

Vertiefungskurs Steuerrecht

Seminar Spezialfragen des Steuerrechts

**Prof. Karoline Spies / Philipp Scharizer / Iris Tschatsch
Thomas Frenkenberger / Severin Schragl / Bence Péter Komár
Juliane Beverungen**

SoSe 2024 | LV 4044

Fallsammlung

EAS 3445, (Keine) Homeoffice-Betriebsstätte einer geschäftsleitenden Holding

Übt eine in Österreich ansässige, im Rechnungswesen beschäftigte Mitarbeiterin einer in Deutschland ansässigen geschäftsleitenden Holding-AG ihre Tätigkeit dauerhaft drei Tage die Woche in den Räumlichkeiten der AG in Deutschland und zwei Tage die Woche in ihrer Privatwohnung (Homeoffice) in Österreich aus, so stellt sich die Frage, ob die Holding-AG in dieser Konstellation in Österreich eine Betriebsstätte gemäß [Art. 5 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) begründet.

Gegen das Vorliegen einer Betriebsstätte würde jedenfalls sprechen, wenn die Tätigkeit lediglich sporadisch oder gelegentlich im Homeoffice ausgeübt oder sie eine Hilfstätigkeit darstellen würde (OECD-MK Art. 5 Z 18). Bei einer Nutzung des Homeoffice an zwei Tagen pro Woche kann nicht von einer bloß gelegentlichen Nutzung ausgegangen werden (VPR 2021 Rz 262). Darüber hinaus kann eine Tätigkeit nur dann als bloße Hilfstätigkeit im Sinne des [Art. 5 Abs. 4 DBA-Deutschland](#) angesehen werden, wenn sie nicht das Kerngeschäft der Gesellschaft bildet. Im Falle einer Tätigkeit im Rechnungswesen bei einer geschäftsleitenden Holding, die selbst keine Tätigkeiten im operativen Kerngeschäft des Konzerns (insb. keine Forschung und Entwicklung, keine Produktion, keinen Vertrieb etc.), wohl aber die für geschäftsleitende Holdinggesellschaften übliche Vielzahl typischer Zentraldienstleistungen (zB Rechnungswesen, Legal, IT, Personal etc.) gegenüber verbundenen Unternehmen erbringt, wäre eine Hilfstätigkeit zu verneinen (EAS 3432 mit Verweis auf OECD-MK Art. 5 Z 61).

Durch die Tätigkeit im Homeoffice kann nach der geltenden österreichischen Verwaltungspraxis grundsätzlich eine faktische Verfügungsmacht über eine inländische feste örtliche Einrichtung begründet werden (zuletzt EAS 3415). Auf Grundlage des OECD-MK in der geltenden Fassung 2017 wäre aber eine solche Verfügungsmacht grundsätzlich zu verneinen, wenn der Arbeitgeber vom Mitarbeiter die Tätigkeit im Homeoffice nicht verlangt, indem er dem Mitarbeiter einen Arbeitsplatz zur ständigen Benutzung zur Verfügung stellt und dieser auch tatsächlich genutzt wird (OECD-MK Art. 5 Rz 18 f). Bei einer Tätigkeit von drei Tagen pro Woche an einem ständig zur Verfügung stehenden eigenen Arbeitsplatz beim Arbeitgeber wird davon auszugehen sein, dass der Arbeitgeber

das Arbeiten im Homeoffice nicht verlangt und daher keine faktische Verfügungsmacht über das Homeoffice vorliegt. Somit wird keine Betriebsstätte gemäß [Art. 5 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) begründet.

Der OECD-MK lässt indessen offen, ob das Kriterium des „Nicht-Verlangens“ bei Führungspersonal oder leitenden Angestellten (wie etwa bei einer Finanzvorständin) gleichermaßen gegen die Begründung einer Betriebsstätte spricht. Daher ist diese Frage aus heutiger Sicht auf internationaler Ebene noch ungeklärt. Alleine der Umstand, dass die Homeoffice-Tätigkeit auf Wunsch der Mitarbeiterin erfolgt, ist für die Beurteilung einer Betriebsstätte in einem solchen Fall nicht maßgeblich.

Bundesministerium für Finanzen, 7. Juli 2023

Urteil vom 28. June 2023, I R 43/20

Keine Geltung der KonsVerLUXV für das DBA-Luxemburg 2012 - Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Fahrers von Linienbussen

ECLI:DE:BFH:2023:U.280623.IR43.20.0

BFH I. Senat

DBA LUX 2012 Art 14 Abs 1 S 1, KonsVerLUXV § 1, KonsVerLUXV § 7 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 162 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 07. October 2020, Az: 1 K 1272/18

Leitsätze

1. Die KonsVerLUXV gilt nur für das DBA-Luxemburg 1958/2009, nicht aber auch für das DBA-Luxemburg 2012.
2. Die Regelung in Nr. 4 Buchst. a der Konsultationsvereinbarung zwischen den Finanzbehörden Deutschlands und Luxemburgs vom 07.09.2011, nach der Arbeitslohn, der auf Arbeitstage entfällt, an denen der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit teilweise in dem Vertragsstaat ausgeübt hat, in dem der Arbeitgeber des Berufskraftfahrers seinen Wohnsitz hat, und teilweise in dem Vertragsstaat, in dem der Berufskraftfahrer seinen Wohnsitz hat, "unabhängig von der jeweiligen Verweildauer" zu gleichen Teilen auf den Ansässigkeitsstaat des Berufskraftfahrers und auf den Wohnsitzstaat des Arbeitgebers aufgeteilt wird, verstößt gegen den Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 und ist daher für dessen Auslegung nicht maßgeblich.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 07.10.2020 - 1 K 1272/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, mit welchem Anteil das Gehalt des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zu versteuern ist.
- 2 Der verheiratete, im Inland wohnhafte Kläger war in den Jahren 2015 und 2016 (Streitjahre) als Linienbusfahrer bei der Firma X mit Sitz im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg) beschäftigt. Hieraus erzielte der mit seiner Ehefrau zusammenveranlagte Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 3 Im Streitjahr 2015 betrug der Bruttoarbeitslohn ... €. Darin waren enthalten Zuschläge für Nacht-, Feiertags- oder Sonntagsarbeit in Höhe von ... €. In der Einkommensteuererklärung für 2015 erklärte der Kläger in der Anlage N (nach Abzug der Zuschläge) einen steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn von ... € und einen steuerfreien, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn aus Luxemburg in Höhe von ... €. Zudem erklärte er Werbungskosten in Höhe von ... €, wovon er ... € dem inländischen Arbeitslohn und ... € den Progressionseinkünften zuordnete. Der Kläger gab an, insgesamt 109 343 Minuten gearbeitet zu haben, wovon 26 315 Minuten (entspricht 24,07 %) auf seine Tätigkeit in Deutschland entfallen seien. Zum Nachweis legte er tägliche Dienstpläne vor.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nahm hingegen anhand der eingereichten Unterlagen eine taggenaue Zuordnung wie folgt vor:
- 33 Arbeitstage ausschließlich Luxemburg
 - 2 Arbeitstage ausschließlich Deutschland
 - 198 Arbeitstage sowohl Deutschland als auch Luxemburg
- 5 Unter Berufung auf § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) erlassenen Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 09.07.2012 --KonsVerLUXV-- (BGBI I 2012, 1484, BStBl I 2012, 693) wies das FA die Arbeitstage, an denen der Kläger sowohl in Deutschland als auch in Luxemburg tätig war, beiden Staaten jeweils zu 50 % zu. Danach ergab sich für das Streitjahr 2015 folgende Verteilung: 56,65 % (132 Arbeitstage) Luxemburg und 43,35 % (101 Arbeitstage) Deutschland. Im Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 20.03.2017 wurde der im Inland zu versteuernde Arbeitslohn mit ... € und die darauf entfallenden Werbungskosten mit ... € angesetzt; dem Progressionsvorbehalt wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ... € (... € abzüglich Werbungskosten in Höhe von ... €) unterworfen.
- 6 Im Streitjahr 2016 betrug der Bruttoarbeitslohn ... €. Darin waren enthalten Zuschläge für Nacht-, Feiertags- oder Sonntagsarbeit in Höhe von ... €. In der Einkommensteuererklärung für 2016 erklärte der Kläger in der Anlage N (nach Abzug der Zuschläge) einen steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn von ... € (46,23 %) und einen steuerfreien, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn aus Luxemburg in Höhe von ... € (53,77 %). Zudem erklärte er Werbungskosten in Höhe von ... €, wovon er ... € dem inländischen Arbeitslohn und ... € den Progressionseinkünften zuordnete. Anhand monatlicher Arbeitsauflistungen wurde vom Steuerberater eine taggenaue Zuordnung wie folgt vorgenommen:
- 19 Arbeitstage ausschließlich Luxemburg
 - 233 Arbeitstage sowohl Deutschland als auch Luxemburg
- 7 Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß mit Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 11.12.2017. Kurz zuvor hatte aber der Kläger eine geänderte Einkommensteuererklärung übermittelt, in der er einen steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn von ... € (hierzu Werbungskosten in Höhe von ... €) und einen steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn aus Luxemburg in Höhe von ... € (hierzu Werbungskosten in Höhe von ... €) erklärte. Der Kläger gab an, insgesamt 120 960 Minuten gearbeitet zu haben, wovon 19 951 Minuten (entspricht 16,49 %) auf seine Tätigkeit in Deutschland und 101 009 Minuten auf seine Tätigkeit in Luxemburg entfallen seien. Zum Nachweis legte er monatliche Arbeitsauflistungen vor, in denen die Zahl der Arbeitstage und die nach der jeweils gefahrenen Buslinie planmäßig in Deutschland gefahrenen Minuten angegeben waren.
- 8 Nachdem es bereits mit Einspruchsentscheidung vom 24.05.2017 den Einspruch für 2015 zurückgewiesen hatte, lehnte das FA am 15.12.2017 die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2016 ab und wies den Einspruch gegen den Steuerbescheid mit Einspruchsentscheidung vom 26.02.2018 als unbegründet zurück.
- 9 Der dagegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 88 veröffentlichtem Urteil nur zu einem kleinen --einen anderen Streitpunkt betreffenden-- Teil statt. In Bezug auf die vom FA vorgenommene Zuordnung der Besteuerungsrechte für den Arbeitslohn hat das FG die Klage als unbegründet abgewiesen.
- 10 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er die Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Das FA hat die seinerseits zunächst eingelegte Revision mit Schriftsatz vom 15.06.2023 zurückgenommen.
- 11 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 07.10.2020 - 1 K 1272/18 aufzuheben, soweit es die Klage abgewiesen hat, und 1.) die Einspruchsentscheidung des FA vom 24.05.2017 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 20.03.2017 dahingehend zu ändern, dass die Aufteilung des Gehaltsanteils, der auf Deutschland entfällt, entsprechend der Einkommensteuererklärung vorgenommen wird, sowie 2.) den Ablehnungsbescheid des FA vom 15.12.2017 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26.02.2018

aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 11.12.2017 dahingehend zu ändern, dass die Aufteilung des Gehaltsanteils, der auf Deutschland entfällt, entsprechend der Einkommensteuererklärung vorgenommen wird.

- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Das BMF ist dem Verfahren beigetreten; es hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dieses ist unzutreffend davon ausgegangen, dass der Arbeitslohn, den der Kläger in den Streitjahren für Tage bezogen hat, an denen er teilweise in Deutschland und teilweise in Luxemburg gearbeitet hat, im Wege einer Schätzung jeweils hälftig auf Deutschland und Luxemburg aufzuteilen sei.
- 15 1. Der Kläger war aufgrund seines inländischen Wohnsitzes in den Streitjahren unbeschränkt steuerpflichtig und unterlag daher mit allen Einkünften der Einkommensteuer (§ 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung --EStG--). Auf die von ihm erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) findet Art. 14 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23.04.2012 (BGBl II 2012, 1403, BStBl I 2015, 8) --DBA-Luxemburg 2012-- Anwendung. Danach können vorbehaltlich der Art. 15 bis 19 des Abkommens Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. In dem letztgenannten Fall wird die Doppelbesteuerung bei in Deutschland ansässigen Personen durch Freistellung der Löhne von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer vermieden (Art. 22 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012).
- 16 2. Bei der Bestimmung des Tätigkeitsstaats im Sinne des Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 --der Art. 15 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) nachgebildet ist-- kommt es nach dem eindeutigen Abkommenswortlaut allein auf den Ort der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit an (Tätigkeitsortprinzip, vgl. zuletzt Senatsurteil vom 16.01.2019 - I R 66/17, BFH/NV 2019, 1067; Senatsbeschluss vom 01.06.2022 - I R 45/18, BFHE 277, 274, BStBl II 2022, 646). Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort die nichtselbständige Tätigkeit ausgeübt wird, ist auf den Arbeitsort abzustellen. Dieser befindet sich dort, wo der Arbeitnehmer sich zur Ausübung seiner Tätigkeit tatsächlich aufhält; ausschlaggebend hierfür ist seine physische Anwesenheit im Tätigkeitsstaat (vgl. Senatsurteile vom 25.11.2014 - I R 27/13, BFHE 248, 153, BStBl II 2015, 448, m.w.N.; vom 16.01.2019 - I R 66/17, BFH/NV 2019, 1067).
- 17 Für grenzüberschreitend tätige Berufskraftfahrer, deren Arbeitsort dort ist, wo sie sich mit den ihnen anvertrauten Fahrzeugen jeweils physisch aufhalten, folgt hieraus, dass das Arbeitsentgelt aufzuteilen ist (vgl. Senatsurteile vom 29.01.1986 - I R 22/85, BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479; vom 31.03.2004 - I R 88/03, BFHE 206, 64, BStBl II 2004, 936; Senatsbeschluss vom 22.01.2002 - I B 79/01, BFH/NV 2002, 902); das gilt auch für den Fall, dass der Kraftfahrer an einem Arbeitstag nur stundenweise in einem Staat tätig geworden ist (Senatsurteil vom 29.01.1986 - I R 22/85, BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479; Senatsbeschluss vom 01.06.2022 - I R 45/18, BFHE 277, 274, BStBl II 2022, 646; vgl. auch Senatsurteil vom 25.11.2014 - I R 27/13, BFHE 248, 153, BStBl II 2015, 448).
- 18 3. Das FG hat --ohne dass insoweit Streit zwischen den Beteiligten besteht-- die Handhabung des FA bestätigt, wonach die Tage, an denen der Kläger ausschließlich in Luxemburg tätig war, von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (2015: 33 Arbeitstage; 2016: 19 Arbeitstage) ausgenommen und die Tage, an denen der Kläger ausschließlich in Deutschland tätig war (2015: 2 Arbeitstage), dem deutschen Besteuerungsrecht unterworfen waren. Die zwischen den Beteiligten streitigen Arbeitstage, an denen der Kläger sowohl in Deutschland als auch Luxemburg tätig war (grenzüberschreitende Linienfahrten), hat es im Ergebnis im Schätzungswege hälftig geteilt (2015: 198 Arbeitstage; 2016: 233 Arbeitstage). Diese Handhabung hält einer revisionsgerichtlichen Überprüfung indessen nicht stand.
- 19 a) Es ist zwar zutreffend, dass die erforderliche Aufteilung des Arbeitslohns nach dem physischen Aufenthalt dann

im Wege der Schätzung nach § 162 der Abgabenordnung vorgenommen werden kann, wenn keine geeigneten Nachweise zum jeweiligen Grenzübertritt vorgelegt werden (vgl. Senatsbeschluss vom 01.06.2022 - I R 45/18, BFHE 277, 274, BStBl II 2022, 646).

- 20** b) Das FG hat die vom Kläger vorgelegten Unterlagen aber zu Unrecht als ungeeignete Schätzungsgrundlage angesehen. Der Kläger hat für 2015 tägliche Dienstpläne (samt daraus für jede Fahrt abgeleiteter Ermittlung der auf dem jeweiligen Staatsgebiet ausgeübten Arbeitszeit) und für 2016 monatliche Arbeitsauflistungen, in denen die Zahl der Arbeitstage und die --nach der jeweils gefahrenen Buslinie-- planmäßig in Deutschland gefahrenen Minuten angegeben waren, vorgelegt. Das FG hat diese Unterlagen als zum Nachweis der im jeweiligen Vertragsstaat ausgeübten Arbeitszeit prinzipiell ungeeignet verworfen und konkrete Ermittlungen und Nachweise der tatsächlichen Fahrtzeiten für jede einzelne Fahrt gefordert. Zu den vorgelegten Dienstplänen hat es insbesondere ausgeführt, es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass sich die Verkehrslage je nach Tageszeit und Unfallgeschehen täglich anders darstelle. Abgesehen davon, dass sich tageweise Veränderungen der Verkehrsverhältnisse auf beiden Seiten der Grenze ereignen können und sich wahrscheinlich über die Zeit hin ausgleichen, ist es jedenfalls nicht nachvollziehbar, weshalb die vom FG vorgenommene hälftige Aufteilung der Arbeitszeiten näher an der Realität liegen sollte, als die vom Kläger vorgenommene Ermittlung der nach Dienstplänen beziehungsweise nach der jeweils gefahrenen Buslinie planmäßig in Deutschland gefahrenen Minuten. Es ist insoweit unzutreffend, dass die vorgelegten Unterlagen als Schätzungsgrundlage ungeeignet sind. Vielmehr ist es Aufgabe des FG, die vorgelegten Unterlagen --jedenfalls stichprobenweise-- auf ihre Plausibilität zu prüfen und gegebenenfalls auf ihrer Grundlage eine Schätzung vorzunehmen.
- 21** 4. An diesem Ergebnis ändern weder § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV noch die diesem zugrunde liegende Konsultationsvereinbarung zwischen den Finanzverwaltungen der beiden Vertragsstaaten etwas.
- 22** a) Nach § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV wird Arbeitsentgelt, das auf Arbeitstage entfällt, an denen der Berufskraftfahrer, der Lokomotivführer oder das Begleitpersonal seine Tätigkeit teilweise in dem Vertragsstaat ausgeübt hat, in dem der Arbeitgeber des Berufskraftfahrers, des Lokomotivführers oder des Begleitpersonals seinen Wohnsitz hat, und teilweise in seinem Ansässigkeitsstaat, unabhängig von der jeweiligen Verweildauer zu gleichen Teilen auf den Ansässigkeitsstaat des Berufskraftfahrers, des Lokomotivführers oder des Begleitpersonals und auf den Wohnsitzstaat des Arbeitgebers aufgeteilt.
- 23** Die Regelung ist jedoch bereits aufgrund des eigenen Geltungsanspruchs der Verordnung nicht auf das im Streitfall maßgebliche DBA-Luxemburg 2012 anwendbar. Nach § 1 KonsVerLUXV gilt als Abkommen im Sinne der Verordnung vielmehr (nur) das zuletzt durch Protokoll vom 11.12.2009 (BGBl II 2010, 1151, BStBl I 2011, 838) geänderte Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 23.08.1958 (BGBl II 1959, 1270, BStBl I 1959, 1023) --DBA-Luxemburg 1958/2009--. Eine Erstreckung auf das DBA-Luxemburg 2012 enthält die Verordnung nicht. Soweit das BMF dazu ausgeführt hat, dass sich der Inhalt des Abkommens, bezogen auf den für den Streitfall relevanten Teil, nicht geändert habe und die Verhandlungsführer deshalb von einer Fortgeltung des § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV ausgegangen seien, ändert das nichts daran, dass es an einer Erstreckung der KonsVerLUXV auf das DBA-Luxemburg 2012 durch den Ordnungsgeber fehlt. Die in der KonsVerLUXV wiedergegebene Verwaltungspraxis ist auch nicht --was nahegelegen hätte-- in das neue Abkommen selbst aufgenommen oder in einer Protokollerklärung dazu festgehalten worden. Überdies würde § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV im Falle seiner Anwendbarkeit gegen höherrangiges Recht --nämlich gegen Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012-- verstoßen, wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt.
- 24** b) Die von § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV übernommene, zwischen den Finanzverwaltungen der beiden Vertragsstaaten geschlossene Konsultationsvereinbarung vom 07.09.2011 (Verständigungsvereinbarung zum Abkommen vom 23.08.1958 in der Fassung des Ergänzungsprotokolls vom 15.06.1973 und des Änderungsprotokolls vom 11.12.2009 zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen betreffend die Besteuerung der Löhne von Berufskraftfahrern, Lokomotivführern und Begleitpersonal, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig und für ein in dem anderen Vertragsstaat ansässiges Unternehmen tätig sind, BStBl I 2011, 850) taugt ebenfalls nicht als Rechtsgrundlage für eine vom jeweiligen Ort der Arbeitsausübung unabhängige, pauschale hälftige Aufteilung der Besteuerungsrechte.
- 25** Zwar bestimmt Nr. 10 der Konsultationsvereinbarung, dass die Vereinbarung dann, wenn das Abkommen vom 23.08.1958 durch ein neues Abkommen ersetzt wird, entsprechend auf das neue Abkommen anzuwenden ist. Jedoch

verstößt der Inhalt der Konsultationsvereinbarung gegen den Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 und kann daher für die Auslegung der Abkommensvorschrift nicht maßgeblich sein.

