatz eines Abschlags zur steuerlichen Berücksichtigung der bisher unterlassenen AfA seit dem Veranlagungszeitraum 2003 bis zum Veranlagungszeitraum 2010 (in Höhe von 22.802,40 € betreffend die Revisionswerberin) begehrt wurde, da die steuerlichen Auswirkungen von Fehlern ab dem Veranlagungszeitraum 2003 gemäß § 124b Z 225 EStG 1988 im ersten noch nicht verjährten Jahr berücksichtigt werden könnten.
- 4 Das Finanzamt nahm daraufhin am 22. Jänner 2018 das mit Bescheid vom 1. Oktober 2013 abgeschlossene Feststellungsverfahren nach § 188 BAO für das (hier streitgegenständliche) Jahr 2011 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und berücksichtigte im geänderten Feststellungsbescheid die auf das Jahr 2011 zusätzlich entfallende AfA von 7.600,80 €. Eine Berücksichtigung des begehrten Abschlags gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfolgte im Feststellungsverfahren hingegen nicht.
- 5 Im Einkommensteuerverfahren der Revisionswerberin erfolgte keine Wiederaufnahme des Verfahrens, sondern es wurde am 24. Jänner 2018 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 erlassen, in dem ebenfalls keine Berücksichtigung des begehrten Abschlags gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfolgte, wogegen die Revisionswerberin Beschwerde erhob.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 ab. Begründend führte es aus, nach Auffassung der Revisionswerberin stelle die seit dem Veranlagungszeitraum 2005 unterlassene jährliche AfA einen vom Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 124b Z 225 EStG 1988 umfassten „Fehler“ dar, welcher durch einen entsprechenden



Abschlag im ersten noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum 2011 Berücksichtigung finden müsse. Das BFG teile hingegen die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, dass der „Fehler“ in der Nichtaktivierung der Herstellungskosten aus dem Jahr 1998 und nicht in der unterlassenen AfA der Jahre 2005 bis 2010 zu erblicken sei.

- 7 § 124b Z 225 EStG 1988 idF AbgÄG 2015 stelle auf Fehler ab, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen. Aus der Diktion „Veranlagungszeiträume ab 2003“ folge, dass Fehler, die vor der Veranlagung 2003 aufgetreten seien, nach dem klaren Gesetzeswortlaut durch Zu- bzw. Abschläge iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 nicht berücksichtigt werden dürften. Entgegen der Ansicht der Revisionswerberin sei der Fehler iSd § 124b Z 225 EStG 1988 jener, der an sich durch die Bilanzberichtigung an der Wurzel zu korrigieren sei, denn auch § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 spreche im zweiten Satz von einem Fehler, der nur aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden könne. Der zweite Satz des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beziehe sich auf die Regelung im ersten Satz, dh dass an sich eine Berichtigung des Fehlers an der Wurzel notwendig sei. Daraus folge, dass die jeweils nicht angesetzte AfA entgegen den Ausführungen der Revisionswerberin nicht der Fehler sei, auf den § 4 Abs. 2 Z 2 Satz 2 EStG 1988 sowie § 124b Z 225 EStG 1988 Bezug nähmen. Der Fehler sei die Nichtaktivierung der im Wurzeljahr 1998 angefallenen Herstellungskosten.
- 8 Es sei auch unrichtig, dass die unterlassenen Absetzungen für Abnutzungen ab 2005 in dem letzten noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum (2011) steuerliche Auswirkungen haben könnten, weil sich die AfA nach dem Prinzip der periodengerechten Besteuerung im jeweiligen Jahr, in dem die betriebsgewöhnliche Abnutzung eingetreten sei, steuerlich auszuwirken habe (Nachholverbot). Es sei daher nicht zulässig, den Nichtansatz zB der auf das Jahr 2005 entfallenden AfA als steuerliche Auswirkung für das Jahr 2011 anzusehen.
- 9 Entgegen der Ansicht im Vorlageantrag sollte durch die Regelung des § 124b Z 225 EStG 1988 erreicht werden, dass Fehler, die vor der Veranlagung 2003



in der Bilanzierung/Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemacht worden seien, steuerlich weder durch Zu- noch durch Abschläge berücksichtigt werden könnten. Eine andere gesetzliche Regelung hätte gleichheitsrechtliche Bedenken ausgelöst. Zudem sei auch die gesetzliche Aufbewahrungspflicht des § 132 Abs. 1 BAO zu berücksichtigen. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 stelle im Übrigen generell auf die Regelungen der Festsetzungsverjährung ab, dh insbesondere auch auf § 207 BAO.