- 26** aa) Zur Beseitigung von Schwierigkeiten bei der Abgrenzung des Besteuerungsrechts nach dem Ausübungsort der nichtselbständigen Tätigkeit von Berufskraftfahrern, die in einem der Vertragsstaaten ansässig sind und ihre nichtselbständige Tätigkeit für einen in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Arbeitgeber ausüben, hatten die Vertragsstaaten zunächst eine auf Art. 26 Abs. 3 DBA-Luxemburg 1958 basierende und mit BMF-Schreiben vom 10.05.2005 (BStBl I 2005, 696) veröffentlichte Konsultationsvereinbarung getroffen. Diese wurde später durch die Konsultationsvereinbarung vom 07.09.2011 ersetzt. Die Konsultationsvereinbarung erfasst nunmehr auch Lokomotivführer und Begleitpersonal. Nach deren Nr. 4 Buchst. a wird der Arbeitslohn, der auf Arbeitstage entfällt, an denen der Berufskraftfahrer, der Lokomotivführer oder das Begleitpersonal seine Tätigkeit teilweise in dem Vertragsstaat ausgeübt hat, in dem der Arbeitgeber des Berufskraftfahrers, des Lokomotivführers oder des Begleitpersonals seinen Wohnsitz hat, und teilweise in dem Vertragsstaat, in dem der Berufskraftfahrer, der Lokomotivführer oder das Begleitpersonal seinen Wohnsitz hat, unabhängig von der jeweiligen Verweildauer des Berufskraftfahrers, des Lokomotivführers oder des Begleitpersonals in den einzelnen Staaten, zu gleichen Teilen auf die entsprechenden Staaten aufgeteilt.
- 27** bb) Nach der ständigen Senatsrechtsprechung (u.a. Urteile vom 02.09.2009 - I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326; vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54) ist es zwar nicht ausgeschlossen, die Abkommenspraxis der Vertragsstaaten, wie sie in einer Konsultationsvereinbarung zum Ausdruck kommt, bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen. In Einklang damit stehen die Grundsätze zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 --WÜRV-- (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757). Ein Vertrag ist danach nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Außer dem bei der Auslegung zu berücksichtigenden und in Art. 31 Abs. 2 WÜRV näher beschriebenen systematischen "Zusammenhang" sind nach Art. 31 Abs. 3 WÜRV in gleicher Weise zu berücksichtigen: a) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen sowie b) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht.
- 28** So gesehen können ein übereinstimmendes Abkommensverständnis und eine gemeinsame "Übung" der beteiligten Finanzverwaltungen für eine Abkommensauslegung bedeutsam sein, das aber immer nur insofern, als sie nicht dem Wortlaut des Abkommens zuwiderlaufen (vgl. Senatsurteile vom 27.08.2008 - I R 64/07, BFHE 222, 553, BStBl II 2009, 97; vom 02.09.2009 - I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387). Der Abkommenswortlaut stellt in abschließender Weise die Grenzmarke für das richtige Abkommensverständnis dar (Senatsurteile in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326). Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, dann kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden (Senatsurteile in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; in BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326; vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54). Diese Handhabung allein entspricht dem Gesetzesvorbehalt und dem Prinzip der Gewaltenteilung (vgl. auch Senatsurteil vom 11.07.2018 - I R 44/16, BFHE 262, 354, BStBl II 2023, 430 zu den Grenzen der Wirkung des OECD-Musterkommentars auf die Abkommensauslegung).
- 29** cc) Die von den Verwaltungen intendierte pauschal hälftige Aufteilung der Besteuerungsrechte bewegt sich nicht innerhalb des Wortlauts des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012. Danach können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat "ausgeübt".
- 30** Bei den in der Konsultationsvereinbarung genannten Berufsgruppen kommt es bei der Arbeitsausübung --anders als bei anderen Berufsgruppen-- zwar regelmäßig täglich zur gegebenenfalls sogar mehrfachen Überschreitung der Landesgrenzen, weshalb eine einfache und eine Doppel- beziehungsweise Nichtbesteuerung vermeidende Handhabung zweckmäßig erscheint. Indessen aber ordnet die Konsultationsvereinbarung die hälftige Aufteilung --nach Auffassung des BMF im Sinne einer unwiderleglichen Vermutung-- "unabhängig von der jeweiligen Verweildauer" an. Es ist offensichtlich, dass dieser Inhalt mit dem durch Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 ausdrücklich angeordneten Tätigkeitsortprinzip unvereinbar ist und den Abkommenswortlaut überschreitet.

- 31** 5. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif, da der Senat als Revisionsgericht die vom Kläger eingereichten Unterlagen zur Ermittlung des zeitlichen Umfangs der im jeweiligen Vertragsstaat ausgeübten Arbeit nicht selbst überprüfen kann. Es ist insoweit Aufgabe des FG, dieser Aufgabe im zweiten Rechtsgang nachzukommen und gegebenenfalls auf Basis der überprüften Unterlagen eine realitätsgerechte Schätzung vorzunehmen.
- 32** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. 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





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Freistadt Rohrbach Urfahr in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. September 2021, Zl. RV/5100376/2018, betreffend Haftung Lohnsteuer und Festsetzung Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 bis 2015 (mitbeteiligte Partei: W GmbH in L, vertreten durch Dr. Josef Schlager in 4040 Linz, Freistädter Straße 307), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Unternehmensgegenstand der mitbeteiligten GmbH ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - die Ausübung des Ziviltechnikerberufes mit der Befugnis eines Ingenieurkonsulenten für das Bauwesen. Die GmbH wurde im Jahr 2010 durch Gesellschaftsvertrag gegründet; in sie wurde eine zuvor bestehende KEG eingebracht. An ihrem Stammkapital waren im Streitzeitraum die Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH wie folgt beteiligt: 1) DI RW zu 23,5 %; 2) DI JW zu 23,5 %; 3) DI PW zu 22,5 % und 4) DI PS zu 22,5 %. Die restlichen Anteile von insgesamt 8 % hielten je zu 4 % die Ehefrau von DI RW und die Ehefrau von DI JW.
- 2 Bis 30. Juni 2013 bestanden alte Geschäftsführerverträge, nach denen die Gesellschafter-Geschäftsführer Angestellte der GmbH und Dienstnehmer iSd § 25 EStG 1988 waren; die an sämtliche Geschäftsführer gewährten Vergütungen und Sachbezüge (Privatnutzung je eines firmeneigenen PKW sowie Parkplatzkosten) wurden lohnsteuerpflichtig samt den Lohnnebenkosten (DB und Kommunalsteuer) mittels Lohnverrechnung (inkl. Erstellung der L16) abgerechnet. Ab 1. Juli 2013 kam es zu einer Änderung, indem mit jedem der



vier Gesellschafter ein (inhaltsgleicher) neuer Geschäftsführervertrag abgeschlossen wurde, der auszugsweise wie folgt lautete:

„1 Vertragsdauer

- (1) Das Anstellungsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.
- (2) Das Anstellungsverhältnis kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten aufgekündigt werden, es endet aber jedenfalls mit dem Ausscheiden als Gesellschafter.
- (3) Im Falle der Abberufung als Geschäftsführer gilt dies zugleich auch als Ausspruch der Kündigung dieses freien Dienstverhältnisses, sofern nicht ausdrücklich im Abberufungsbeschluss eine andere Beendigung genannt wird.
- (4) Die Auflösung aus wichtigem Grund ist in jedem Fall für beide Vertragsteile möglich. Ein wichtiger Grund, der in jedem Fall zur Auflösung des Vertragsverhältnisses berechtigt, ist der Verlust der Befugnis als Ziviltechniker, im Falle einer Suspendierung wird der Geschäftsführer die Geschäftsführung bis zur endgültigen Klärung selbst zurückzulegen.

2 Allgemeine Rechtsstellung des Geschäftsführers

- (1) Der Geschäftsführer ist in seiner Tätigkeit eigenverantwortlich, weisungsungebunden und frei von persönlicher Abhängigkeit, die Gesellschaft hat daher ihm gegenüber auch kein arbeitsbezogenes Weisungsrecht.
- (2) Der Geschäftsführer ist somit nicht an bestimmte Dienstzeiten gebunden, er ist berechtigt, sich den Ablauf seiner Arbeit selbst einzuteilen und jederzeit zu ändern.
- (3) Der Geschäftsführer ist - seiner Weisungsungebundenheit entsprechend -berechtigt, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen. Den tatsächlichen Umfang seiner Tätigkeit für die Gesellschaft bestimmt der Geschäftsführer somit durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen selbst.
- (4) Der Geschäftsführer ist nicht an einen bestimmten Arbeitsort und an die Verwendung bestimmter Arbeitsmittel der Gesellschaft gebunden, die Gesellschaft wird ihm jedoch ermöglichen, ihre Infrastruktur zur Durchführung seiner Tätigkeit zu nutzen.

3 Tätigkeit/Aufgaben

Neben der Erfüllung der gesetzlich vorgesehenen Aufgaben wird der Geschäftsführer für die Gesellschaft überwiegend Leistungen im Rahmen von Kunden-Projekten erbringen, wobei zu seinen Aufgaben insbesondere folgende Tätigkeiten gehören:

Akquisition von neuen Aufträgen



- Kaufmännische Abwicklung der von ihm übernommenen Aufträge
- Technische Projektleitung
- Mitarbeiterführung
- Ingenieurmäßige Bearbeitung von Projekten
- Baustellenüberwachung
- Erstellen von Gutachten
- Beratung von Kunden

Der Geschäftsführer bestätigt, dass er als berufsbefugter Ziviltechniker zur Durchführung dieser Tätigkeiten berechtigt ist.

4 Honorar

(1) Der Geschäftsführer erhält als Entgelt für seine gesamte Tätigkeit einen monatlichen Bruttobezug von € 5.500,00, der zwölf Mal jährlich zu Beginn eines jeden Monats ausbezahlt wird.

(2) Der vorstehende Betrag ist wertgesichert, als Maß zur Berechnung der Wertbeständigkeit dient der von Statistik Austria monatlich verlautbarte Verbraucherpreisindex 2010 oder ein an seine Stelle tretender Index. Als Bezugsgröße für den vorliegenden Vertrag dient die für Juni 2013 errechnete Indexzahl. Die sich aufgrund dieser Berechnung neu ergebenden Beträge sind auf volle Euro aufzurunden. [...]“

3 Der Gesellschaftsvertrag der mitbeteiligten GmbH in der ab 1. Juli 2013 geltenden Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

„7. Geschäftsführung und Vertretung:

7.1 Die Gesellschaft wird durch einen oder mehrere Geschäftsführer, welche von den Gesellschaftern bestellt und abberufen werden, vertreten.

7.2 Jeder Geschäftsführer vertritt selbständig, soweit nichts Abweichendes beschlossen wird. Die Gesellschafterversammlung kann auch beschließen, dass ein Geschäftsführer in Gemeinschaft mit einem Prokuristen vertreten kann.

7.3 Die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft ist ausschließlich Gesellschaftern mit ausgeübter Ziviltechnikerbefugnis vorbehalten.

7.4 In Geschäftsfällen, in denen fachverschiedene Befugnisse mehrerer Ziviltechniker erforderlich sind, haben die Geschäftsführer jener betroffenen fachlichen Befugnisse jedenfalls gemeinsam zu handeln.

7.5 Die Geschäftsführer sind verpflichtet, einander wechselseitig über Auftragserteilungen, Absprachen und Vereinbarungen mit Auftraggebern und



in allen bedeutenden Angelegenheiten eines Ziviltechnikerbüros zu informieren.

8. Generalversammlung:

8.1 Die nach dem Gesetz und dem Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern vorbehaltenen Beschlüsse werden in Generalversammlungen gefasst. Die schriftliche Beschlussfassung gemäß § 34 GmbHG ist zulässig.

8.2 Die Generalversammlungen finden am Ort des Sitzes der Gesellschaft statt. Eine Generalversammlung hat wenigstens einmal jährlich zur Beschlussfassung über den Jahresabschluss innerhalb von acht Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres stattzufinden.

8.3 Die Einberufung der Generalversammlung erfolgt durch den oder die Geschäftsführer mittels eingeschriebenen Briefes mit einer Ladungsfrist von mindestens zwei Wochen. Dabei sind der Tag der Aufgabe des Briefes zur Post und der Tag der Generalversammlung nicht mitzuzählen. Die Ladung ist gültig zugestellt, wenn sie mangels einer anderen, der Gesellschaft nachgewiesenen Anschrift, an die letzte dem Firmenbuch bekannt gegebene Adresse eines Gesellschafters gerichtet ist. Mit Zustimmung des jeweiligen Gesellschafters kann die Ladung auch durch persönliche Übergabe gegen Empfangsbestätigung erfolgen. Eine Verkürzung der Ladungsfrist ist nur mit Zustimmung des jeweils betroffenen Gesellschafters zulässig.

8.4 Die Vermehrung der den Gesellschaftern nach dem Vertrag obliegenden Leistungen, sowie die Verminderung von im Gesellschaftsvertrag Gesellschaftern eingeräumten Rechten kann nur mit Zustimmung der betroffenen Gesellschafter wirksam beschlossen werden.

8.5 Die Generalversammlung ist beschlussfähig, wenn wenigstens mehr als die Hälfte des Stammkapitals vertreten ist. Im Falle der Beschlussunfähigkeit einer Generalversammlung ist unter Hinweis auf deren Beschlussunfähigkeit eine zweite Versammlung einzuberufen, die auf Behandlung der Gegenstände der ersten einberufenen Generalversammlung beschränkt und ohne Rücksicht auf die Höhe des vertretenen Stammkapitals beschlussfähig ist. Darauf ist in der Einladung hinzuweisen.

8.6 Die Beschlüsse werden - soweit Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nicht zwingend etwas anderes bestimmen - durch Zwei-Drittel-Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst. Je € 100,- einer übernommenen Stammeinlage (Beträge unter € 100,- werden nicht gezählt) gewähren eine Stimme, doch muss jedem Gesellschafter mindestens eine Stimme zustehen.

8.7 Die Beschlüsse der Gesellschafter sind unverzüglich nach der Beschlussfassung schriftlich niederzulegen und geordnet von den Geschäftsführern aufzubewahren. Jedem Gesellschafter ist ohne Verzug nach Zustandekommen des Beschlusses eine Kopie des gefassten Beschlusses unter



Angabe des Tages der Aufnahme in die Niederschrift mittels eingeschriebenen Briefes zuzusenden (§ 40 GmbHG).

9. Qualifizierte Beschlusserfordernisse:

9.1 Folgende Beschlüsse bedürfen einer Mehrheit von 90 % der abgegebenen Stimmen:

- Änderung des Gesellschaftsvertrages einschließlich der Änderung des Unternehmensgegenstandes (a)
- Zustimmung zur Übertragung, Teilung oder Belastung eines Gesellschaftsanteils, Einräumung einer Unterbeteiligung und Eintritt eines stillen Gesellschafters (b)
- Beschlüsse über Fusionen sowie Maßnahmen nach dem Umgründungssteuergesetz und ähnlichen Normen (c)
- Bestellung von Geschäftsführern und Prokuristen (nicht die Abberufung) (d)
- Änderung des Stammkapitals (e)
- Neuaufnahme von Gesellschaftern (f)
- Beschlüsse über die Auflösung der Gesellschaft sowie die Aufgabe des Geschäftsbetriebes oder wesentlicher Teile hiervon und zwar auch durch Bestandgabe (g)
- Beschlüsse über die Veräußerung des gesamten Gesellschaftsvermögens oder wesentlicher Teile hiervon (h)
- Beschlüsse über die Vereinbarung eines Konkurrenzverbots oder die Entbindung vom Konkurrenzverbot (i)
- Erwerb oder Veräußerung von anderen Unternehmen oder von Beteiligung von solchen, Errichtung und Auflösung von Zweigniederlassungen (j)
- Versorgungszusagen jeder Art (k)
- Abschluss von Geschäften zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern (l)
- Abschluss und Änderung von Anstellungsverträgen mit den Geschäftsführern sowie die Festlegung deren Vergütung (m)
- Gewährung von Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen oder Pensionszusagen. (n)

9.2 Über fachliche Fragen der Berufsausübung der Ziviltechnikergesellschaft entscheiden ausschließlich die Gesellschafter mit ausgeübter Ziviltechnikerbefugnis. Gegen den Willen jener Gesellschafter, die über die für den Gegenstand der Entscheidung fachlich einschlägiger Befugnis verfügen,



darf in fachlichen Fragen der Berufsausübung der Ziviltechnikergesellschaft keine Entscheidung getroffen werden.“

- 4 Bei der mitbeteiligten GmbH fand eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) für den Zeitraum 2011 bis 2015 statt. Bei dieser Prüfung wurde festgestellt, dass die vier an der GmbH nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer seit 1. Juli 2013 im Rahmen eines neuen Geschäftsführervertrages, der sie weisungsfrei stellt, beschäftigt werden und daher ihre Geschäftsführerbezüge ab diesem Zeitpunkt nicht mehr der Lohnsteuer unterworfen und kein Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Die GPLA vertrat demgegenüber die Ansicht, dass die vier Gesellschafter-Geschäftsführer nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 weiterhin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezögen und daher diese der Lohnsteuer und dem Dienstgeberbeitrag unterlägen, weil der Gesellschaftsvertrag eine Sperrminorität für jeden einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführer vorsehe.
- 5 Das Finanzamt schloss sich der Auffassung der GPLA-Prüfung an und erließ mit 7. August 2017 für die Jahre 2013 bis 2015 je einen Haftungsbescheid Lohnsteuer, einen Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages (betreffend Lohnsteuer), einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und einen Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Dienstgeberbeitrag.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der dagegen erhobenen Beschwerde Folge und hob die angefochtenen Bescheide ersatzlos auf. Begründend führte es aus, die vier Gesellschafter-Geschäftsführer wiesen alle eine Beteiligung von weniger als 25 % am Stammkapital der GmbH auf. Sie seien daher nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 beteiligt. Ihre Geschäftsführerbezüge könnten gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a oder lit. b EStG 1988 zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen. Dies hänge zunächst davon ab, ob sie in einem Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 zur mitbeteiligten GmbH stünden. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 seien zwei Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu entnehmen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die



Eingliederung in dessen geschäftlichen Organismus. Weiteren Abgrenzungskriterien, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, komme nur dann Bedeutung zu, wenn die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung noch keine klare Abgrenzung ermöglichten (Hinweis auf VwGH 21.10.2015, 2012/13/0088, mwN). Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde (Hinweise auf VwGH 25.6.2008, 2018/15/0090, und 26.7.2007, 2007/15/0095, jeweils unter Bezugnahme auf VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018), wobei es unerheblich sei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich (wie hier als Ziviltechniker) der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig sei (Hinweis auf VwGH 25.11.2009, 2007/15/0181). Die Geschäftsführer seien im Revisionsfall für das Unternehmen der Mitbeteiligten als Ziviltechniker (Akquirierung und Abwicklung von Projekten) und Geschäftsführer (Mitarbeiterführung, kaufmännische Agenden) im Streitzeitraum bereits seit Jahren tätig. Dadurch liege das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Mitbeteiligten im Sinne der dargestellten Rechtsprechung vor.

- 7 Maßgeblich für die Beurteilung der Weisungsgebundenheit von Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 sei nicht die sachliche, sondern die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit (zu nicht beteiligten Geschäftsführern Hinweise auf VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046; 25.6.2008, 2008/15/0090; 21.10.2015, 2012/13/0088; und 21.4.2016, 2013/15/0202). Nach den Geschäftsführerverträgen habe die GmbH gegenüber den Gesellschafter-Geschäftsführern keine arbeitsbezogene persönliche Weisungsbefugnis. Die Gesellschafter-Geschäftsführer seien somit, auch nach den Geschäftsführerverträgen, an keine bestimmten Dienstzeiten oder Arbeitsorte gebunden gewesen. Jeder Gesellschafter-Geschäftsführer habe den Umfang seiner Arbeitsleistung selbst bestimmt. Dass die tatsächlichen Verhältnisse von dieser vertraglichen Vereinbarung abwichen, sei nicht festgestellt worden. Es liege daher keine Weisungsgebundenheit der



Gesellschafter-Geschäftsführer, damit kein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 und keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 vor. Eine Heranziehung zur Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages könne daher aus diesem Grund nicht erfolgen.

- 8 Im zweiten Schritt sei zu prüfen, ob die Gesellschafter-Geschäftsführer nicht aufgrund einer Sonderbestimmung im Gesellschaftsvertrag weisungsfrei gestellt seien und daher Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorlägen. Eine Weisungsfreistellung im Anstellungsvertrag wirke nach hA nur schuldrechtlich, weshalb eine gesellschaftsrechtlich verbindliche Weisung jedenfalls einzuhalten sei. Bei der Einführung der Regelung sei an Sperrminoritäten gedacht gewesen (Hinweis auf VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061, sowie *Doralt*, EStG¹² § 25 Tz 35).
- 9 Die Zuständigkeit zur Geschäftsführung sei nach dem GmbHG zwischen den Gesellschaftern und den Geschäftsführern aufgeteilt. Die laufende (= gewöhnliche oder ordentliche) Geschäftsführung obliege den Geschäftsführern. Dazu gehörten alle Geschäftsführungsmaßnahmen, die der Betrieb des Gesellschaftsunternehmens laufend und routinemäßig mit sich bringe. In der Regel (wenn im Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt sei) müssten sie dafür keine Zustimmung der Gesellschafter einholen. Die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und das Abgehen davon falle ebenso wie außergewöhnliche Maßnahmen und solche außerhalb des gesellschaftsvertraglichen Unternehmensgegenstandes in die Zuständigkeit der Gesellschafter. Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnisse seien auf viele Arten möglich. Zwei davon seien die Einräumung eines Zustimmungsrechtes für bestimmte Arten von Geschäften durch Vorbehalt der Zustimmung durch Gesellschafterbeschluss oder durch die Erteilung von Weisungen durch Gesellschafterbeschluss. Würden die Angelegenheiten, die bei der mitbeteiligten GmbH ein Beschlusserfordernis von 90 % der abgegebenen Gesellschafterstimmen erforderten, näher betrachtet, so beträfen sie alle nicht die laufende Geschäftsführung. Von einer Quasi-Sperrminorität könne daher nicht gesprochen werden. Es handle sich um Angelegenheiten, die das Verhältnis der Gesellschafter untereinander (a, b, c, e, f, g, h, i, j), das



Verhältnis der Gesellschaft zum Geschäftsführer (d, i, k, m, n) betreffen oder als außerordentlich anzusehen seien (b, c, g, h), unter anderem deshalb, weil bei Bestehen eines Aufsichtsrates dieser den Geschäften zustimmen sollte (j, k, m, n). Allein die Möglichkeit, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer durch seine Stimmabgabe künftige Verträge zwischen ihm und der Gesellschaft beeinflussen könne, könne eine in den Streitjahren bestehende Weisungsungebundenheit nicht begründen (Hinweis auf VwGH 21.4.2016, 2013/15/0202). Über alle anderen Angelegenheiten, also auch die laufende Geschäftsführung, könne die Generalversammlung Beschlüsse mit 2/3 Mehrheit fassen. Da alle vier Gesellschafter-Geschäftsführer nicht wesentlich beteiligt seien, habe jeder einzelne mit seiner Stimmabgabe keine Möglichkeit, Beschlussfassungen der anderen drei Gesellschafter-Geschäftsführer ihm gegenüber zu verhindern. Das heiße, jeder Gesellschafter-Geschäftsführer sei der Generalversammlung gegenüber in Angelegenheiten der ordentlichen Geschäftsführung weisungsgebunden. Es liege daher keine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung vor, auf Grund derer die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, fehle.

- 10 Im Übrigen teile das BFG die engere Ansicht der mitbeteiligten GmbH, die argumentiere, dass unter der Wortfolge „Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen“ nur solche Weisungen auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung verstanden werden könnten, die auf das persönliche arbeitsbezogene Tätigwerden des Geschäftsführers abzielten. Alle Angelegenheiten im Gesellschaftsvertrag mit einem Stimmerfordernis von 90 % für die Beschlussfassung seien aber jedenfalls nicht solche, die persönliche, auf das arbeitsbezogene Verhalten des Geschäftsführers gerichtete Weisungen ermöglichten. Die vom BFG vertretene Auslegung ergebe sich aus der Gesetzessystematik. Es müssten für die Beschäftigung des nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters bzw. Gesellschafter-Geschäftsführers sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, mit Ausnahme der Verpflichtung, Weisungen eines anderen zu folgen. Die Weisungsgebundenheit iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 sei, wie bereits dargelegt, eine persönliche. Persönliche Weisungen seien auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und griffen in die für die persönliche Abhängigkeit



maßgebenden Belange ein. Diese Auslegung entspreche auch der bisherigen VwGH-Rechtsprechung zu § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 (Hinweise auf VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061; sowie 24.11.2016, Ro 2014/13/0040).

- 11 Die Revision ließ das BFG nicht zu. Im Revisionsfall sei strittig, welche Weisungen der Generalversammlung von einer „gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung“ erfasst sein müssten, um bei nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b. EStG 1988 auszulösen. Diese Streitfrage habe es nach der zitierten VwGH-Judikatur gelöst.
- 12 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Amtsrevision des Finanzamts. Zu deren Zulässigkeit bringt das Finanzamt vor, entgegen der Darstellung des BFG fehle für die gegenständliche Sachverhaltskonstellation Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Das zuletzt ergangene und vom BFG zitierte Erkenntnis des VwGH vom 19. Mai 2020, Ra 2018/13/0061, habe die Frage betroffen, ob die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 auch die Tätigkeitsvergütungen jener GmbH-Gesellschafter mit Sperrminorität erfasse, die keine Geschäftsführungsfunktion innehätten. Im Erkenntnis vom 17. Oktober 2018, 2017/13/0051, habe der VwGH klargestellt, dass eine im Gesellschaftsvertrag festgehaltene berufsrechtliche Weisungsfreiheit, die sich nur auf einen Teilbereich der Tätigkeit, nämlich auf die unmittelbar mandatsbezogene Tätigkeitsausübung des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Rechtsanwalts-GmbH beziehe, die Voraussetzung iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG nicht erfülle. Im Erkenntnis vom 24. November 2016, Ro 2014/13/0040, habe der VwGH ausgeführt, dass im Ausschluss des Widerspruchsrechtes der Geschäftsführer gemäß § 21 Abs. 2 GmbHG noch keine Sonderbestimmung iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zu sehen sei. Keines der vom BFG für seine Begründung herangezogenen Erkenntnisse des VwGH betreffe somit den gegenständlichen Sachverhalt.
- 13 Das BFG führe im angefochtenen Erkenntnis weiters aus, dass unter der Wortfolge „die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen“ nur solche Weisungen aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen verstanden werden könnten, die auf das persönliche arbeitsbezogene



Tätigwerden des Geschäftsführers abzielten. Zu dieser Auslegung des BFG fehle es - soweit überblickbar - auch an einer Rechtsprechung des VwGH.

- 14 Zudem seien im Gesellschaftsvertrag bestimmte Angelegenheiten, die sich sehr wohl auf die Geschäftsführungstätigkeit bezögen, einem qualifizierten Beschlusserfordernis vorbehalten, wie zB Abschluss und Änderung von Anstellungsverträgen mit den Geschäftsführern sowie die Festlegung von deren Vergütung; Beschlüsse über die Vereinbarung eines Konkurrenzverbots oder die Entbindung vom Konkurrenzverbot; Gewährung von Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen oder Pensionszusagen; Bestellung von Geschäftsführern und Prokuristen. Aber auch sämtliche andere im Gesellschaftsvertrag aufgezählten Angelegenheiten würden die Dispositionsfreiheit der Geschäftsführer in der laufenden Geschäftsführertätigkeit einschränken, was durch das qualifizierte Beschlusserfordernis verhindert werden könne. Inwieweit diesbezüglich eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 gegeben sei, sei in der Judikatur bislang noch nicht geklärt.
- 15 Mit den nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern sei im Anstellungsvertrag eine persönliche Weisungsungebundenheit vereinbart worden. Diese aufgrund des Anstellungsvertrages vereinbarte Weisungsungebundenheit sei wiederum durch den Gesellschaftsvertrag insoweit abgesichert, als für den Abschluss und die Änderung von Anstellungsverträgen mit den Geschäftsführern sowie die Festlegung von deren Vergütung ein qualifiziertes Beschlusserfordernis der Gesellschafterversammlung erforderlich sei. Auch dazu fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, ob bei einer derart gesellschaftsvertraglich abgesicherten persönlichen Weisungsungebundenheit im Anstellungsvertrag eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliege.
- 16 Nach Ansicht des revisionswerbenden Finanzamts fehle schließlich auch eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der Rechtsfrage, ob die im Gesellschaftsvertrag derart umfangreich aufgezählten Angelegenheiten mit einem Beschlusserfordernis von 90 % der abgegebenen



Gesellschafterstimmen für die nicht wesentlich beteiligten
Gesellschafter-Geschäftsführer eine faktische Sperrminorität
(„Quasi-Sperrminorität“) bewirkten, die einer gänzlichen Sperrminorität, bei
der nach der ständigen Judikatur von einer gesellschaftsvertraglichen
Sonderbestimmung iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 auszugehen sei,
gleichzusetzen sei, und daher zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit
gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 führe.

17 Die mitbeteiligte GmbH erstattete eine Revisionsbeantwortung. Darin
argumentierte sie, dass im Revisionsfall die Weisungsfreiheit nicht in der
Satzung normiert, sondern lediglich im schuldrechtlichen Anstellungsvertrag
vereinbart worden sei und es sich deshalb bei ihr gerade nicht um ein
gesellschaftsvertraglich eingeräumtes Sonderrecht iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b
EStG 1988, sondern lediglich um eine mit der im Gesellschaftsvertrag
enthaltenen Bestimmung verstärkte schuldrechtliche Vereinbarung im
Anstellungsvertrag handle. Ein unwesentlich beteiligter Geschäftsführer,
dessen fehlende Bindung an persönliche Weisungen nicht auf einer
gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung, sondern auf seinem
Anstellungsvertrag beruhe, werde von der Sondervorschrift des § 25 Abs. 1
Z 1 lit. b EStG 1988 nicht erfasst.

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

19 Die Revision ist zulässig; sie ist auch berechtigt.

20 § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 lautet:

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

1. a) [...]

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften
nicht-wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn
bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)
aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines
anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher
Sonderbestimmung fehlt.“



- 21 § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 geht - wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits mehrfach herausgearbeitet hat (vgl. dazu zuletzt VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061, mwN) - auf die im Wesentlichen wortgleiche Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz EStG 1972 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes (AbgÄG) 1981 zurück. Laut den Erläuterungen zum AbgÄG 1981 wurde die Regelung in Reaktion auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Gesellschafter-Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung getroffen, der bei Sperrminoritäten oder bei Beteiligungen am Stammkapital von mindestens 50 % mangels Weisungsunterworfenheit ein Dienstverhältnis nicht anerkannt hat. Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten soll in den Fällen gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters erreicht werden, dass dieser aus seinen Tätigkeitsvergütungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht (850 BlgNR 15. GP 18).
- 22 Tatbestandsmerkmal des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 ist daher, dass im Gesellschaftsvertrag eine entsprechende Regelung getroffen wird, mit der von der dispositiven Regelung des GmbHG abgewichen wird und Sonderrechte eingeräumt werden. Dies ist etwa der Fall, wenn die Generalversammlung Beschlüsse nur mit einer qualifizierten Mehrheit von z.B. 80 % fassen kann, was dazu führt, dass ein mit über 20 % (Sperrminorität) am Stammkapital beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer Beschlüsse und damit allenfalls auch Weisungen (§ 20 Abs. 1 GmbHG) an ihn verhindern kann. Das Fehlen der Weisungsgebundenheit aus einem anderen Grund steht der Anwendbarkeit des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 entgegen (vgl. z.B. *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung 19 f; sowie *Doralt*, EStG²¹ § 25 Tz 26, jeweils mwN).
- 23 Im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Mai 2020, Ra 2018/13/0061, hatte sich der Gerichtshof bereits einmal mit zu 23,25 % (und sohin nicht wesentlich) beteiligten Gesellschaftern befasst, diese waren jedoch nicht als Geschäftsführer tätig. Sie waren zwar aufgrund der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Sperrminorität in der Lage, Beschlüsse der Generalversammlung zu verhindern. Um über die in Vertretung der GmbH die



Dienstgeberfunktion ausübende Geschäftsführerin so bestimmen zu können, dass sie ihren Weisungen nicht folgen müssten, reichte ihre Beteiligung indessen nicht aus. Daher sah der Verwaltungsgerichtshof auch in Bezug auf die mit 23,5 % beteiligten Gesellschafter das in § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 geforderte Tatbestandsmerkmal, den Weisungen eines anderen auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung nicht folgen zu müssen, nicht als erfüllt an.

- 24 Davon unterscheidet sich jedoch - wie die Amtsrevision zutreffend vorbringt - der vorliegende Revisionsfall. Zu Recht verweist sie dazu auf Punkt 9.1. des Gesellschaftsvertrages, wonach für die dort genannten, sich auf die Ausführung der Geschäftsführung beziehenden, Angelegenheiten ein qualifiziertes Beschlusserfordernis einer Mehrheit von 90 % der abgegebenen Stimmen geregelt ist, womit den zu 22,5 bzw. 23,5 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern in diesen Bereichen eine Sperrminorität zukommt. Über dieses qualifizierte Beschlusserfordernis sichern die Gesellschafter-Geschäftsführer aber auch ihre im Anstellungsvertrag vereinbarte Weisungsfreiheit gesellschaftsvertraglich ab, wodurch die zuvor schuldrechtlich vereinbarte Weisungsfreiheit letztlich gesellschaftsvertraglich garantiert bleibt. Aus diesem Zusammenspiel ergibt sich sohin, dass bei den nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern letztlich iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 „die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt“.

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

W i e n , am 6. September 2023



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der W gmbH in O, vertreten durch die Fusseis Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 4910 Ried im Innkreis, Bahnhofstraße 63, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 16. Mai 2023, Zl. RV/5100714/2022, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2018 bis 2020, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Bei der Revisionswerberin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde eine Außenprüfung durchgeführt. Im Anschluss an die Prüfung setzte das Finanzamt gegenüber der Revisionswerberin den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2018 bis 2020 fest, wobei es den Sachbezugswert für den vom Gesellschafter-Geschäftsführer auch privat genutzten Firmen-PKW - unter Abzug des vom Gesellschafter-Geschäftsführer geleisteten Kostenbeitrags für die Privatnutzung - in die Bemessungsgrundlage der Lohnnebenkosten einbezog.
- 2 Einer dagegen erhobenen Beschwerde gab das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung keine Folge, woraufhin die Revisionswerberin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.
- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, wies das BFG die Beschwerde als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges stellte es u.a. fest, die Revisionswerberin habe ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug zur (auch privaten) Nutzung überlassen. Hinsichtlich der Nutzung des Fahrzeuges für Privatfahrten sei zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Revisionswerberin eine Kostenteilungsvereinbarung abgeschlossen worden. Auf Basis dieser Vereinbarung seien dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 2018 1.670,66 €, im Jahr 2019 1.738,40 € und im Jahr 2020 2.017,50 € in





Rechnung gestellt worden. Das Ausmaß der privaten Nutzung des überlassenen Kraftfahrzeuges durch den Gesellschafter-Geschäftsführer sei von der Revisionswerberin nicht nachgewiesen worden.

- 4 In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhalts führte das BFG aus, ab dem Jahr 2018 sei aufgrund der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, BGBl. II 2018/70, für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 2008/468, sinngemäß anzuwenden (§ 1 Z 1 der VO 2018/70). Der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges könne nur dann nach den auf die Privatnutzung entfallenden, von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen bemessen werden, wenn der wesentlich Beteiligte den Anteil der privaten Fahrten (beispielsweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachweise (§ 1 Z 2 der VO 2018/70).
- 5 Der Nachweis der beruflich gefahrenen Kilometer habe grundsätzlich mittels Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses habe die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten. Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstelle, müsse es fortlaufend, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt werden (Hinweis auf *Doralt et al*, EStG²², § 16 Tz 220). Die Führung eines Fahrtenbuches könne entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen eine verlässliche Beurteilung möglich sei, wenn also die Aufzeichnungen mit einem vertretbaren Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar seien.
- 6 Die Revisionswerberin habe das Ausmaß der privaten Nutzung des Kraftfahrzeuges durch den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht nachgewiesen, sodass der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges nach § 4 der Sachbezugswerteverordnung zu ermitteln sei. Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer in den Jahren 2018 bis 2020 geleisteten Kostenbeiträge, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann zu berücksichtigen seien, wenn sie erst am Jahresende ermittelt und dem Gesellschafter-Geschäftsführer über das



Verrechnungskonto angelastet würden (Hinweis auf VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099), seien bereits vom Finanzamt in Abzug gebracht worden.