- 10 Zusammenfassend sei das BFG der Ansicht, dass der Fehler die Nichtaktivierung der Herstellungskosten im Jahr 1998 betreffe. Der Ansatz einer unterlassenen AfA sei lediglich eine Konsequenz des Fehlers. Aufgrund des Inkrafttretens für das Veranlagungsjahr 2003 sei die in den Jahren 2005 - 2010 unterlassene AfA nicht mehr steuerwirksam durch Abschläge nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 zu einem späteren Zeitpunkt korrigierbar.
- 11 Die Revision ließ das BFG mit der Begründung zu, dass zur Streitfrage, ob auch eine unterlassene jährliche AfA einen vom Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 124b Z 225 EStG 1988 (idF AbgÄG 2015) umfassten Fehler darstelle, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe.
- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die ordentliche Revision der Revisionswerberin. Darin brachte sie vor, die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei vom Gedanken der richtigen Totalgewinnbesteuerung getragen und solle Sachverhalten begegnen, bei denen es sonst letztlich zu einer Doppel- bzw. Nichterfassung von Aufwendungen oder Erträgen komme.
- 13 Im Revisionsfall liege kein singulärer Fehler im Wurzeljahr mit „Folgefehlern“ vor, sondern vielmehr jedes Jahr ein eigener Fehler, denn jedes Jahr sei im Rahmen der Bilanzierung das Anlagenverzeichnis zu erstellen bzw. zu überprüfen. Es sei unbestritten u.a. jährlich zu kontrollieren, ob Anlagenzugänge oder Anlagenabgänge vorlägen bzw. ob die zum Ansatz gebrachten Nutzungsdauern korrekt seien. Wenn diese Prüfungshandlungen im Rahmen der Aufstellung der Bilanz (die Ausführungen gälten auch für



Überschussrechnungen, vgl. § 28 Abs. 7 EStG 1988), wie im vorliegenden Fall, nicht korrekt erfolgten, werde jedes Jahr ein neuer Fehler begangen, der vor dem Hintergrund der periodengerechten Gewinnermittlung auch nicht mehr sanierbar sei.

- 14 Dafür, dass der Fehler in jedem Jahr entstanden und kein bloßer „Folgefehler“ sei, spreche auch, dass der steuerliche Fehler im ersten Jahr 1998 entgegen der Ausführung des BFG nicht in der Nichtaktivierung des Gebäudes liege. Die Aktivierung per se habe keinerlei steuerliche Auswirkung. Der Fehler bestehe vielmehr auch im ersten Jahr in der Nicht-Abschreibung der Gebäude. Warum ein Fehler gleicher Qualität (Unterlassung der AfA) im ersten Jahr als Wurzelfehler und dann als „Folgefehler“ gelten solle, sei nicht nachvollziehbar. Vielmehr liege aufgrund mangelnder Sorgfalt bei der Bilanzerstellung jedes Jahr ein Fehler in der Unterlassung der AfA. Es sei zu bedenken, dass im Revisionsfall die AfA von zwei der sechs Gebäude, sohin ca. 1/3 der jährlichen Gebäude-AfA nicht angesetzt worden sei. Außer den sechs Gebäuden samt Grund und Boden bestehe das Anlagenverzeichnis der Vermietungsgemeinschaft nur (und das in sehr untergeordnetem Ausmaß) aus Betriebs-/Geschäftsausstattung. Damit könne im Rahmen der Erstellung der jährlichen Überschussrechnung keine ausreichende Sorgfalt bzw. keine subjektive Richtigkeit attestiert werden, denn jedes Jahr seien mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers die notwendigen Prüfungshandlungen im Rahmen der Bilanzerstellung vorzunehmen.
- 15 Ein „Fehler“ sei immer dann gegeben, wenn eine Bilanz subjektiv nicht richtig sei. Derartige Fehler könnten im Anwendungsbereich von § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, wie im vorliegenden Fall, wenn ca. 1/3 der gesamten jährlichen AfA nicht abgeschrieben werde, auch jährlich auftreten. Dafür spreche auch, dass sonst der erste Fehler gleicher Qualität höher „qualifiziert“ wäre als die weiteren Fehler, was nicht sachgerecht wäre.
- 16 Nach Auffassung der Revisionswerberin habe der Gesetzgeber mit der Inkrafttretensbestimmung (§ 124b Z 225 EStG 1988 idF AbgÄG 2015) schließlich keine Auswirkungen aus Jahren vor 2003 (rückwirkend) steuerhängig machen wollen. Es sei nicht intendiert gewesen, dass Sachverhalte