- 7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision.
- 8 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.
- 9 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.
- 10 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.
- 11 Die vorliegende Revision führt zu ihrer Zulässigkeit aus, das BFG weiche von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab, weil es trotz festgestelltem ausreichenden Ersatz der aus der Privatnutzung des Fahrzeuges resultierenden Kosten durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einen geldwerten Vorteil annehme. In der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei klar ausgesprochen worden, „dass kein geldwerter Vorteil vorliegt, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet ist, der Kapitalgesellschaft (zumindest) die sich aus der Privatnutzung des Kraftfahrzeuges resultierenden Kosten zu ersetzen“ (Hinweis auf VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099).





- 12 Wenn die Revision behauptet, das BFG weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weil es trotz festgestelltem ausreichenden Ersatz der aus der Privatnutzung des Kraftfahrzeuges resultierenden Kosten durch den Gesellschafter und Geschäftsführer einen geldwerten Vorteil annehme, entfernt sie sich vom festgestellten Sachverhalt, ohne die diesbezügliche Beweiswürdigung zu bekämpfen.
- 13 Das BFG hat festgestellt, dass das Ausmaß der privaten Nutzung des überlassenen Kraftfahrzeuges durch den Gesellschafter und Geschäftsführer von der Revisionswerberin nicht nachgewiesen worden sei. Gegen diese Feststellung wendet sich die Revision nicht. Die in der Zulässigkeitsbegründung aufgestellten Behauptungen, der Gesellschafter-Geschäftsführer habe ausreichenden Ersatz für die aus der Privatnutzung des Fahrzeuges resultierenden Kosten geleistet und es sei ihm kein geldwerter Vorteil aus der Privatnutzung erwachsen, stehen daher im Widerspruch zu den Feststellungen des BFG.
- 14 Mangels entsprechender Nachweise betreffend das Ausmaß der Privatnutzung wird auch ein Abweichen der angefochtenen Entscheidung vom Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Oktober 2019, Ra 2018/15/0099, nicht aufgezeigt. Im angeführten Erkenntnis - das im Übrigen zur Rechtslage vor Inkrafttreten der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, BGBl. II 2018/70, ergangen ist - sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass kein Vorteil iSd § 22 Z 2 EStG 1988 vorliegt, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet ist, der Kapitalgesellschaft (zumindest) die sich aus der Privatnutzung des Kraftfahrzeuges resultierenden Kosten zu ersetzen. Dass der Kapitalgesellschaft die aus der Privatnutzung des Kraftfahrzeuges resultierenden Kosten ersetzt worden sind, hat das BFG nicht festgestellt.
- 15 Mit dem im Zulässigkeitsvorbringen vertretenen Standpunkt, es fehle an einer ausdrücklichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob § 4 der Sachbezugswerteverordnung auch dann sinngemäß anzuwenden sei, wenn ein Kostenersatz geleistet worden sei und sohin kein geldwerter Vorteil



vorliege, wird schon deswegen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufgezeigt, weil die Revisionswerberin nach den Feststellungen des BFG gerade nicht nachgewiesen hat, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer durch die Privatnutzung des Kraftfahrzeuges kein geldwerter Vorteil entstanden ist.

- 16 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.
- 17 Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 VwGG abgesehen werden.

W i e n , am 31. August 2023



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***1***, über die Beschwerde vom 30. November 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr FA Österreich) vom 30. Oktober 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 nach am 31. Oktober 2023 durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge der per Finanz Online erfolgten Einreichung seiner Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018 machte der Bf. sonstige außergewöhnliche Belastungen im Ausmaß von **103.323,57 Euro** geltend.

Einkommensteuerbescheid vom 30.10.2020

Als Ergebnis eines umfangreichen Vorhalteverfahrens, aus welchem die belangte Behörde die Erkenntnis schöpfte, dass vorgenannte, vom Bf. als außergewöhnliche Belastungen titulierte Aufwendungen auf einer Leihmutterschaft basierten, wurden diese in dem mit 30.10.2020 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 mit dem Hinweis, dass eine In Vitro Fertilisation nur unter dem Aspekt der Zulässigkeit nach § 2 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG) den Typus von außergewöhnlichen Belastungen erfülle. In Ansehung der Tatsache, dass eine Leihmutterschaft in Österreich ex lege nicht zulässig sei, komme ein Abzug der beantragten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen nicht in Betracht.

Beschwerde vom 30.11.200

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 wurde mit Eingabe vom 30.11.2020 von der rechtsfreundlichen Vertretung des Bf. Beschwerde erhoben und hierbei begründend nachstehendes ausgeführt:

„Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer lebt in einer gleichgeschlechtlichen Ehe. Er und der Ehemann sind Eltern des mj ***2***. Das Kind wurde in den USA unter Nutzung der medizinisch unterstützten Fortpflanzung und Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben mittels künstlicher Befruchtung gezeugt und von einer Leihmutter am ***8*** geboren. Für diesen Prozess sind im Jahr 2018 Kosten idH von € 103.219,66 angefallen, die der Beschwerdeführer im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2018 als außergewöhnliche Belastungen geltend machte. Nachweise für die Ausgaben wurden vorgelegt. Mit dem nun angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 wurde eine Nachforderung für das Jahr 2018 idH von € 410,00 festgestellt. Das Einkommen im Jahr 2018 wurde mit € 58.071,71 bestimmt. An Sonderausgaben wurden ein Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumbeschaffung und Sanierung, (Topf Sonderausgaben) eingeschlossen idH von € 94,51 anerkannt. An außergewöhnlichen Belastungen wurden Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehalts idH von € 408,20 berücksichtigt. Die geltend gemachten Kosten für die medizinisch unterstützte Fortpflanzung in den USA wurden hingegen nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen, da diese nur abzugsfähig seien, wenn die Behandlung nach § 2 FMedG zulässig ist. Nach § 2 FMedG sei die Leihmutterschaft in Österreich jedoch unzulässig, weshalb die damit verbundenen Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in seinen subjektiven, aber auch verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt.

Zu den Beschwerdegründen:

Die belangte Behörde führt im angefochtenen Bescheid aus, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen idH von € 103.219,66 für den Prozess der Leihmutterschaft in den USA nicht berücksichtigt werden könnten, da Kosten der künstlichen Befruchtung nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig seien, wenn die Behandlung nach § 2 FMedG zulässig sei. Nach dieser Bestimmung sei die Leihmutterschaft in Österreich jedoch unzulässig, weshalb die damit verbundenen Kosten nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden könnten.

1. Dieser Rechtsansicht der belangten Behörde kann nicht gefolgt werden.

2. Zur maßgeblichen Rechtslage:

2.1 Gem. § 34 Abs. 1 EStG 1972 (richtig wohl 1988) werden außergewöhnliche Belastungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig (Abs. 3) erwachsen, auf Antrag insoweit vor Berechnung der Steuer vom Einkommen abgezogen, als sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, bleiben außer Betracht.

Eine außergewöhnliche Belastung, die zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer führt, liegt gern Abs. 2 leg. cit. vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig (Abs. 3) größere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gem. Abs. 3 leg. cit. zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

2.2 Der Verwaltungsgerichtshof hat sich im Erkenntnis vom 3. November 2005, 2002/15/0124, mit der Frage befasst, ob die Kosten der künstlichen Befruchtung als außergewöhnliche Belastung anzusehen sind und dies letztlich bejaht, sofern keine freiwillig herbeigeführte Fortpflanzungsunfähigkeit vorliegt. Bereits der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, G 188/91, im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an Kinder im Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern Zwangsläufigkeit von vornherein unterstellt. Dieser bei Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an Kinder entwickelte Gedanke ist auch auf die Berücksichtigung der Aufwendungen für eine In-Vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung zu übertragen. Im Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern können demnach Kosten einer medizinisch indizierten In-Vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, wenn die Fortpflanzungsunfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt wurde (vgl. Hofstätter/Reichel, § 34 EStG 1988, Einzelfälle, In-Vitro-Fertilisation, bzw. Krankheitskosten) (VwGH vom 24.09.2007, 2005/15/0138).

2.3 Gem. Rz 904 der LStR 2002 sind die Kosten der künstlichen Befruchtung (In-Vitro-Fertilisation) als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn diese gemäß § 2 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG) zulässig ist.

2.4 Gem. § 2 FMedG ist eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung nur in einer Ehe, in einer eingetragenen Partnerschaft oder in einer Lebensgemeinschaft zulässig.

Eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung ist gem. Abs. 2 leg. cit. ferner nur zulässig, wenn

1. nach dem Stand der Wissenschaft und Erfahrung alle anderen möglichen und den Ehegatten oder Lebensgefährten zumutbaren Behandlungen zur Herbeiführung einer Schwangerschaft durch Geschlechtsverkehr erfolglos gewesen oder aussichtslos sind oder

2. ein Geschlechtsverkehr zur Herbeiführung einer Schwangerschaft den Ehegatten oder Lebensgefährten wegen der ernststen Gefahr der Übertragung einer schweren Infektionskrankheit auf Dauer nicht zumutbar ist oder
3. eine Schwangerschaft bei einer von zwei miteinander in eingetragener Partnerschaft oder Lebensgemeinschaft lebenden Frauen herbeigeführt werden soll oder
4. sie zum Zweck einer nach § 2a zulässigen Präimplantationsdiagnostik vorgenommen werden muss.

Wenn nach dem Stand der medizinischen Wissenschaft und Erfahrung mehrere aussichtsreiche und zumutbare Methoden zur Auswahl stehen, darf gem. Abs. 3 zunächst nur diejenige angewendet werden, die mit geringeren gesundheitlichen Beeinträchtigungen und Gefahren für die beteiligten Personen verbunden ist und bei der weniger entwicklungsfähige Zellen entstehen. Das Kindeswohl ist dabei zu berücksichtigen.

3. Zur rechtlichen Beurteilung

3.1 Der Beschwerdeführer lebt in einer - gleichgeschlechtlichen - Ehe. Es ist den Ehegatten iSd § 2 Abs 2 Z 1 FMedG nicht möglich, eine Schwangerschaft durch Geschlechtsverkehr herbeizuführen. Die Voraussetzungen des § 2 FMedG sind daher erfüllt. Es trifft im Übrigen nicht zu, wie die belangte Behörde meint, dass in § 2 FMedG ein ausdrückliches Verbot der Leihmutterschaft normiert sei. Schon deshalb sind die für die medizinisch unterstützte Fortpflanzung (Leihmutterschaft) in den USA angefallenen Kosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

3.2 Weiters ist eine im Ausland durchgeführte medizinisch unterstützte Fortpflanzung (Leihmutterschaft) nach stRsp des VfGH in Österreich als zulässig anzuerkennen, sofern die dafür vorgesehenen gesetzlichen Bestimmungen eingehalten wurden (vgl. etwa VfGH vom 14.12.2011, B 13/11, sowie VfGH vom 11.10.2012, B 99/12).

Der Sohn des Beschwerdeführers wurde in den USA mittels künstlicher Befruchtung gezeugt und von einer Leihmutter geboren. Dies unter strengster Einhaltung der US-amerikanischen Rechtslage. Diese ist im „einheitliche(n) Gesetz über die Rechtsstellung von mit künstlicher Befruchtung gezeugten Kindern“ aus dem Jahr 1988 („Uniform Status of Children of Assisted Conception Act“) enthalten. Das Gesetz regelt u.a. die biologische und rechtliche Elternschaft und die Voraussetzungen und Rechtsfolgen von Leihmuttervereinbarungen und stellt deren Zustandekommen und Abwicklung unter Richtervorbehalt (§§ 5ff des Gesetzes).

Der Superior Court des ***3***, hat mit Gerichtsbeschluss vom ***10*** die künstliche Befruchtung sowie Leihmuttervereinbarung genehmigt und die rechtliche Elternschaft des Beschwerdeführers festgestellt.

Aus diesen Gründen sind die vom Beschwerdeführer hierfür geltend gemachten Aufwendungen idH von EUR 103.219,66 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen bzw. abzugsfähig.

3.3 Eine andere Rechtsanwendung bzw -auslegung würde auch zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung und Verletzung des Beschwerdeführers in seinen Rechten nach Art 8 EMRK führen, zumal ihm aufgrund seiner sexuellen Orientierung kein anderer zumutbarer Weg der Elternschaft offensteht.

Eine sachliche Rechtfertigung für eine solche Ungleichbehandlung ist nicht zu erkennen. Vielmehr hat der VfGH mehrfach ausgesprochen, dass der von Ehepartnerinnen oder Lebensgefährtinnen gefasste Entschluss, ein Kind zu bekommen und sich hiezu erforderlicher medizinischer Unterstützung zu bedienen, dem Schutzbereich des Art 8 EMRK unterliegt (VfGH 14.10.1999, G 91/98, 116/98, VfSlg 15.632, B.1.2.3.). Auch der EGMR betont, dass das Recht 'ein Kind zu bekommen und sich zur Erfüllung des Kinderwunsches die Errungenschaft der Fortpflanzungsmedizin zunutze zu machen' zu den von Art 8 EMRK geschützten Rechten zählt (EGMR 3.11.2011, 57813/00, S. H. u.a. gegen Österreich [Z82], OJZ2012/2 [MRK]). Der Wunsch nach einem Kind stellt demnach einen besonders wichtigen Aspekt der Existenz oder der Identität eines privaten Individuums dar (EGMR 1.4.2010, 57813/00, S. H. u.a. gegen Österreich [Z93], ÖJZ2010, 684 = RdM 2010/88 [Kopetzki]). (VfGH vom 10.12.2013, G 16/2013 ua).

3.4 Bei richtiger rechtlicher Beurteilung des Sachverhalts, hätte die belangte Behörde die geltend gemachten Aufwendungen für das Verfahren der medizinisch unterstützten Fortpflanzung (Leihmutterschaft) in den USA als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigen müssen. Sie hat den angefochtenen Einkommenssteuerbescheid 2018 daher mit Rechtswidrigkeit belastet.“

In Ansehung vorstehender Ausführungen beantragte der Bf. – unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung - den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Beschwerdevorentscheidung vom 17.2.2021

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 17.2.2021 wurde das Rechtsmittel des Bf. mit nachstehender Begründung abgewiesen:

„Frauen, die aus organischen oder gesundheitlichen Gründen kein Kind austragen können, benötigen zur Erfüllung ihres Kinderwunsches eine Leihmutter. Die Leihmutterschaft ist in Österreich gemäß § 2 und 3 des Fortpflanzungsmedizingesetzes verboten. Der aufgegriffene Gedanke, dass ein Verhalten, welches der Gesetzgeber durch Strafbarkeit verhindern will, nicht unter Umgehung der Verlagerung der Maßnahmen ins Ausland, einkommensteuerlich berücksichtigt werden soll ergibt sich aus § 34 EStG 1988 in der Form, dass die Wortfolge "wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen

nicht entziehen kann" in § 34 Abs. 3 EStG 1988 nicht mehr zum Tragen kommen kann, wenn man sich nach österreichischer Rechtslage ihr sogar entziehen muss. Im Umkehrschluss schließt nämlich ein mit Strafe verbotenes Verhalten jedenfalls von vornherein aus, dass man sich ihr nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit der Erfüllung des Kinderwunsches (auf Grund des öffentlichen Interesses der Gesellschaft) bei Unmöglichkeit, diesen im „natürlichen" Weg zu erlangen, führt daher aber nicht dazu, einen Lösungsweg als zwangsläufig zu erachten, zu dem nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht nur grundsätzlich niemand verpflichtet ist, sondern sogar verpflichtet ist, nicht einzuschlagen. Der Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Belastungen liegt der Gedanke zu Grunde, dass die Allgemeinheit einen Beitrag zur Belastung des einzelnen Steuerpflichtigen beisteuert. Ist eine Maßnahme nach derzeitiger österreichischer Rechtslage verboten, so darf der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit dieser Maßnahme auch keinen Beitrag der Allgemeinheit erwarten. Die Kosten einer künstlichen Befruchtung (In-Vitro-Fertilisation) sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn diese gem. § 2 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG) zulässig ist.

§ 2 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG) normiert wie folgt:

(1) Eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung ist nur in einer Ehe, in einer eingetragenen Partnerschaft oder in einer Lebensgemeinschaft zulässig.

(2) Eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung ist ferner nur zulässig, wenn

1. nach dem Stand der Wissenschaft und Erfahrung alle anderen möglichen und den Ehegatten oder Lebensgefährten zumutbaren Behandlungen zur Herbeiführung einer Schwangerschaft durch Geschlechtsverkehr erfolglos gewesen oder aussichtslos sind oder

2. ein Geschlechtsverkehr zur Herbeiführung einer Schwangerschaft den Ehegatten oder Lebensgefährten wegen der ernststen Gefahr der Übertragung einer schweren Infektionskrankheit auf Dauer nicht zumutbar ist oder

3. eine Schwangerschaft bei einer von zwei miteinander in eingetragener Partnerschaft oder Lebensgemeinschaft lebenden Frauen herbeigeführt werden soll oder

4. sie zum Zweck einer nach § 2a zulässigen Präimplantationsdiagnostik vorgenommen werden muss.

(3) Wenn nach dem Stand der medizinischen Wissenschaft und Erfahrung mehrere aussichtsreiche und zumutbare Methoden zur Auswahl stehen, darf zunächst nur diejenige angewendet werden, die mit geringeren gesundheitlichen Beeinträchtigungen und Gefahren für die beteiligten Personen verbunden ist und bei der weniger entwicklungsfähige Zellen entstehen. Das Kindeswohl ist dabei zu berücksichtigen.

Keine Rolle spielt es grundsätzlich auch, ob die Behandlung im Inland oder Ausland durchgeführt wurde. Entscheidend ist ausschließlich, ob die Maßnahme in Österreich grundsätzlich erlaubt ist. Die Leihmutterschaft ist nach derzeitiger gesetzlicher Lage in Österreich verboten, weshalb Kosten dafür aus oben angeführten Gründen nicht als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 abzugsfähig sind.“

Vorlageantrag vom 17.3.2021

Mit Eingabe vom 17.3.2021 wurde unter Bezugnahme auf das bisherige Vorbringen die Vorlage der Beschwerde an das BFG beantragt.

Vorhalt vom 5.5.2021

Zunächst wurde der Bf. mittels Vorhalts vom 5.5.2021 den Nachweis des aus seinem Einkommen (Vermögen) erfolgten Abflusses der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Adoptionskosten von 103.129,66 Euro zu erbringen.