(Ursachen), die ab 2003 noch entsprechende steuerliche Auswirkungen haben könnten, per se steuerlich irrelevant würden, wie zB eine unterlassene AfA ab dem Jahr 2003 aufgrund einer unterlassenen (ergebnisneutralen) Aktivierung vor dem Jahr 2003.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 Die Revision ist zulässig; sie ist auch berechtigt.

19 § 28 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„Vermietung und Verpachtung

(1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. [...]

(7) § 4 Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.“

20 § 4 Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, lautet:

„Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.
2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:
  - Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.
  - Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.



- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.“

21 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2012, mit dem § 4 Abs. 2 EStG 1988 neu ausgerichtet und § 28 Abs. 7 EStG 1988 eingeführt worden ist, halten dazu fest (1960 Blg 24. GP S 7 und 18 ff):

„Die Verpflichtung zur Bilanzberichtigung soll um eine Bestimmung erweitert werden, die im Interesse der Besteuerung des richtigen Totalgewinnes eine steuerwirksame Korrektur periodenübergreifender Fehler aus verjährten Zeiträumen ermöglicht. Dies soll für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend gelten.“

„In § 4 Abs. 2 sollen die Grundsätze für die Bilanzberichtigung und Bilanzänderung klarer dargestellt werden. Darüber hinaus soll er um eine Bestimmung erweitert werden, die dem Grundsatz der Besteuerung des richtigen Totalgewinnes in besonderem Maße Rechnung trägt: Es soll eine steuerwirksame Korrektur von Fehlern möglich werden, die ihre Wurzel in verjährten Zeiträumen haben, und deren Folgewirkungen noch in nicht verjährte Veranlagungszeiträume hineinreichen. Damit soll eine steuerwirksam[e] Berichtigung von Fehlern, die sich in mehreren Besteuerungsperioden auswirken, auch dann möglich sein, wenn ihrer Steuerwirksamkeit ausschließlich die eingetretene Verjährung entgegen steht.

Die Neufassung des § 4 Abs. 2 ändert zunächst nichts daran, dass unrichtige Bilanzansätze wie bisher bis zur Wurzel zurückverfolgt und korrigiert werden müssen. [...]

Der neue § 4 Abs. 2 EStG 1988 greift in den formellen Bilanzzusammenhang nicht ein, ergänzt die Korrektur an der Wurzel samt einer allfällig erforderlichen Fortentwicklung allerdings durch ein Zu- und Abschlagssystem, das sich bereits beim Wechsel der Gewinnermittlung langjährig bewährt hat. Im Ergebnis wird damit ebenfalls ein richtiger Totalgewinn sichergestellt. [...]

22 Mit der Einführung des neuen Zu- und Abschlagssystems durch das AbgÄG 2012 wurde im Bereich des Einkommensteuerrechts sohin eine spezifische Korrekturmöglichkeit geschaffen, mit der im Interesse einer periodenübergreifenden „Totalgewinnbetrachtung“ bestimmte Arten von Fehlern im Rechnungswesen verjährter Jahre in einem späteren Abgabensjahr berichtigt werden können.



- 23 Gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ist ein Zu- oder Abschlag jedoch nur „insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann“. Kein Zu- oder Abschlag erfolgt bei Fehlern, die keine Auswirkung auf ein noch nicht verjährtes Veranlagungsjahr haben. Es muss also die Möglichkeit gegeben sein, dass der Bilanzierungsfehler (Abweichung von der korrekten Bilanzierung einer bestimmten Position) noch Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn eines noch nicht verjährten Jahres hat (VwGH 22.9.2021, Ro 2020/15/0026, mwN aus dem Schrifttum).
- 24 Das Bundesfinanzgericht verneinte im gegenständlichen Fall die steuerliche Auswirkung der unterlassenen AfA auf den steuerlichen Gewinn eines noch nicht verjährten Jahres und damit die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (vgl. auch *Doralt et.al.*, EStG<sup>17</sup> § 4 Rz 165). Auch der deutsche Bundesfinanzhof lehnt die Möglichkeit einer Nachholung unterlassener AfA ab, wenn ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens in Vorjahren zu Unrecht nicht bilanziert worden ist (vgl. BFH 24.10.2001, X R 153/97, sowie etwa BFH 29.7.2015, X R 37/13).
- 25 Die ErlRV zum AbgÄG 2012 sprechen allerdings dafür, diese Voraussetzung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 („insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben“) dahingehend zu interpretieren, dass sie bei - auf die in der Vergangenheit rechtswidrig unterbliebene Bilanzierung eines Wirtschaftsgutes zurückzuführende - *unterlassener* AfA erfüllt ist, wenn bei rechtmäßiger Bilanzierung dem Wirtschaftsgut in der Eröffnungsbilanz des ältesten nicht verjährten Jahres noch ein Buchwert beizumessen ist, welcher zumindest für dieses Jahr noch einer AfA zugänglich ist. So führen die ErlRV als Beispiel 1, das die unterlassene Aktivierung von Herstellungsaufwand thematisiert, an (1960 BlgNR 24. GP 19):
- „Im verjährten Jahr -02 wurde Herstellungsaufwand von 300.000 € sofort abgesetzt. Die Bilanzberichtigung erfordert jedenfalls eine Aktivierung des Herstellungsaufwands in -02 und eine Fortentwicklung des Buchwerts unter Berücksichtigung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von z.B. 10 Jahren. Im ersten noch nicht verjährten Jahr 01 beträgt der Restbuchwert in der Eröffnungsbilanz daher 210.000 €, die AfA 01 30.000 € und der Restbuchwert in der Schlussbilanz 180.000 €. Zusätzlich ist im Jahr 01 ein Gewinnzuschlag



von 210.000 € (300.000 - 3 x 30.000) anzusetzen, sodass nach der Veranlagung des Jahres 01 in Summe 120.000 € aufwandswirksam berücksichtigt worden sind.“

- 26 Ähnliches ergibt sich auch aus dem in den ErlRV angeführten Beispiel 4. Zudem verweisen die ErlRV (Seite 20) für den außerbetrieblichen Bereich explizit auf AfA-Fehler als Anwendungsfälle der Zu- und Abschläge („Diese Grundsätze sollen für Fehlerberichtigungen im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend gelten. Insbesondere Fehler in Bezug auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage sollen daher in gleicher Weise durch Zu- und Abschläge korrigierbar sein.“).
- 27 Aus dem Erkenntnis vom 27. April 2017, Ra 2015/15/0062, ist ableitbar, dass der Verwaltungsgerichtshof für den Fall der unrechtmäßig zu hoch geltend gemachten AfA die Anwendung eines Zuschlags nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für möglich hält.
- 28 Die in § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 normierte Voraussetzung „insoweit [...], als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann“ ist sohin dahingehend zu interpretieren, dass sie auch dann erfüllt ist, wenn bei korrektem Ausweis des Wirtschaftsgutes in der Steuerbilanz (zumindest) im ältesten noch nicht verjährten Jahr ein (restliches) AfA-Potential vorläge, das Wirtschaftsgut also nicht zur Gänze abgeschrieben wäre. Für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie - wie im gegenständlichen Fall - für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gilt dies entsprechend.
- 29 Im Revisionsfall hat das BFG die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 aber auch wegen dessen Inkrafttretensregelung in § 124b Z 225 EStG 1988 verneint. Es hat die Ansicht vertreten, dass der Fehler die Nichtaktivierung der Herstellungskosten der Gebäude im Jahr 1998 betreffe. Der Ansatz einer in den Folgejahren nach 1998 unterlassenen AfA sei lediglich eine Konsequenz dieses Fehlers. Demgegenüber argumentiert die Revision, dass im Revisionsfall kein singulärer Fehler im (ersten) Wurzeljahr, sondern vielmehr jedes Jahr ein (eigener) Fehler vorliege, denn jedes Jahr sei



im Rahmen der Bilanzierung das Anlagenverzeichnis neu zu erstellen bzw. zu überprüfen.