Vorhaltsbeantwortung vom 10.6.2021

Im Zuge der am 10.6.2021 erfolgten Vorhaltsbeantwortung wurden Ablichtungen nachstehender Unterlagen nachgereicht:

Buchungsbeleg TransferWise vom 08.02.2018 über EUR 22.007,01/USD 27.025,00

Buchungsbeleg TransferWise vom 13.03.2018 Über EUR 20.410,23/USD 25.000,00

Buchungsbeleg TransferWise vom 03.04.2018 über EUR 7.905,18/USD 9.675,00

Buchungsbeleg TransferWise vom 04.05.2018 über EUR 8.143,54/USD 9.675,00

Buchungsbeleg TransferWise vom 19.07.2018 über EUR 44.753,70/USD 52.000,00

Vorhalt vom 29.11.2021

Mit einem weiteren Vorhalt des BFG vom 29.11.2021 wurde der Bf. ersucht mittels Aufgliederung sowie belegmäßigen Nachweises bekannt zu geben, welche konkrete Leistungen der Verausgabung der in der Beilage zur Einkommensteuererklärung unter Punkt 10 „Adoptionskosten“ als Anzahlungen bzw. Transferwise titulierten Beträge von 103.219,66 Euro gegenübergestanden sind.

Vorhaltsbeantwortung vom 14.1.2022

Mit Eingabe vom 14.1.2022 wurde der Vorhalt seitens der rechtsfreundlichen Vertretung wie folgt beantwortet:

Der Beschwerdeführer legt entsprechend dem Vorhalt vom 29.1.2021, zugestellt am 03.12.2021, ergänzend folgende Unterlagen vor: Weitere Belege für den im Jahr 2018 erfolgten Abfluss der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten idH von € 103.219,66:

Rechnung ***5*** vom 18.7.2017

Rechnung ***5*** vom 28.3.2018

Treuhandkontoauszug der Agentur ***7***

Ergänzend zu den vorgelegten Unterlagen ergeht folgende

STELLUNGNAHME

Bei ***5*** handelt es sich um eine Fruchtbarkeitsklinik in den USA. Über diese Klinik wurden insbes. die Eizellspende, die Samenabnahme, die Befruchtung der Eizelle mit dem Samen, die medizinischen Voruntersuchungen der austragenden Frau, die medizinische Diagnostik des Embryos, sowie der Transfer des Embryos in die austragende Frau vorgenommen.

Zu diesen Leistungen liegen zwei Rechnungen der Klinik vor, da zwei Eizellenspenden vorgenommen werden mussten, zumal der erste Versuch nicht erfolgreich war. In den Rechnungen sind die entsprechenden Leistungen detailliert bezeichnet. Sollte eine Übersetzung ins Deutsche benötigt werden, wird um entsprechende Mitteilung gebeten.

Das ***6*** ist die Agentur, die der Beschwerdeführer beauftragt hatte, ihn im gesamten Prozess zu unterstützen. Der Aufgabenbereich der Agentur umfasste unter anderem die Auswahl der geeigneten Leihmutter, die Erstellung der Verträge und die Rechtsvertretung vor Gerichten und Behörden, die Abwicklung der Zahlungen an die Leihmutter etc. Die vereinbarten Gesamtkosten mussten zu diesem Zweck auf ein Treuhandkonto der ***7*** einbezahlt werden, von dem die einzelnen Kosten je nach Anfall beglichen wurden, wie aus dem beiliegenden Kontoauszug hervorgeht. Sollte eine Übersetzung der Kontoübersicht auf Deutsch benötigt werden, wird um rasche Rückmeldung gebeten.

Ergänzendes Vorbringen vom 25.10.2023 (eingelangt am 27.10.2023)

Mit am 27.10.2023 beim BFG eingelangter Eingabe erstattete der Bf. ein ergänzendes Vorbringen nachstehenden Inhalts:

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3. November 2005, 2002/15/0124, im Ergebnis unmissverständlich der Ansicht des Verfassungsgerichtshofs vom 12. Dezember 1991, G 188/91 gefolgt ist, wonach eine medizinisch indizierte In-Vitro-Fertilisation bei unfreiwilliger Fortpflanzungsunfähigkeit als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden kann.

Diese Rechtsansicht fand erneut Ausdruck im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007, 2002/15/0214. Demnach ist von einer gefestigten Rechtsprechungslinie des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Berücksichtigungswürdigkeit von In-Vitro-Fertilisationen als außergewöhnliche Belastung auszugehen.

Zu beachten ist in Zusammenhang damit ebenso die Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes, wie sie im Erkenntnis vom 6. Juli 2011, 2007/13/0150, zum Ausdruck kommt. Auch darin beschäftigte sich der Gerichtshof mit der Frage der künstlichen Befruchtung. Im Unterschied zu den vorhin genannten Erkenntnissen war jedoch eine In-Vitro-Fertilisation zur Erfüllung des Kinderwunsches des Steuerpflichtigen und seiner Ehefrau nicht möglich, sondern nur durch eine Adoption, wobei die Fortpflanzungsunfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt wurde. In dieser Sache setzte sich der Gerichtshof daher mit den Kosten einer Adoption als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 1 EStG im Sinne einer Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen auseinander. Der Verfassungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, G188, 189/91 den Gedanken entwickelt, dass die Zwangsläufigkeit aufgrund des hohen öffentlichen Interesses der Gesellschaft an Kindern geradezu zu vermuten sei („zu unterstellen sei“). Diese Rechtsprechungslinie habe sich aus der Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen für Kinder entwickelt. Der Sachverhalt war nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes an sich geeignet, die Anerkennung der Kosten für die Adoption als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 1 EStG zu rechtfertigen.

Nichts anderes kann aus gleichheitsrechtlichen Überlegungen für den Fall der Austragung eines Kindes durch eine Leihmutter für ein gleichgeschlechtliches Paar gelten, das gemeinsam ebenfalls unfreiwillig Fortpflanzungsunfähig ist. Die Frage ist auch vor dem Hintergrund eines allgemeinen positiven Wandels in der gesellschaftlichen Akzeptanz von gleichgeschlechtlichen Paaren und deren spezifischen Bedürfnissen zu sehen. Hierzu wird auf die Rechtsentwicklung und Judikatur des VfGH in den letzten Jahren verwiesen (vgl. dazu das schon in der Beschwerde erstattete Vorbringen samt Judikaturzitate, aber etwa auch die Entscheidung des VfGH zu G 230/2021 vom 30.6.2022).

Auch wenn die Ansicht vertreten würde, dass Leihmutterschaft in Österreich nicht zulässig ist, ist es nach österreichischem Recht sehr wohl zulässig, im Ausland eine solche Möglichkeit zur Erfüllung des Kinderwunsches in Anspruch zu nehmen, sofern die dort geltenden, einschlägigen Bestimmungen dazu eingehalten werden. Im Fall des Beschwerdeführers wurden die gesetzlichen Vorgaben in den USA strikt eingehalten. Der Gerichtsbeschluss „Court Order“ des US-Gerichts war der Beschwerde auch beigelegt.

Weiters stellt die Leihmutterschaft eine Variante der künstlichen Befruchtung dar, sodass die Aufwendungen dafür schon deshalb eine außergewöhnliche Belastung darstellen (Lattner, Christa, Ethik im Steuerrecht, Steuerrecht aktuell, ÖStZ 2013/565).

Der Beschwerdeführer hält daher seine bisherigen Anträge aufrecht.“

Mündliche Verhandlung vom 31.10.2023

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung trug der Bf. ergänzend vor, dass mit der am 01.01.2016 in Kraft getretenen rechtlichen Möglichkeit der Fremdadoption für gleichgeschlechtliche Paare Vorbereitungen für eine derartige Adoption getroffen worden seien. Hierbei habe es sich nach Abschluss des einjährigen Vorbereitungskurses herausgestellt, dass der Adoptionsprozess einen nicht nur nichtabsehbaren Zeitraum in Anspruch nehmen würde, sondern angesichts gesetzlicher Bestimmungen (Altersunterschied zwischen Adoptiveltern und Kind, sowie Altersobergrenze) ein positiver Abschluss des Verfahrens schon an sich in Frage gestellt gewesen sei. Danach habe man sich in der ersten Hälfte des Jahres 2017 entschlossen den Kinderwunsch im Wege, der einzigen Möglichkeit, sprich der Leihmutterschaft zu erfüllen.

Zu betonen sei, dass nach Einreise des Kindes aus den USA, diesem anstandslos die Elternschaft beider Partner dertuende Geburtsurkunde, sowie ein österreichischer Staatsbürgerschaftsnachweis ausgestellt worden sei.

Der Vertreter des FA wies darauf hin, dass sämtliche vom Bf. vorgebrachten Judikate sich thematisch mit Fragen des Personenstands und der Staatsbürgerschaft auseinandergesetzt hätten. In wie weit die Ergebnisse dieser Rechtsprechung für Belange des Steuerrechtes relevant seien, sei fraglich. Darüber hinaus sei anzumerken, dass die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts mit der Thematik der Leihmutterschaft bis dato nicht befasst worden seien.

Der Vertreter des FA übergab sowohl dem BFG als auch dem Bf. Ablichtungen des Artikels von Clemens Endfellner mit dem Titel „Behandlungskosten im Ausland: Ausmaß der außergewöhnlichen Belastung – Inwieweit fallen (höhere) ausländische Behandlungskosten zwangsläufig an?“, sowie der Kommentierung zu § 2 FMedG. in Neumayr/Resch/Wallner – Gmund. Kommentar.

Die rechtsfreundliche Vertreterin des Bf. wies abschließend darauf hin, dass eine im Ausland durchgeführte Leihmutterschaft in Österreich jedenfalls nicht unzulässig und nicht unter Strafe gestellt sei. Die Bestimmungen des FMedG. bezögen sich ausschließlich auf im Inland durchgeführte Maßnahmen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:**Sachverhalt**

Der Bf. ist ein - nunmehr in Ehe mit einem Mann - lebender Vater eines im Jahr ****9*** geborenen Sohnes, welcher mittels Leihmutterschaft von einer in den USA lebenden Frau ausgetragen wurde. Die im Jahr 2018 angefallenen - als Ergebnis eines verwaltungsgerichtlichen Vorhalteverfahrens – nachweislich vom Bf. getragenen Ausgaben

(Ezellenspende, künstlichen Befruchtung, Leihmutter, Rechtsberatung, nicht von der Krankenversicherung gedeckte Behandlungskosten der Ezellenspenderin und Leihmutter, Reisekosten Ezellenspenderin und Leihmutter, Krankenversicherung) wurden in Höhe von insgesamt **103.219,66 Euro** als außergewöhnliche Belastungen beantragt.

2. Streitgegenstand

Vor dem unter Punkt 1 dargestellten Sachverhalt steht zwischen den Verfahrensparteien in Streit, ob die verausgabten Beträge als den Begriff der außergewöhnlichen Belastung erfüllend, ertragsteuerlich zu berücksichtigen sind.

Während die belangte Behörde als Grundlage der ertragsteuerlichen Nichtberücksichtigung der Beträge den Verstoß gegen das in § 2 FMedG verankerte Verbot der Leihmutterschaft erachtet, wird seitens der rechtsfreundlichen Vertretung des Bf. auf den Umstand verwiesen, dass im zu beurteilenden Fall in Bezug auf die Leihmutterschaft den aus dem Jahr 1988 stammenden amerikanischen Bestimmungen des „einheitlichen Gesetzes über die Rechtsstellung von mit künstlicher Befruchtung gezeugter Kinder (Uniform Status of Children of Assisted Conception Act) Rechnung getragen worden sei, so dass der *****4***** mit Beschluss vom *****10***** die Leihmuttervereinbarung genehmigt, bzw. die rechtliche Elternschaft des Bf. festgestellt habe.

Im Übrigen habe der Verfassungsgerichtshof mittels Erkenntnisse vom 14.12.2011, B 13/11 bzw. vom 11.10.2012, B 99/12 eine im Ausland durchgeführte medizinisch unterstützte Fortpflanzung (Leihmutterschaft) nicht nur für rechtens erachtet, sondern nämlich Höchstgericht mit Erkenntnis vom 14.10.1999, G 91/98, G 116/98 vielmehr ausgesprochen, dass von Ehegatten/innen bzw. Lebensgefährten/innen gefassten Entschluss ein Kind – unter Bedienung erforderlicher medizinischer Unterstützung – zu bekommen, dem Schutzbereich des Art 8 EMRK unterliege.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Rechtsgrundlagen

Die Bestimmung des § 34 EStG 1988 lautet:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Das Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG), BGBl. Nr. 275/1992 normiert auszugsweise nachstehendes:

§ 2. (1) Eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung ist nur in einer Ehe, in einer eingetragenen Partnerschaft oder in einer Lebensgemeinschaft zulässig.

(2) Eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung ist ferner nur zulässig, wenn

1. nach dem Stand der Wissenschaft und Erfahrung alle anderen möglichen und den Ehegatten oder Lebensgefährten zumutbaren Behandlungen zur Herbeiführung einer Schwangerschaft durch Geschlechtsverkehr erfolglos gewesen oder aussichtslos sind oder

2. ein Geschlechtsverkehr zur Herbeiführung einer Schwangerschaft den Ehegatten oder Lebensgefährten wegen der ernststen Gefahr der Übertragung einer schweren Infektionskrankheit auf Dauer nicht zumutbar ist oder

3. eine Schwangerschaft bei einer von zwei miteinander in eingetragener Partnerschaft oder Lebensgemeinschaft lebenden Frauen herbeigeführt werden soll oder

4. sie zum Zweck einer nach § 2a zulässigen Präimplantationsdiagnostik vorgenommen werden muss.

(3) Wenn nach dem Stand der medizinischen Wissenschaft und Erfahrung mehrere aussichtsreiche und zumutbare Methoden zur Auswahl stehen, darf zunächst nur diejenige angewendet werden, die mit geringeren gesundheitlichen Beeinträchtigungen und Gefahren für die beteiligten Personen verbunden ist und bei der weniger entwicklungsfähige Zellen entstehen. Das Kindeswohl ist dabei zu berücksichtigen.

§ 3. (1) Für eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung dürfen außer in den in Abs. 2 und 3 geregelten Fällen nur die Eizellen und der Samen der Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten verwendet werden.

(2) Der Samen einer dritten Person darf ausnahmsweise dann verwendet werden, wenn der des Ehegatten oder Lebensgefährten nicht fortpflanzungsfähig ist oder eine medizinisch

unterstützte Fortpflanzung in einer eingetragenen Partnerschaft oder Lebensgemeinschaft von zwei Frauen vorgenommen werden soll.

(3) Die Eizellen einer dritten Person dürfen ausnahmsweise dann verwendet werden, wenn die der Frau, bei der die Schwangerschaft herbeigeführt werden soll, nicht fortpflanzungsfähig sind und diese Frau zum Zeitpunkt des Behandlungsbeginns das 45. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

§ 16. (1) Die Überlassung von Samen oder Eizellen für eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung darf nicht Gegenstand eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts sein. Die Vereinbarung oder die Annahme einer Aufwandsentschädigung gilt als entgeltliches Rechtsgeschäft, wenn und soweit die Aufwandsentschädigung über die nachgewiesenen Barauslagen, die im Zusammenhang mit der medizinischen Behandlung bei der Überlassung von Samen oder Eizellen getätigt wurden, hinausgeht.

(2) Die Vermittlung

1. von entwicklungsfähigen Zellen,

2. von Samen und Eizellen für eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung und

3. von Personen, die bereit sind, Samen, Eizellen oder entwicklungsfähige Zellen für eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung zu überlassen oder in sich einbringen zu lassen, ist unzulässig. Ebenso ist jede Werbung für die Überlassung oder Vermittlung von Samen, Eizellen oder entwicklungsfähigen Zellen unzulässig.

3.2. Rechtliche Beurteilung

Unter Bezugnahme auf die oben dargestellte Norm des § 34 Abs. 1 EStG 1988 ist einleitend festzuhalten, dass Aufwendungen nur bei kumulativer Erfüllung der in den Z 1 bis 3 leg. cit. determinierten Tatbestandsvoraussetzungen Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen finden dürfen.

3.2.1. Zur Außergewöhnlichkeit einer Belastung

a) Mehrzahl von Steuerpflichtigen

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie – bezogen auf das KJ (Beiser ÖStZ 87, 133) – höher ist als jene, die der Mehrzahl der StPfl gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst (eine „überwiegende Mehrzahl“ ist nicht erforderlich; s aber z.B. VwGH 4.3.1986, 85/14/0149). Auf die Außergewöhnlichkeit des – den Aufwand auslösenden – Ereignisses kommt es hingegen nicht an (VwGH 24.2.2000, 96/15/0197; aA BFH 19.12.1995, III R 177/94, BStBl II 96, 197).

b) Zweck. Das Merkmal dient der Abgrenzung atypischer Aufwendungen (UFS 31.3.03, RV/0403-F/02). Es erfordert einen Vergleich mit den übl Belastungen eines StPfl (VwGH 14.9.94, 91/13/0229) bzw, mit den im täglich Leben übliche Erscheinungen (VwGH 3.11.92, 92/14/0135).

Außergewöhnlich können nur Aufwendungen sein, die der Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen (BFH 19.5.1995, III R 12/92, BStBl II 95, 774); sie dürfen nicht „gewöhnlich“ sein, d.h. unter gleichen Umständen alle StPfl treffen (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272; BFG 16.9.2016, RV/2100567/2012 Kfz-Wartung).

Aufwendungen, die bei niedrigen Einkommens- und Vermögensverhältnissen außergewöhnlich sind, können bei gehobenen Verhältnissen im Bereich der normalen Lebensführung liegen (VwGH 19.9.1989, 86/14/ 0192; LStR 827).

Auf die Anwendung der - aus dem Gesetz nicht unmittelbar ableitbaren - Gegenwerttheorie könnte daher verzichtet werden (so zB bei Aufwendungen zur Wohnungsbeschaffung, Modernisierung des Hausstands etc, Schmidt/Loschelder § 33 Rz 15; s VwGH 27.5.2003, 99/14/0001).

Es muss sich um „verlorenen“ Aufwand handeln. Von einem solchen kann nicht die Rede sein, wenn der Aufwand zu einem entsprechenden Vermögenswert geführt hat (VwGH 29.7.10, 2010/15/0003). Der Erwerb eines WG stellt daher idR keine agB dar (VwGH 22.10.96, 92/14/0172). Ausnahmefälle: (1) Beschaffung von WG, die auf Grund ihrer Verwendbarkeit nur für bestimmte individuelle Personen (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle, Krankenbetten; Rollstuhlgekkissen, UFS 31.3.03, RV/0403-F/02) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allg Verkehrswert haben (VwGH 22.10.96, 92/14/0172; LStR 824; s § 35 Rz 25 f); der Gegenwertgedanke ist verfassungskonform und auch bei Herstellungsaufwand iZm Behinderungen nicht unbeachtl (VfGH 13.3.03, B 785/02 Bad/WC; VwGH 22.10.96, 92/14/0172 Eigenheim; VfGH 17.12.82, B 220/81 Aufzug; VwGH 1.9.15, 2012/15/0178 Zweitwagen für den Behindertentransport; s auch BFG 16.2.16, RV/5100264/2014).

c) Individuelle Betrachtungsweise ist erforderlich (VwGH 14.9.94, 91/13/0229), wenngleich das Merkmal selbst nach objektiven Kriterien zu prüfen ist.