- 30 Gemäß § 124b Z 225 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 trat § 4 Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 mit 1. Jänner 2013 in Kraft und war erstmals auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 27. April 2017, Ra 2016/15/0026 (Rn 27), aussprach, hatte die Formulierung dieser Inkrafttretensbestimmung Fragen aufgeworfen. Durch die Neufassung des § 124b EStG 1988 mit dem AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, legte der Gesetzgeber fest, dass die Erhöhung bzw. Verminderung der Einkünfte durch die Zu- und Abschläge des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 nicht erst bei der Veranlagung 2013, sondern bereits für Veranlagungsjahre, die vor dem 1. Jänner 2013 liegen, Anwendung finden kann, indem er normierte, dass § 4 Abs. 2 und 3 sowie § 28 Abs. 7, jeweils in der Fassung des AbgÄG 2012, die mit 1. Jänner 2013 in Kraft traten, (rückwirkend) *erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004* anzuwenden sind. Was allerdings die zu korrigierenden - verjährte Jahre betreffenden - Unrichtigkeiten anlangt, stellen sowohl die ursprüngliche Fassung des § 124b Z 225 EStG 1988 wie auch die novellierte Fassung auf Fehler ab, „die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen“.
- 31 Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses betreffend Einkommensteuer 2011 war das AbgÄG 2015 bereits in Geltung, sodass das BFG bei der gegenständlichen Entscheidung über Einkommensteuer 2011 § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 anzuwenden hatte (vgl. nochmals VwGH 27.4. 2017, Ra 2016/15/0026, Rn 28).
- 32 Hinsichtlich der in § 124b Z 225 EStG 1988 angesprochenen Fehler, „die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen“, teilt der Verwaltungsgerichtshof (im Bereich der AfA) die einschränkende Sicht des BFG nicht. § 6 Z 1 EStG 1988 ordnet an, dass abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 EStG 1988, anzusetzen ist. Ist ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens rechtswidrig nicht in den



Bilanzen enthalten, bedeutet die Berichtigung an der Wurzel, dass zu jedem in der Vergangenheit liegenden Bilanzstichtag das Wirtschaftsgut mit dem sich jeweils zu diesem Stichtag aus § 6 Z 1 EStG 1988 ergebenden Wert auszuweisen ist. Jede der Bilanzen, in denen die Vorschrift des § 6 Z 1 EStG 1988 nicht beachtet ist, widerspricht den zwingenden einkommensteuerlichen Vorschriften und ist gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 an der Wurzel zu berichtigen. In Bezug auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gilt dies gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 sinngemäß.

33 Die revisionsgegenständlichen unterlassenen „Bilanzierungen“ und die daraus resultierende unterlassene AfA der Veranlagungszeiträume ab 2003 für zwei Mietgebäude bilden sohin grundsätzlich tatbildmäßige „Fehler“ iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

34 Der Zu- und Abschlagsmechanismus nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 setzt allerdings zusätzlich voraus, dass „ein Fehler *nur* auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden“ darf. Dies erfordert - bei grundsätzlicher Bejahung einer Berichtigungsfähigkeit eines Fehlers im Rechenwerk - daher weitere Überlegungen des BFG dahingehend, ob unter Ausblendung der Verjährungsfrage überhaupt ein Verfahrenstitel für die Fehlerkorrektur zur Verfügung gestanden wäre.

35 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage umschreiben dies folgendermaßen (1960 BlgNR 24. GP 19):

„Die Fehlerkorrektur soll im Rahmen einer Bescheidberichtigung nach § 293b BAO erfolgen können. Das Unterbleiben der Fehlerkorrektur wird daher als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO fingiert. Eine darauf gestützte Bescheidberichtigung hat allerdings zur Voraussetzung, dass der Steuerwirksamkeit der Korrektur ausschließlich die eingetretene Verjährung entgegensteht. Dies bedeutet, dass eine auf § 4 Abs. 2 iVm § 293b BAO gestützte Änderung eines rechtskräftigen Bescheides nur dann in Betracht kommt, wenn ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren und der Einsatz dieses Verfahrenstitels bloß deswegen nicht möglich ist, weil dem die eingetretene Verjährung entgegensteht. Auf diese Weise ist gewährleistet, dass für eine Fehlerberichtigung in Bezug auf verjährte Zeiträume dieselben verfahrensrechtlichen Anforderungen für die Durchbrechung der Rechtskraft



gelten wie sie für eine derartige Maßnahme in Bezug auf nicht verjährte Zeiträume besteht.“

- 36 Zu- und Abschläge iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 haben somit zur Voraussetzung, dass für die Wurzeljahre an sich ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid für das jeweilige Wurzeljahr in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren, und dass der Einsatz dieses Verfahrenstitels und die Richtigstellung der Steuervorschreibung für die Wurzeljahre nur deswegen nicht möglich sind, weil dem der Eintritt der Bemessungsverjährung für das betreffende Abgabensjahr entgegensteht (*Doralt et.al.*, EStG<sup>17</sup> § 4 Rz 154).
- 37 Wie die zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage betonen, soll durch diese Verfahrenstitelprüfung gewährleistet werden, „dass für eine Fehlerberichtigung in Bezug auf verjährte Zeiträume dieselben verfahrensrechtlichen Anforderungen für die Durchbrechung der Rechtskraft gelten wie sie für eine derartige Maßnahme in Bezug auf nicht verjährte Zeiträume besteht“.
- 38 Im gegenständlichen Fall wäre - bei dem Gesetz entsprechender Vorgangsweise - (auch) die auf die Revisionswerberin entfallende AfA bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2005 bis 2010 für die Vermietungsgemeinschaft anzusetzen und sodann in den Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2010 zu berücksichtigen gewesen. Die Höhe der im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Einkünfte ist gemäß § 192 BAO für das Einkommensteuerverfahren verbindlich. Von allfälligen Zu- und Abschlägen nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 abgesehen, dürfen im Einkommensteuerbescheid die Einkünfte nicht in einer vom für die betreffende Einkunftsquelle ergangenen Feststellungsbescheid abweichenden Höhe angesetzt werden.
- 39 Geht es also bei Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 um den Verfahrenstitel, der es grundsätzlich ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren, der aber nur wegen der eingetretenen Bemessungsverjährung nicht zur Berichtigung der



ursprünglichen Steuervorschreibung führen kann, so ist für den gegenständlichen Fall zu beachten, dass die Verjährung zwar in Bezug auf die Einkommensteuer(verfahren) der Revisionswerberin - jeweils für die Jahre 2005 bis 2010 - zu prüfen ist, der in Rede stehende Verfahrenstitel aber in Bezug auf das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 188 BAO.

40 Für den revisionsgegenständlichen Fall eines aus mangelnder Sorgfalt unterlassenen Ansatzes eines Anlagegutes im Anlageverzeichnis und der damit einhergehenden unterlassenen Geltendmachung der AfA ist allerdings zu beachten, dass dieser Umstand für die Revisionswerberin grundsätzlich keinen Wiederaufnahmeanspruch bedeutet.

41 Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, hat ein Antrag auf Wiederaufnahme - bei Geltendmachung des Wiederaufnahmetatbestandes der neu hervorgekommenen Tatsachen - nämlich insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel für den Steuerpflichtigen „neu hervorgekommen sind“. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem derartigen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht der antragstellenden Person zu beurteilen ist (vgl. VwGH 23.3.2022, Ra 2021/15/0100, mwN). Tatsachen, die der Revisionswerberin schon immer bekannt gewesen sind (wie hier das Vorhandensein weiterer Gebäude), deren steuerliche Berücksichtigung sie aber unterlassen hat, eröffnen ihr daher keinen Antrag auf Wiederaufnahme. Die Kenntnis eines Rechtsvertreters ist dabei der antragstellenden Person zuzurechnen. Geht es um den Wiederaufnahmeantrag einer Personenvereinigung (Vermietungsgemeinschaft) betreffend das Feststellungsverfahren ist auch der Kenntnisstand des Vertreters der Personenvereinigung einzubeziehen.