Für eine Einbeziehung weiterer Sachverhaltselemente in den Vergleichsmaßstab verbleibt kein Raum (VwGH 28.5.80, 1104/78); auf die Ursache des Aufwands kommt es nicht an (VwGH 17.10.91, 89/13/0211). So sind nicht etwa Belastete mit ähnlich Belasteten, sondern Belastete mit nicht Belasteten zu vergleichen (s DKMZ/Doralt § 34 Rz 30).

Eine Ausnahme gilt bei **Krankheitskosten**. Sie werden – durchaus hinterfragbar – stets als außergewöhnlich angesehen (DKMZ/Doralt § 34 Rz 32; glA WGW/Wanke § 34 Rz 24). Nach der

Rspr des BFH wird Außergewöhnlichkeit von unmittelbaren Krankheitskosten „letztlich“ sogar „unwiderleglich vermutet“ (BFH 26.6.2003, III R 36/01, BStBl II 04, 47).

3.2.2. Allgemeine Ausführungen zur Zwangsläufigkeit einer Belastung

3.2.2.1. Zwangsläufigkeit dem Grunde nach

Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des Einzelfalls (s VwGH 30.1.14, 2010/15/0191), und nicht in wirtschaftl. oder gar in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen.

Der StPfl darf sich dem Aufwand

- aus tatsächlichen,
- rechtlichen oder
- sittlichen Gründen

nicht entziehen können (VwGH 3.3.1992, 88/14/0011).

Keine agB bilden daher Aufwendungen, die

(1) freiwillig geleistet werden (zB Zahlungen auf verjährte Ansprüche, VwGH 29.11.88, 87/14/0198); –

(2) auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom StPfl vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt wurden (VwGH 25.1.00, 97/14/0071; BFG 27.2.15, RV/5101204/2014 zur Verwahrlosung eines Hauses bis zu dessen zwangsweiser Räumung; BFG 16.12.15, RV/610539/2015 Verkehrsunfall); –

(3) sonst die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der StPfl aus freien Stücken, dh freiwillig (VwGH 30.5.95, 92/13/0191), entschlossen hat (VwGH 23.5.07, 2006/13/0081; zur Grenzziehung s VwGH 10.3.81, 2363/80), z.B. Aufwendungen, die die Folge der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung, der Einwilligung in eine einvernehmliche Scheidung oder der Annahme einer Schenkung sind (VwGH 21.11.13, 2010/15/0130); –

3.2.2.2. Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen

Tatsächliche Gründe sind in der Person des StPfl gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst, d.h. nicht auch einen Dritten (VwGH 20.9.88, 86/14/0015) „betreffen“ (VwGH 16.12.99, 97/15/0126) bzw. „treffen“ (VwGH 1.10.91, 91/14/0077), zB Krankheit (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109; LStR 830) oder Körperbehinderung, aber auch andere unabwendbare Ereignisse wie Katastrophenschäden, unverschuldete Unfälle uÄ (Schmidt/ Loschelder § 33 Rz 24), Kosten der Berufsausbildung zur Existenzsicherung des StPfl (VwGH 20.12.94,

94/14/0087), zur Beseitigung von unmittelbar gesundheitsgefährdenden Umweltbelastungen, der Emigration bei Entzug von Menschenrechten (HR/ Fuchs § 34 Abs. 2 bis 5 Rz 15), Aufwendungen für eine Haushaltshilfe, wenn der StPfl zur Erwerbstätigkeit genötigt ist (DKMZ/Doralt § 34 Rz 38; VwGH 10.9.87, 87/13/0086), nach der Rspr des VwGH – dogmatisch fragwürdig – aber auch das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern (zB E 6.7.11, 2007/13/0150 Adoption; WG/Wanke § 34 Rz 78 „Adoption“), ggf auch die Verteidigung des Eigentums und der Ehre (Q/Sch § 34 Rz 15). Keine Zwangsläufigkeit besteht hingegen praktisch in den meisten Fällen der Übernahme einer Bürgschaft bzw. gleichartiger Belastungen (VwGH 2.3.93, 93/14/0018; s RZ 90).

Festzuhalten ist, dass es bei der im Beschwerdefall vorliegenden gleichgeschlechtlichen Partnerschaft und der hieraus resultierenden Unmöglichkeit gemeinsam Kinder zeugen zu können, nach Auffassung des BFG **keinesfalls** um eine "**Krankheit**" handelt.

Hierbei wurde letztgeäußerte Ansicht des Verwaltungsgerichts in einem aktuellen – an unterer Stelle noch explizit dargestellten - Urteil des BFH v. 10.8.2023, VI R 29/21 bestätigt, in dem das Höchstgericht in RZ 13 der Entscheidungsgründe ausführt, dass die ungewollte Kinderlosigkeit der Kläger (sprich der in Ehe verbundenen männlichen Partnern) nicht auf einem **regelwidrigen Zustand eines oder beider Partner**, sondern auf den **biologischen Grenzen der Fortpflanzung** gründet, mit der Folge, dass die in Zusammenhang mit der Ersatzmutterschaft angefallenen Kosten keine krankheitsbedingten Aufwendungen darstellen.

Zusammenfassend sind daher die in Streit stehenden Aufwendungen als nicht aus tatsächlichen Gründen erwachsen anzusehen.

3.2.2.3. Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen

Rechtliche Gründe entspringen (wie sittliche Gründe) dem Verhältnis des StPfl zu anderen Personen (VwGH 14.1.1992, 91/14/0243). Sie können sich aus dem Gesetz, einer vertraglichen Vereinbarung, einem Verwaltungsakt oder einem Urteil ergeben, doch darf die rechtliche Verpflichtung nicht auf einen freiwilligen Entschluss des StPfl zurückzuführen sein (VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Schon die Übernahme der Verpflichtung muss aus rechtl. bzw sittl. Gründen zwangsläufig erfolgen (VwGH 30.1.2014, 2010/15/0191; UFS 9.6.2005, RV/1496-W/04; WG/Wanke § 34 Rz 28), der StPfl darf die entspr Gründe nicht selbst gesetzt haben (s BFH 18.7.1986, III R 178/80, BStBl II 86, 745).

Es besteht folglich keine Zwangsläufigkeit von Belastungen auf Grund der Zugehörigkeit zu einer Glaubensgemeinschaft (VwGH 31.3.03, 98/14/0164), dem Antritt einer Erbschaft bzw aus Übergabs- und/oder (gemischten) Schenkungsverträgen (s auch Rz 41) oder aus der Haltung eines Haustiers (VwGH 30.1.14, 2010/15/0191 Tierarztkosten). Eine Ausnahme bilden

Verpflichtungen, soweit sich das freiwillige Verhalten auf das Entstehen des familienrechtlichen Verhältnisses bezieht (s VwGH 24.2.00, 96/15/0197; gLA LStR 831; aA noch VwGH 23.10.84, 84/14/0081). Eine unmittelbare Ursache wird in solchen Fällen nicht mehr angenommen (WGW/Wanke § 34 RZ 30; s auch DKMZ/Doralt § 34 RZ 39).

3.2.2.4. Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen

Sittliche Gründe ergeben sich aus den Normenkreisen der Sittlichkeit bzw der Sitte (Konvention; aA VwGH 17.3.71, 2130/70), wie sie im mitteleuropäischen Kulturbereich „allg anerkannt sind“ (VwGH 23.10.84, 84/14/0081). Der StPfl darf sich der Leistung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können (VwGH 7.8.92, 91/14/0139).

Es reicht nicht aus, dass das Handeln des StPfl. menschlich verständlich, wünschenswert, lobenswert (VwGH 17.12.98, 97/15/0055) oder förderungswürdig (VwGH 23.4.85, 84/14/0158) erscheint bzw eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll. Dass eine Handlung von der Sittenordnung gutgeheißen wird, genügt noch nicht (VwGH 21.9.93, 93/14/0105); es muss die Sittenordnung dieses Handeln vielmehr gebieten bzw. fordern (VwGH 9.9.98, 94/14/0009).

Ausschlaggebend ist nicht die subj Meinung des Helfenden, sondern die obj Lage des Hilfsbedürftigen, wie sie sich dem zu Hilfe Gerufenen bei obj Betrachtung darstellt (VwGH 11.12.90, 90/14/0202). Die Sittenordnung verlangt u.a. Hilfeleistung an in Not geratene Menschen, außerhalb von Angehörigen aber nur in besonderen Fällen (VwGH 19.1.88, 87/14/0021 Hausgehilfin; 13.5.86, 86/14/0004 ArbN; s UFS 31.3.06, RV/0205-W/06; zu Lebensgefährten s VwGH 16.1.91, 90/13/0062 und 13.5.86, 86/14/0004). S auch Rz 90 „Unterhalt“. – In der Beurteilung der Zwangsläufigkeit erhebl großzügiger zB BFG 25.2.14, RV/1100477/2012 (Kreditrückzahlungen für die Tochter; Rev zul); streng dagegen BFG 26.2.15, RV/2100685/2012 (Einmalzahlung, um dem Sohn ein Schuldenregulierungsverfahren zu ermöglichen; s dazu Endfellner AFS 15, 104).

Ausgehend von obigen Ausführungen beruht nach Ansicht des BFG der Entschluss des Bf. auf Begründung der Leihmutterschaft **nicht** auf einer tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Zwangslage, sondern vielmehr um eine von diesem **freiwillig** getroffene Entscheidung Vater eines Kindes zu werden.

3.3. Rechtsprechung zur Thematik „In-Vitro-Fertilisation“

Einleitend ist anzumerken, dass der VwGH seine zunächst ablehnende Haltung zur homologen künstlichen Befruchtung (VwGH 17.10.1989, 89/14/0124) aufgegeben hat. Demgegenüber schließt nach Auffassung des Höchstgerichts eine freiwillig herbeigeführte Fortpflanzungsunfähigkeit die Geltendmachung, respektive die Berücksichtigung der auf einer In- Vitro- Fertilisation gründenden Kosten als ag. Belastung jedenfalls aus (VwGH 24.9.2007,

2005/15/0138, dazu Renner SWK 07, S 945; VwGH 3.11.05, 2002/15/0124, dazu Zorn RdW 06/53, 53, nicht einschr dagegen LStR 904).

Abschließend ist jedoch zu beachten, dass sich die zur In-Vitro-Fertilisation ergangene Rechtsprechung des VwGH exklusiv auf Situation von Frauen, welche auf natürlichem Wege keine Kinder bekommen können (Krankheit) bezieht.

In Anbetracht der Tatsache, dass sich im zu beurteilenden Fall, beim Bf. jedoch um einen in gleichgeschlechtlicher Partnerschaft lebenden Mann handelt, der sich zur Erfüllung seines Kinderwunsches einer Leihmutter „bedient“ hat, erweisen sich nach dem Dafürhalten des BFG vorangeführte Judikate als nicht einschlägig.

3.4. Leihmutterschaft in der österreichischen (Steuer) Rechtsprechung

3.4.1. Allgemeine Ausführungen zum innerstaatlichen Verbot der Leihmutterschaft

Einleitend ist anzumerken, dass das Fortpflanzungsmedizingesetz 1992 (FMedG) in seinen §§ 2 und 3 leg. cit. sowohl den Normadressatenkreis als auch die zulässigen Methoden medizinisch unterstützter Fortpflanzung determiniert.

Aus vorgenannten Bestimmungen des FMedG sowie aus der Norm des § 143 ABGB, wonach Mutter die Frau ist, die das Kind geboren hat, sowie jener des § 879 Abs. 2 Z 1a ABGB wonach Verträge, in denen etwas für die Vermittlung einer medizinisch unterstützten Fortpflanzung bedungen wird, nichtig sind, lässt sich nach Ansicht des BFG implizit ein innerstaatliches Verbot der Leihmutterschaft ableiten.

3.4.2. Rechtsprechung des BFG zur Anerkennung von im Zusammenhang mit einer Leihmutterschaft angefallener Kosten als außergewöhnliche Belastung

Das BFG war bis dato einmal mit der Frage der Abzugsfähigkeit aus künstlicher Befruchtung sowie Leihmutterschaft stammender Kosten eines gleichgeschlechtlichen (männlichen) Paares als außergewöhnliche Belastungen befasst, wobei die Beschwerde im d.g. Verfahren mit Erkenntnis vom 30.11.2017, RV/7106459/2016 abgewiesen wurde.

Hierbei erachtete es das Verwaltungsgericht in seinen Entscheidungsgründen als wesentlich, dass der Sinn der österreichischen Steuergesetzgebung nicht darin gelegen sei, dass die Kosten für ein in Österreich verbotenes Verhalten (Leihmutterschaft) durch die Allgemeinheit – im Zuge der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen – getragen würden.

3.4.3. Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts

In Ansehung der Tatsache, dass in der Folge gegen das unter Punkt 3.4.2. angeführte – in Sachverhaltskongruenz mit dem zu beurteilenden Fall stehende - Erkenntnis weder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, noch Revision an den Verwaltungsgerichtshof

erhoben wurde, steht unbestritten fest, dass zu der im vorliegenden Fall wiederum zu beurteilenden Rechtsfrage keine höchstgerichtliche Judikatur existiert.

3.5. Berücksichtigung der Kosten für Leihmutterchaft als außergewöhnliche Belastungen eines gleichgeschlechtlichen(Ehe)Paars nach der Rechtsprechung des BFH

Mit Urteil vom 10.8.2023, VI R 29/21 hat der BFH der Anerkennung von im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterchaft („Leihmutterchaft“) angefallener Aufwendungen eines gleichgeschlechtlichen (Ehe) Paares als außergewöhnliche Belastung mit nachstehender Begründung eine Absage erteilt:

11. Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Aufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).

12. a) In ständiger Rechtsprechung geht der Bundesfinanzhof (BFH) davon aus, dass Krankheitskosten und damit Kosten, die einem objektiv (anormalen) regelwidrigen Körperzustand (vgl. Senatsurteile vom 10.03.2015 - VI R 60/11, BFHE 249, 468, BStBl II 2015, 695, Rz 10 und vom 16.12.2010 - VI R 43/10, BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, Rz 15) geschuldet sind, ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel erbracht werden, die Krankheit erträglich zu machen (Senatsurteile vom 02.09.2010 - VI R 11/09, BFHE 231, 69, BStBl II 2011, 119, Rz 12 und vom 14.11.2013 - VI R 20/12, BFHE 244, 285, BStBl II 2014, 456, Rz 13).

13 aa) Nach diesen Grundsätzen stellen die Kosten der Kläger im Zusammenhang mit der Ersatzmutterchaft keine krankheitsbedingten Aufwendungen dar. Denn die ungewollte Kinderlosigkeit der Kläger gründet nicht auf einem regelwidrigen Zustand eines oder beider Partner, sondern auf den biologischen Grenzen der Fortpflanzung.

14 bb) Nichts anderes folgt aus dem Krankheitsbegriff der Weltgesundheitsorganisation (WHO) betreffend die ungewollte Kinderlosigkeit. Zwar wurde 1967 die ungewollte Kinderlosigkeit (Zeugungs- und/oder Empfängnisunfähigkeit) durch die Scientific Group on the Epidemiology of Infertility der WHO als Krankheit anerkannt. Der WHO-Definition entsprechend ist eine Infertilität/Sterilität zu diagnostizieren, wenn bei einem Paar entgegen seinem expliziten Willen nach mehr als 24 Monaten trotz regelmäßigem, ungeschütztem Sexualverkehr keine Schwangerschaft eintritt (ICD-10 Diagnosen: Sterilität der Frau [N97.x], männliche Sterilität

[N46]; www.gbe-bund.de, Suchbegriff: Ungewollte Kinderlosigkeit [Gesundheitsberichterstattung - Themenhefte, April 2004]). Auch danach kommt dem Umstand, dass aus der Ehe der Kläger kein Kind hervorgehen kann, kein Krankheitswert zu.

15 b) Der Vortrag, beim Kläger zu 1. habe sich unter anderem aufgrund seines starken (unerfüllten) Kinderwunsches eine beginnende psychische Erkrankung abgezeichnet, welche ausweislich des Schreibens von Frau Dipl.-Psych. . vom 19.10.2018 durch eine Ersatzmutterschaft unterbunden/behoben werden könne, erlaubt ebenfalls nicht, die Kosten als zwangsläufig entstandene Krankheitskosten nach § 33 EStG zu berücksichtigen.

16 aa) Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung werden typischerweise als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf. Eine derart typisierende Behandlung von Krankheitskosten ist zur Vermeidung eines unzumutbaren Eindringens in die Privatsphäre geboten. Dies gilt aber nur dann, wenn die Aufwendungen nach den Erkenntnissen und Erfahrungen der Heilkunde und nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes zur Heilung oder Linderung der Krankheit angezeigt (vertretbar) sind und vorgenommen werden, also medizinisch indiziert sind (Senatsurteile vom 19.04.2012 - VI R 74/10, BFHE 237, 156, BStBl II 2012, 577, Rz 15 und vom 19.11.2015 - VI R 45/14, Rz 12, m.w.N.). Umfasst sind alle Eingriffe und andere Behandlungen, die nach den Erkenntnissen und Erfahrungen der Heilkunde und nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes zu dem Zweck angezeigt sind und vorgenommen werden, Krankheiten, Leiden, Körperschäden, körperliche Beschwerden oder seelische Störungen zu verhüten, zu erkennen, zu heilen oder zu lindern (BFH-Urteil vom 20.03.1987 - III R 150/86, BFHE 149, 539, BStBl II 1987, 596, unter 3.a, m.w.N.).

17 bb) Nach diesen Grundsätzen kann ein im Wege der Ersatzmutterschaft reproduziertes Kind nicht als eine medizinisch indizierte Heilbehandlung zur Vermeidung, Linderung oder Beseitigung einer seelischen Erkrankung angesehen werden, auch wenn diese auf einer ungewollten Kinderlosigkeit gründet.

18 Überdies ist die Vorstellung, die Reproduktion eines Kindes im Wege der Ersatzmutterschaft als medizinisch indizierte Heilbehandlung oder dieser gleichgestellten Maßnahme anzusehen, auch nicht mit dem Grundrecht des Kindes auf Unantastbarkeit der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 und Abs. 3 des Grundgesetzes —GG—) vereinbar. Denn ein solches Verständnis würde das Kind zu einem bloßen Objekt herabwürdigen, das zur Linderung einer seelischen Krankheit des Klägers zu 1. diene (vgl. Senatsurteil vom 10.03.2015 - VI R 60/11, BFHE 249, 468, BStBl II 2015, 695, Rz 12, zu Aufwendungen für die Adoption eines Kindes). Dies gilt gleichermaßen für die Ersatzmutter. Auch sie würde, sähe man die Reproduktion eines Kindes als Heilbehandlung, auf ein medizinisches Hilfsmittel reduziert.

19 c) Die geltend gemachten Aufwendungen sind den Klägern auch nicht aus anderen Gründen zwangsläufig erwachsen.

20 aa) Der Entschluss, eine Ersatzmutterschaft zu begründen, beruht nicht auf einer rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Zwangslage, sondern auf der freiwilligen Entscheidung, ein Kind zu haben.