42 Schließlich liegt die iZm einer Bilanzberichtigung erfolgende Vornahme von Zu- oder Abschlägen zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes im Ermessen der Behörde bzw. des Verwaltungsgerichts („Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes *kann* ...“; siehe bereits VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0072).



- 43 Vor diesem Hintergrund erinnert der Verwaltungsgerichtshof daran, dass vom BFG daher in einem Berichtigungsfall auch umfassende Ermessensüberlegungen für und gegen die Vornahme von Zu- oder Abschlägen anzustellen sind. Das BFG muss dabei zu den diesbezüglichen Ermessensparametern erforderlichenfalls ergänzende Ermittlungen und Feststellungen treffen und auf dieser Grundlage im Sinne des § 279 BAO entscheiden, ob Zu- oder Abschläge vorzunehmen sind (vgl. zur vollen Kognition des BFG in Ermessensfragen VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063, mwN).
- 44 Dabei fällt im Revisionsfall auf, dass schon nach dem eigenen Vorbringen der Revisionswerberin das Unterlassen der jährlichen AfA auf ein besonderes Maß an mangelnder Sorgfalt bei überschaubarem Rechenwerk zurück zu führen sei. Es sei zu bedenken, dass in diesem Fall die AfA von zwei der sechs Gebäude, sohin ca. 1/3 der jährlichen Gebäude-AfA nicht angesetzt worden sei. Die Revisionswerberin bringt dazu weiters vor, im Rahmen der Erstellung der jährlichen Überschussrechnung könne keine ausreichende Sorgfalt attestiert werden, weil außer den sechs Gebäuden samt Grund und Boden, von denen zwei nicht erfasst worden seien, das Anlagenverzeichnis der Vermietungsgemeinschaft nur, und das in sehr untergeordnetem Ausmaß, aus Betriebs-/Geschäftsausstattung bestehe.
- 45 Es ist aber nicht Aufgabe des Zu- und Abschlagsmechanismus nach § 4 Abs. 2 EStG 1988, für jedwede Form der Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt bei Erstellung des Rechenwerks Abhilfe zu schaffen.
- 46 Bei der Ermessensübung sind auch Sorgfaltsverletzungen der Vertreter der Revisionswerberin zu berücksichtigen. Zudem kann auch darauf Bedacht genommen werden, ob im Jahr 1998 die nicht „aktivierten“ Herstellungskosten unmittelbar einkünftermindernd berücksichtigt worden sind.
- 47 Darauf hinzuweisen ist, dass das angefochtene Erkenntnis nicht klar darlegt, ob die Revisionswerberin im Jahr 2005 ihre Miteigentumsanteile durch einen unentgeltlichen oder einen entgeltlichen Vorgang erworben hat; das BFG unterstellt aber offensichtlich einen unentgeltlichen Erwerb. Für den Fall eines



entgeltlichen Erwerbes wäre zu prüfen, ob das von der Revisionswerberin aufgewendete Entgelt allenfalls den anderen bebauten Grundstücken der Vermietungsgemeinschaft zugeordnet worden ist.

- 48 Im Fall eines entgeltlichen Erwerbes wäre im Übrigen in Bezug auf die Revisionswerberin die älteste unrichtige „Bilanzierung“ ohnedies erst für das Jahr 2005 erfolgt, indem 2005 das Entgelt der Revisionswerberin unrichtig (oder ein Teil ihres Entgelts gar nicht) den Wirtschaftsgütern der Vermietungsgemeinschaft zugeordnet worden ist.
- 49 Das BFG wird sich daher im fortgesetzten Verfahren den angesprochenen Fragen widmen müssen.
- 50 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich sohin nach dem Gesagten als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.
- 51 Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.
- 52 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 29. September 2022