21 Als außergewöhnliche Belastungen kommen aber nur solche Aufwendungen in Betracht, die einen Bereich der Lebensführung betreffen, welcher der individuellen Gestaltung des Steuerpflichtigen entzogen ist (z.B. Senatsurteil vom 10.03.2015 - VI R 60/11, BFHE 249, 468, BStBl II 2015, 695, Rz 16). Dies gilt auch dann, wenn die Aufwendungen einen grundrechtlich geschützten Bereich —wie hier die Verwirklichung des Kinderwunsches (Art. 1 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG) — betreffen. Der Senat verkennt nicht, dass die ungewollte Kinderlosigkeit als schwere Belastung empfunden werden kann. Hieraus folgt jedoch nicht, dass der Entschluss zur Begründung einer Ersatzmutterschaft als Mittel zur Verwirklichung eines individuellen Lebensplans nach steuerlichen Maßstäben nicht mehr dem Bereich der durch den Einzelnen gestaltbaren Lebensführung zuzurechnen wäre (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27.02.2009 - 1 BvR 2982/07, unter II.2.); selbst dann nicht, wenn, wie im Streitfall, die Kinderlosigkeit eines gleichgeschlechtlichen (Ehe-)Paares auf den zeugungsbiologischen Grenzen einer solchen Verbindung beruht.

22 bb) Im Übrigen ist weitere Voraussetzung für den Abzug als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG, dass die den Aufwendungen zugrunde liegenden Maßnahmen mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang stehen (vgl. Senatsurteile vom 17.05.2017 - VI R 34/15, BFHE 258, 358, BStBl II 2018, 344, Rz 15 und vom 05.10.2017 - VI R 2/17, Rz 12).

23 (1) Auch nach diesen Grundsätzen kommt eine Berücksichtigung der streitigen Aufwendungen der Kläger —wie das FG zu Recht entschieden hat— nicht in Betracht.

24 (2) Denn nach den Regelungen des Embryonenschutzgesetzes (ESchG) darf auf eine Frau keine fremde unbefruchtete Eizelle übertragen werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ESchG, sog. Eizellenspende). Auch die reproduktionsmedizinische Behandlung einer Frau mit Eizellen einer anderen Frau ist nicht erlaubt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ESchG). Des Weiteren ist es unzulässig, bei einer Frau, welche bereit ist, ihr Kind nach der Geburt Dritten auf Dauer zu überlassen (Ersatzmutter), eine künstliche Befruchtung durchzuführen oder auf sie einen menschlichen Embryo zu übertragen (§ 1 Abs. 1 Nr. 7 ESchG). Die Verbote gelten unabhängig davon, ob eine Eizellenspende oder ein Ersatzmutterschaftsverhältnis kommerziell oder nicht kommerziell ist.

25 (3) Die im Streitfall geltend gemachten Kosten sind folglich durch eine medizinische Behandlung entstanden, die jedenfalls nicht mit den Regelungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 7 ESchG im Einklang steht. Zum einen handelte es sich um eine Ersatzmutterschaft, bei der die Ersatzmutter das von ihr ausgetragene Kind nach der Geburt den Klägern überlassen sollte und

überlassen hat (§ 1 Abs. 1 Nr. 7 ESchG). Zum anderen wurde die künstliche Befruchtung bei der Ersatzmutter unter Verwendung einer Eizelle durchgeführt, welche von einer anderen Frau stammte (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ESchG).

26 (4) Verfassungsrechtliche Zweifel an dem „Verbot“ der Ersatzmutterschaft und der „Ezellenspende“ hat der Senat nicht (so bereits Senatsurteile vom 25.01.2022 - VI R 34/19, VI R 35/19 und VI R 36/19, zu Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung unter Verwendung gespendeter Eizellen). Es verstößt insbesondere nicht gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 3 Abs. 3 GG. Denn das Verbot knüpft nicht an die Gleich- oder Verschiedengeschlechtlichkeit der Ehe, sondern an die Behandlungsmethode an. Im Übrigen sollen mit dem Verbot der Ersatzmutterschaft/Ezellenspende eine Aufspaltung der Mutterschaft in eine genetische Mutter und eine austragende Mutter und die damit einhergehenden Konfliktlagen verhindert werden (BTDrucks 11/5460, S. 6 ff.). Diese Erwägungen stellen aufgrund biologischer Gegebenheiten einen sachlichen Grund dar, der die unterschiedliche Behandlung der Ersatzmutterschaft, der Fremdezellspende sowie der anderen reproduktionsmedizinischen Behandlungsmethoden gegenüber der grundsätzlich zulässigen Samenspende rechtfertigt (vgl. Urteil des Bundessozialgerichts vom 10.11.2021 - B 1 KR 7/21 R, BSGE 133, 134, zum fehlenden Anspruch eines gleichgeschlechtlichen Ehepaars auf Erstattung der Kosten der Kinderwunschbehandlung in Form einer heterologen Insemination im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung).

27 (5) Zu einer anderen Bewertung zwingt auch nicht die Einführung der gleichgeschlechtlichen Ehe im Jahr 2017 (Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20.07.2017, BGBl I 2017, 2787). Der Gesetzgeber wollte hiermit die gleichgeschlechtliche Ehe nur an die verschiedengeschlechtliche Ehe angleichen. Im Gesetzesentwurf des Bundesrates wird insofern ausdrücklich hervorgehoben, dass unter den Schutz des Art. 6 GG auch die kinderlose Ehe falle (BTDrucks 18/6665, S. 7). Aus diesem Anliegen folgt nicht die Pflicht, die zeugungsbiologischen Grenzen einer solchen Ehe steuerlich auszugleichen.“

3.6. Aus den Ausführungen unter 3.4.2. und 3.5. gezogene Conclusio für die Berücksichtigung der Aufwendungen des Bf. als außergewöhnliche Belastungen

In Anbetracht der Ausführungen unter den Punkten 3.4.2. und 3.5 gelangt das BFG zur Überzeugung, dass dem Abzug der vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen eine Absage zu erteilen ist.

Hierbei fußt die verwaltungsgerichtliche Conclusio vordergründig auf der Überlegung, dass ein Verstoß gegen ein innerstaatliches Verbot, spricht in concreto die seitens des Gesetzgebers impliziert statuierte Abstandnahme der Bedienung einer **nicht** in den §§ 2 und 3 des FMedG normierten Behandlungsformen, die Zwangsläufigkeit der vom Bf. gewählten Maßnahme der Leihmutterschaft schon per se ausschließt.

In Übereinstimmung mit den diesbezüglichen unter Punkt E des Artikels „Behandlungskosten im Ausland: Ausmaß der außergewöhnlichen Belastung – Inwieweit fallen (höhere) ausländische Behandlungskosten zwangsläufig an?“ getätigten Ausführungen Endfellners steht es auch für das BFG unbestritten fest, dass die Festlegung der Kriterien der gemäß sich „der Abgabepflichtige sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen der Aufwendung nicht entziehen kann“ exklusiv nach der österreichischen Rechts- und Sittenordnung zu bestimmen ist, bzw. im Umkehrschluss – behufs nämlicher Bestimmung - anderen Rechtsformen oder Kulturkreisen keine rechtliche Beachtung beizumessen ist.

Demzufolge sei aus vorstehenden Aspekten sowie - vorbehaltlich an unterer Stelle noch zu erfolgreicher Auseinandersetzungen mit weiteren Einwendungen des Bf. - angemerkt, dass somit weder die Tatsache, dass ein in Ehe lebendes gleichgeschlechtliches männliches Paar aus biologischer Notwendigkeit einer Leihmutter bedarf, noch jene, dass die unabdingbar der zur rechtmäßigen Erlangung der Elternschaft erforderliche Einhaltung der amerikanischen Rechtsvorschriften betreffend Leihmutterschaft letztendlich Bestätigung durch den ***4*** gefunden hat, den Aufwendungen des Bf. keinesfalls das Merkmal der Zwangsläufigkeit zu verleihen vermag.

3.7. Behandlung der weiteren Einwendungen

3.7.1. Präjudizwirkung der Erkenntnisse des VfGH vom 14.12.2011, B 13/11 sowie vom 11.10.2012, B 99/12

Wenn unter Bezugnahme auf obige Erkenntnisse die Auffassung vertreten wird, dass eine im Ausland rechtmäßig durchgeführte Leihmutterschaft – in Österreich für Belange des Steuerrechts als zulässig anzuerkennen sei -, so ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass diese exklusiv zum Personenstands- und Staatsbürgerschaftsrecht Judikatur für das Steuerrecht aus nachstehender Überlegung keine Präjudizwirkung zu entfalten vermag.

Während die in d.g. Verfahren erfolgte Aufhebung der angefochtenen Bescheide auf einer dem Kindeswohl widerstreitenden, sprich in Staatenlosigkeit mündende und ergo dessen denkunmöglichen Gesetzesanwendung der belangten Behörde basierte, kann nach Auffassung des BFG für Belange des Steuerrechts der Aspekt des Kindeswohles schon eingedenk der Tatsache, dass den aus Leihmutterschaft herrührenden Aufwendungen ein Verstoß gegen innerstaatliche Rechtsvorschriften zugrunde gelegen und dieser nunmehr via - auf die Allgemeinheit überwältzter - Steuerbegünstigung Pardonierung erfahren würde, nicht einschlägig sein.

3.7.2. Grundrechtswidrige Nichtanerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen

Soweit die rechtsfreundliche Vertretung in der Nichtanerkennung der Aufwendungen des Bf. als außergewöhnliche Belastungen – zumal diesem ob seiner sexuellen Orientierung zur Erlangung der Elternschaft nur den Weg der Leihmutterschaft offensteht -, als Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz sowie als Verletzung des nach Art. 8 EMRK gewährleisteten Rechtes auf Achtung seines Privat- und Familienlebens erachtet, ist entgegenzuhalten, dass nach der Konzeption des B-VG die Verifizierung des Vorliegens derartiger Verstöße der exklusiven Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes anheimgestellt.

Ungeachtet vorstehender Ausführungen ist jedoch auf die – im Ergebnis keine gegen das Verbot der Leihmutterschaft für homosexuelle männliche Paare verfassungsrechtliche Bedenken hegende Ansicht Mayrhofer in Neumayer/Resch/Wallner, GmundKomm², § 2 FMedG, II Personenspezifische Voraussetzungen der muF, Rzn 5 und 6 hinzuweisen.

Abschließend ist anzumerken, dass sich nach Auffassung des BFG das, für an oberer Stelle monierte grundrechtswidrige Verstöße angezogene Erkenntnis des VfGH 14.10.1999, G91/98, 116/98– ungeachtet dessen, dass, es sich bei den dg. Klägern um heterosexuelle Ehepaare handelte –, schon angesichts der Tatsache, dass die Thematik „Leihmutterschaft“ überhaupt nicht auf dem höchstgerichtlichen Prüfstand gestanden ist, für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts schon per se als nicht einschlägig erweist.

Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Revision war zuzulassen, da zu der, dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichts zugrundeliegenden Rechtsfrage keine höchstgerichtliche Judikatur existiert.

Wien, am 14. November 2023

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Josef Ungericht, die Richterin Dr. Gerhild Fellner und die weiteren Senatsmitglieder Karl-Heinz Dobler und Dr. Andreas Kickl, im Beisein der Schriftführerin Claudia Zengin, in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Allgäuer & Partner - Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 30.05.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 24.03.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2014, in der Sitzung vom 12. Dezember 2023 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.1. Ergänzend zu der beim Finanzamt eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2014 teilte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) dem Finanzamt mit Schreiben vom 28.04.2016 mit:

„... Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden indische Quellensteuern im Betrag von EUR 296.395,00 als Betriebsausgabe berücksichtigt. Diese Position ist im übrigen betrieblichen Aufwand erfasst.

Mit Bescheid vom 26.02.2016 wurden die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011-2013 jeweils vom 23.03.2015 abgewiesen. Inhaltlich ging es bei diesem Rechtsstreit um die Zulässigkeit eines Anrechnungsvortrages hinsichtlich ausländischer Quellensteuern. Diese Rechtsfrage wurde vom VwGH am 27.11.2014 (GZ 212/15/0002) entschieden. Das BFG hat sich mit E vom 11.05.2015, RV/1100212/2012, betreffend die Körperschaftsteuer 2010 der ***Bf1*** der vorzitierten VwGH-Judikatur angeschlossen. Damit wird die gegenständliche indische Quellensteuer für die ***Bf1*** endgültig zum Aufwand.

Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Bei der gegenständlichen indischen Quellensteuer ist diese Bedingung jedenfalls erfüllt. Gemäß § 12 Abs 1 Z 6 KStG sind Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern steuerlich nicht abzugsfähig. Nach herrschender Ansicht erstreckt sich dieses Abzugsverbot auch auf ausländische Steuern vom Einkommen (vgl. *Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Starringer* (Hrsg), KStG², § 12 RZ 55 unter Hinweis auf VwGH 26.03.1965, 928/63), soweit diese inländischen Steuern vom Einkommen vergleichbar sind (arg: entsprechende ausländische Personensteuern). Im gegenständlichen Falle handelt es sich bei den indischen Quellensteuern nicht um vergleichbare ausländische Steuern vom Einkommen deshalb, weil die Steuer weit über 100 % der Bemessungsgrundlage (Gewinn der bezug habenden Geschäftsaktivitäten) ausmacht. Eine Steuerbelastung, die über 100 % jenes Betrages ausmacht, um welchen die Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen steigt, ist keine Einkommensteuer nach österreichischem Verständnis und sohin einer inländischen Steuer vom Einkommen nicht vergleichbar und somit vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 6 KStG nicht umfasst.“

1.2. Den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 24.03.2017 hat das Finanzamt erklärungsgemäß erlassen.

2. In der gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 24.03.2017 erhobenen Beschwerde vom 30.05.2017 aus hier nicht streitigen Gründen wurde die Anrechnung der im Jahr 2014 angefallenen indischen Quellensteuer, die laut Beschwerde in die am 30.04.2016 eingereichte Körperschaftsteuererklärung 2014 mangels Vorliegen des entsprechenden Nachweises noch nicht aufgenommen werden konnten, in Höhe von € 30.874,50 auf die österreichische Körperschaftsteuer 2014 beantragt. Das Finanzamt hat in der Beschwerde vorentscheidung vom 22.08.2018 den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 24.03.2017 abgeändert und die Anrechnung der im Jahr 2014 angefallenen indischen Quellensteuer mit einem Betrag in Höhe von EUR 25.604,30 vorgenommen (begrenzt mit der Höhe der auf diese Einkünfte entfallenden Körperschaftsteuer - 25 % von EUR 102.417,21 = EUR 25.604,30).

In dieser Beschwerde vorentscheidung vom 22.08.2018 wurden die in den Vorjahren 2008 und 2009 angefallenen nicht anrechenbaren indischen Quellensteuern unverändert als abzugsfähige Betriebsausgaben mit dem Betrag von EUR 296.395,00 behandelt.

3.1. Am 06.02.2019 erließ das Finanzamt einen Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO, mit dem die Beschwerde vorentscheidung vom 22.08.2018 betreffend Körperschaftsteuer 2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde. Gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid vom 06.02.2019 erließ das Finanzamt die (die Beschwerde vorentscheidung vom 22.08.2018) ersetzende Beschwerde vorentscheidung vom 06.02.2019 betreffend Körperschaftsteuer 2014, mit der die Zuerkennung der in der Körperschaftsteuererklärung 2014 als Betriebsausgaben geltend gemachten indischen Quellensteuern in Höhe von EUR 296.395,00 nunmehr aberkannt wurde.

3.2. Die im Zuge des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO vom 06.02.2019 neu ergangene Beschwerdeentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2014 vom 06.02.2019 enthält folgende Begründung: „Die ***Bf1*** hatte in den Jahren 2008 und 2009 indische Quellensteuer iHv 10 % der Umsätze bezahlt, welche in diesen Jahren mangels ausreichend hoher Gesamteinkünfte nur teilweise bzw nicht auf die Körperschaftsteuer anrechenbar war. Der nicht anrechenbare Betrag iHv EUR 296.395 (davon 2008: EUR 124.801,55, 2009: EUR 171.592,98), für welchen ein Anrechnungsvortrag nicht zugelassen wurde, wurde im Jahr 2014 als Betriebsausgabe geltend gemacht. Gemäß § 12 Abs 1 Z 6 KStG dürfen Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Bei der indischen Quellensteuer handelt es sich um eine der inländischen Einkommensteuer vergleichbare Steuer und kann dem diesbezüglichen Vorbringen im Schreiben vom 28.4.2016 nicht gefolgt werden. Der Körperschaftsteuerbescheid 2014 (Beschwerdeentscheidung) erwies sich somit im Spruch als nicht richtig und war dieser daher gemäß § 299 BAO aufzuheben und im neu zu erlassenden Körperschaftsteuerbescheid der Gewinn um die zu Unrecht als Betriebsausgabe berücksichtigte indische Quellensteuer zu erhöhen.“

4. Dagegen brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 01.03.2019 einen (als Beschwerde bezeichneten) Vorlageantrag ein, mit dem die Abänderung dahingehend beantragt wird, dass die Körperschaftsteuer 2014 unter Anerkennung der erklärten bzw. beantragten indischen Quellensteuer als Betriebsausgabe festgesetzt werde.

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 01.03.2019 wurde dem Bundesfinanzgericht am 03.07.2019 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 03.07.2019).

6. Über die Beschwerde wurde am 12.12.2023 eine mündliche Verhandlung durchgeführt und darüber eine Niederschrift aufgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine in Österreich ansässige GmbH und hat in Indien keine Betriebsstätte, erbringt bzw. erbrachte in den Jahren 2008 und 2009 in Indien „technische Leistungen“, für welche in Indien die indische Quellensteuer nach Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien einbehalten wurde. Im Übrigen liegt auf Grundlage der dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Aktenlage und der ergänzenden Einsichtnahme in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung der gegenständlichen Entscheidung der eingangs dargestellte Verfahrensgang als erwiesener Sachverhalt zugrunde.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich auf Grundlage der dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Aktenlage, der ergänzenden Einsichtnahme in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung und der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Einsichtnahme in das Firmenbuch. Dieser Sachverhalt ist auch nicht strittig.

3. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung

Strittig ist, ob die in den Jahren 2008 und 2009 in Indien nach Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien einbehaltene indische Quellensteuer, soweit sie nach Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Indien auf die inländische Körperschaftsteuer nicht angerechnet werden konnte, bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2014 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

a) Gesetzliche Grundlagen

Nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

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

Nach § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern und die aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die Umsatzsteuer, die auf nichtabzugsfähige Aufwendungen entfällt.

Das Abkommen zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, BGBl. III Nr. 231/2001 idF BGBl. III Nr. 69/2021, (kurz: DBA-Indien), lautet auszugsweise:

„Art. 12 (1) Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf jedoch, wenn der Nutzungsberechtigte der Lizenzgebühren und der Entgelte für technische Leistungen eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, 10 vom Hundert des Bruttobetrags der Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen nicht übersteigen.

...

Art. 23 (1) Die in beiden Vertragsstaaten geltenden Gesetze bleiben weiterhin für die Besteuerung des Einkommens in beiden Vertragsstaaten maßgebend, soweit nicht dieses Abkommen ausdrücklich gegenteilige Vorschriften enthält.

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

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

b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Absätzen 2 der Artikel 10, 11, 12, den Absätzen 4 und 5 des Artikels 13 und dem Absatz 3 des Artikels 22 in Indien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Indien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Indien bezogenen Einkünfte entfällt.

...“

b) Rechtliche Würdigung

In der mit dem Aufhebungsbescheid vom 06.02.2019 gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundenen neu erlassenen Beschwerdeentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2014 vom 06.02.2019 hat das Finanzamt dargelegt, dass gemäß § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürften, es sich bei der indischen Quellensteuer um eine der inländischen Einkommensteuer vergleichbare Steuer handle und dem diesbezüglichen Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 28.4.2016 nicht gefolgt werden könne.

Das Finanzamt hat in der Begründung der neu erlassenen Beschwerdeentscheidung vom 06.02.2019 eindeutig zum Ausdruck gebracht hat, dass die Argumentation der steuerlichen

Vertretung nicht geteilt werde, wonach es sich bei der indischen Quellensteuer im Hinblick auf die im Vergleich zu Österreich hohe Besteuerung um keine mit österreichischen Steuern vom Einkommen vergleichbare ausländische Steuer im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 handle.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wird die Sichtweise des Finanzamtes, wonach es sich bei der indischen Quellensteuer um eine der inländischen Einkommensteuer vergleichbare Steuer handle und dem diesbezüglichen Vorbringen im Schreiben vom 28.4.2016 nicht gefolgt werden könne, zunächst durch das DBA-Indien gestützt, das „zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen“ abgeschlossen wurde. In Art. 12 und Art. 23 des DBA-Indien ist die gegenständliche indische Quellensteuer als Einkommensteuer geregelt.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist dazu in Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Indien u.a. für den Fall, dass eine in Österreich ansässige Person Einkünfte bezieht, die nach Art. 12 Abs. 2 in Indien besteuert werden dürfen, normiert, dass Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag anrechnet, der der in Indien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Indien bezogenen Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag).

Eine weitergehende Maßnahme, wie die von der Bf. begehrte Berücksichtigung der gegenständlichen indischen Quellensteuer als Betriebsausgabe, ist solcherart im DBA-Indien nicht angeführt. Angemerkt in diesem Zusammenhang sei, dass auch der Wortlaut des § 48 BAO weder eine Reduktion des Steuersatzes noch einen Abzug einer ausländischen Steuer von der inländischen Bemessungsgrundlage erlaubt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 48 Tz 9).

Nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern. Im KStG 1988 ist ein solches Abzugsverbot von Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern in § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 gesetzlich angeordnet. Ausländische Personensteuern fallen ebenfalls unter das Abzugsverbot (vgl. VwGH 26.03.1965, 0928/63; VwGH 27.06.2018, Ra 2017/15/0043). Betroffen ist davon insbesondere eine ausländische Quellensteuer (vgl. *Lachmayer*, in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer: Kommentar, § 12 Tz 107; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz: Kommentar, § 12 Tz 111; ebenso zur gegenständlichen indischen Quellensteuer *Haselsteiner/Karte/Mitterlehner*, SWI 2023, 578, wonach bei einer Steuerüberwälzungsklausel im Rahmen der österreichischen Steuererklärung vom Netto-Auftragswert (zB 100.000 Euro) auf den Bruttowert inkl. Quellensteuer (zB 10 % laut DBA Indien) hochzurechnen sei, da ein anderes Ergebnis dem in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 6 KStG manifestierten Abzugsverbot von Steuern vom Einkommen zuwiderlaufen würde (vgl. *Haselsteiner/Karte/Mitterlehner*, SWI 2023, 578, [585 iVm Fußnote 44]).

Soweit in Abkehr vom DBA-Indien seitens der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde, dass es sich bei der indischen Quellensteuer um eine Umsatzsteuer bzw. Verkehrsteuer auf Bruttoentgelte handle, wird dem seitens des erkennenden Senates nicht gefolgt. Hinzuweisen ist auch darauf, dass die 10%ige indische Quellensteuer nach Art. 12 Abs. 1 DBA-Indien dann erhoben werden kann, wenn Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Übrigen in dem von der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 28.04.2016 angeführten Erkenntnis vom 27.11.2014, 2012/15/0002, in dem der Verwaltungsgerichtshof einen Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern nach der österreichischen Rechtslage verneint hat, auch auf das Urteil des BFH vom 26. Oktober 1972, I R 125/70, hingewiesen, wonach Anrechnungsüberhänge auch nicht über Billigkeitsmaßnahmen berücksichtigt werden. Dieser Rechtsprechung hat der BFH in seinem Urteil 26. Oktober 1972 vorangestellt, dass auch nach Bruttoentgelten (konkret: Bruttofrachteinnahmen) bemessene ausländische Steuern, bezüglich welcher im Ausland verlustbringende Tätigkeiten vorliegen, die ausländischen Steuern bei der Einkommensermittlung gemäß § 12 Nr. 2 KStG nicht abziehbar sind (BFH 26.10.1972, I R 125/70, Rz 15f).

Die Praxis zeigt, dass viele Staaten zwecks Sicherung des Steueraufkommens den Schuldner einer Dienstleistungsvergütung dazu verpflichten, einen Quellensteuerabzug vom Bruttobetrag der Vergütungen einzuheben. Auch Österreich erfasst Einkünfte, die beschränkt Steuerpflichtige aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988) erwirtschaften, im Wege einer 20%igen Quellensteuer, wobei es dem beschränkt Steuerpflichtigen jedoch nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 überlassen bleibt, eine Veranlagung zu beantragen (vgl. *Bendlinger/ Kofler*, RdW 2009, 676 [678], Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“).

Nach Ansicht des erkennenden Senates handelt es sich solcherart bei der indischen 10%igen Quellensteuer um eine solche ausländische Steuer, die mit den in § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 angeführten und vom Abzugsverbot umfassten Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern vergleichbar ist. Eine weitergehende selektive Unterscheidung danach, in welcher prozentmäßigen Höhe durch den in Indien vorgenommenen 10%igen Quellensteuerabzug von den Bruttoentgelten nach Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien die Nettoeinkünfte besteuert werden, ist gemäß § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 gesetzlich nicht normiert.

Überhaupt vertritt das Bundesfinanzgericht zu den vom Finanzamt und vom Bf. angeführten Ausführungen zur Regelung des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 vorangestellt die Ansicht, dass für den gegenständlichen Fall und jedenfalls das Streitjahr 2014 betreffend hinsichtlich der streitgegenständlichen indischen Quellensteuer keine Betriebsausgaben anzunehmen sind, da

Aufwendungen, die schon in früheren Jahren als Betriebsausgaben angefallen wären, die aber in dem betreffenden Jahr nicht angesetzt wurden, nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden können (vgl. *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG: Kommentar, § 4 Anm. 236, uHa VwGH 16.12.2015, 2013/15/0148).

Insgesamt ist der erkennende Senat der Ansicht, dass die in den Jahren 2008 und 2009 in Indien nach Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien erhobene Quellensteuer in Höhe von 10 % vom Bruttobetrag der Entgelte für technische Leistungen bei der Veranlagung für das Streitjahr 2014 im beantragten Ausmaß bzw. soweit diese gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Indien nicht auf die österreichische Körperschaftsteuer anrechenbar war, nach österreichischem Recht keine Betriebsausgaben bilden.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit der Revision

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

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Dezember 2023

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 23. November 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 23. Oktober 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

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

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Frage, ob es rechtmäßig ist, wenn die Beschwerdeführerin die an nicht in Österreich ansässige Begünstigte vorgenommenen Zuwendungen, die aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen vollständig bzw. zum Teil von der Besteuerung befreit sind, von der Bemessungsgrundlage betreffend Zwischensteuer in Abzug bringt.

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin brachte am 31.10.2014 ihre Körperschaftsteuererklärung 2013 elektronisch beim Finanzamt Klagenfurt ein.

Am 19.10.2015 langte die Körperschaftsteuererklärung 2014 der Beschwerdeführerin elektronisch beim Finanzamt Klagenfurt ein.

Mit 23.10.2015 erließ das Finanzamt Klagenfurt **Erstbescheide** betreffend Körperschaftsteuer 2013 mit einer festgesetzten Körperschaftsteuer i.H.v. € 46.972, für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (12,5 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 99.052,43 und anrechenbare Zwischensteuer (25 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 139.842,73 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2014 mit einer festgesetzten Körperschaftsteuer i.H.v. € 44.143, für den nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (12,5 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 99.052,43 und anrechenbare Zwischensteuer (25 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 183.985,28.

Einlangend am 23.11.2015 beim Finanzamt Klagenfurt brachte die Beschwerdeführerin **Bescheidbeschwerden** gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 ein. Begründend führte sie aus, dass § 13 Abs. 3 letzter Satz Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung normiere, dass im Falle von Zuwendungen einer Privatstiftung, welche nicht unter § 5 Z 6 und 7 KStG oder § 7 Abs. 3 KStG falle, eine Besteuerung der Einkünfte der Privatstiftung insoweit zu unterbleiben habe, als die Privatstiftung im Veranlagungszeitraum Zuwendungen an Begünstigte getätigt hat, von diesen Zuwendungen Kapitalertragsteuern (KESt) einbehalten und abgeführt worden sind und eine Entlastung von der KESt aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) oder nach § 240 Abs. 3 BAO nicht erfolgt ist.

Ausschließlich Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte dürften von den Einkünften der Privatstiftung in Abzug gebracht werden. Zuwendungen an Begünstigte mit Ansässigkeit in anderen Staaten seien hiervon aufgrund der durch die Anwendung eines DBA eintretenden steuerlichen Entlastung allerdings ausgenommen. Folglich habe die Beschwerdeführerin in den Steuererklärungen 2013 und 2014 nur jene Zuwendungen bei Ermittlung ihrer eigenen steuerpflichtigen Einkünfte berücksichtigt, welche an in Österreich ansässige Begünstigte zugeflossen seien.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) habe nunmehr ausgesprochen (EuGH 17.9.2015, C-589/13), dass die Bestimmung des § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG in der geltenden Fassung, wonach es einer österreichischen Privatstiftung nur erlaubt sei, Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer in Abzug zu bringen, nicht aber Zuwendungen an Begünstigte in anderen Staaten, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße.

Die im Zeitpunkt der Ergreifung der Bescheidbeschwerde in Begutachtung befindliche Neuregelung des § 13 Abs. 3 KStG, wonach die Einkünfte der Privatstiftung nur um jene Zuwendungen reduziert werden dürften, welche „endgültig“ mit KESt belastet seien, stünden laut Meinung der Beschwerdeführerin im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH. Dies

deshalb, da Zuwendungen an Begünstigte mit Ansässigkeit in anderen Staaten, deren DBA mit Österreich für Zuwendungen von Privatstiftungen die Befreiungsmethode vorsehe, nicht „endgültig“ mit KEST belastet seien und es folglich der Privatstiftung weiterhin verunmöglicht werde, derartige Zuwendungen von ihren Einkünften in Abzug zu bringen.

Die Beschwerdeführerin begehre daher neben Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte auch Zuwendungen an Begünstigte mit Ansässigkeit in anderen Staaten zum Abzug von den Einkünften der Beschwerdeführerin zuzulassen. Es ergäben sich folgende Anpassungen:

2013:

Summe Zuwendungen 2013	Berücksichtigt lt. Erklärung 2013	Zuwendungen an Begünstigte in anderen Staaten	Zuwendungen insgesamt
137.525,00	109.076,00	28.449,00	137.525,00

2014:

Summe Zuwendungen 2014	Berücksichtigt lt. Erklärung 2014	Zuwendungen an Begünstigte in anderen Staaten	Zuwendungen insgesamt
189.363,71	98.942,71	90.422,00	189.363,71

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens erließ das Finanzamt Klagenfurt **am 10.6.2016 Beschwerdeentscheidungen** und änderte den Körperschaftsteuerbescheid 2013 dahingehend ab, dass die Körperschaftsteuer i.H.v. € 46.552, die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (12,5 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 99.052,43 und die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (25 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 139.422,73 festgesetzt wurde. Den Körperschaftsteuerbescheid 2014 änderte die belangte Behörde dahingehend ab, dass die Körperschaftsteuer i.H.v. € 43.617, die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (12,5 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 99.052,43 und die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer (25 % der Bemessungsgrundlage) i.H.v. € 183.040,03 festgesetzt wurde.

Begründend führte das Finanzamt Klagenfurt aus, dass § 13 Abs. 3 Satz 5 KStG idF AbgÄG 2015 besage, dass die Summe der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte „um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG zu verringern sind, wenn davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist“. Neu hinzugekommen sei nunmehr folgende Textierung: „Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der KEST aufgrund eines DBA statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit KEST belastet ist.“ Dies bedeute, dass bei nach dem OECD-Musterabkommen gestalteten DBA keine Änderung eintrete und daher zur Gänze von der KEST entlastete Zuwendungen die Privatstiftung nicht zur Zwischensteuerentlastung berechtigen sollen. Habe Österreich jedoch nach dem DBA ein Quellenbesteuerungsrecht, soll insoweit bei der Privatstiftung eine Zwischensteuerentlastung stattfinden. Da sowohl 2013 als

auch 2014 Zuwendungen an deutsche Empfänger geleistet worden seien, von welchen KESt einbehalten worden sei, erhöhte die belangte Behörde den Zuwendungsbetrag aliquot, sodass sich die Zwischensteuer entsprechend verringerte. Die vom Finanzamt Klagenfurt berücksichtigten Zuwendungen errechneten sich folgendermaßen:

Im Jahr 2013 wurde eine Zuwendung in Höhe von € 2.800,-- an einen deutschen Empfänger geleistet, von welcher KESt in Höhe von € 420,-- einbehalten wurde.

Zuwendung: $2.800 * 25 \% = 700,--$ (=100 %)

Entlastung: $10 \% = 280,--$ (40 % v. 700)

Somit reduziert sich der Zuwendungsbetrag von 2.800,-- auf 60 % d. s. € 1.680,--

Der ursprünglich begehrte Zuwendungsbetrag, welcher in der KZ 702 berücksichtigt wurde, wird somit um € 1.680,-- erhöht.

KZ 702 neu: 110.756,--

Im Jahr 2014 wurde eine Zuwendung in Höhe von € 3.500,-- an einen deutschen Empfänger geleistet, von welcher KESt in Höhe von € 525,-- einbehalten wurde.

Zuwendung: $3.500 * 25 \% = 875,--$ (=100 %)

Entlastung: $10 \% = 350,--$ (40 % v. 875)

Somit reduziert sich der Zuwendungsbetrag von 3.500,-- auf 60 % d. s. € 2.100,--

Der ursprünglich begehrte Zuwendungsbetrag, welcher in der KZ 702 berücksichtigt wurde, wird somit um € 2.100,-- erhöht.

KZ 702 neu: 101.042,71

Die Zuwendungen an Begünstigte mit Ansässigkeit in anderen Staaten, deren DBA mit Österreich für Zuwendungen von Privatstiftungen die Befreiungsmethode vorsieht, ließ das Finanzamt Klagenfurt bei der Berechnung der Zwischensteuer unberücksichtigt.

Nach Stellung von Fristverlängerungsanträgen brachte die Beschwerdeführerin einlangend am 27.9.2016 den **Antrag auf Vorlage der Beschwerden** gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 an das Bundesfinanzgericht beim Finanzamt Klagenfurt ein und führte nach Wiedergabe der bis 31.12.2015 geltenden Fassung des § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG ergänzend aus:

„Diese Bestimmung wurde vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) in seiner Entscheidung vom 17. 9. 2015, C-589/ 13, als der Kapitalverkehrsfreiheit widersprechend qualifiziert. Gemäß der Erkenntnis des EuGH kann eine diesbezügliche Rechtfertigung weder durch die Erfordernisse der Aufteilung der Besteuerungsrechte bzw. der Einmalbesteuerung oder durch die Kohärenz der Steuersysteme hergeleitet werden. Auch hat der Europäische Gerichtshof die seitens der österreichischen Bundesregierung vorgebrachten Argumentation, Österreich müsse auf Ebene der Privatstiftung eine Besteuerung vornehmen, da Österreich eine Besteuerung der ausländischen Begünstigten versagt ist, eine explizite Absage erteilt, da Österreich im Rahmen

des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens freiwillig auf ein Besteuerungsrecht verzichtet hat.

In seiner Erkenntnis hielt der EuGH weiters fest, dass sich Zuwendungen von Privatstiftungen an in Österreich beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich in einem dauerhaften Liquiditätsnachteil für die Privatstiftung niederschlagen, da hierdurch — im Gegensatz zu Zuwendungen an in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen — eben keine Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischenkörpersteuer erreicht werden kann. Die Gründung einer Privatstiftung mit ausländischen Begünstigten ist aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten somit jedenfalls weniger attraktiv.

Als Reaktion auf diese Erkenntnis des EuGH adaptierte der österreichische Gesetzgeber die genannte Bestimmung im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2015. Gemäß der Neuregelung des § 13 Abs 3 KStG in der nunmehr geltenden Fassung ist es der Privatstiftung nunmehr erlaubt, auch Zuwendungen an beschränkt Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischenkörperschaftsteuer zu berücksichtigen. Dies allerdings unter der wesentlichen Einschränkung, dass Österreich auf die getätigte Zuwendung aufgrund des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens ein Quellenbesteuerungsrecht in Form eines Kapitalertragsteuerabzugs zusteht; zudem ist diesfalls nur eine anteilige Berücksichtigung — nämlich in Abhängigkeit von der Höhe des im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Quellensteuersatzes — möglich.

Dies führt uE allerdings zu dem unbefriedigenden Ergebnis, dass trotz des eindeutigen Erkenntnisses des EuGH weiterhin von einer Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit auszugehen ist. Dies deshalb, da Zuwendungen an in Österreich beschränkt Steuerpflichtige aufgrund des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens in aller Regel vollständig von der österreichischen Quellensteuer entlastet werden und daher eine Berücksichtigung dieser Zuwendungen erst nicht möglich ist.

Auch im Falle der Auflösung der Privatstiftung führt die Neuregelung zu einer Verschlechterung der Situation für Privatstiftungen mit beschränkt steuerpflichtigen Zuwendungsempfängern, da eine Erstattung der angefallenen Zwischenkörperschaftsteuer nunmehr nur dann möglich ist, wenn die getätigten Zuwendungen der österreichischen Quellensteuer unterlag; dies kann jedoch regelmäßig nicht der Fall sein, weshalb die Gründung von Privatstiftungen mit beschränkt steuerpflichtigen Begünstigten wohl weiter an Attraktivität verlieren dürfte.“

Die Beschwerdeführerin wiederholte ihr Begehren auf vollumfängliche Berücksichtigung von Zuwendungen an beschränkt Steuerpflichtige bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Zwischenkörperschaftsteuer, unabhängig davon, ob die Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich ein Quellenbesteuerungsrecht vorsehen oder nicht.

Die Vorlage der Beschwerde erfolgte am 7.10.2016 an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlagebericht vom selben Tag beantragte das Finanzamt Klagenfurt die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine eigennützige Privatstiftung, die ihre Stiftungsurkunde und ihre Stiftungszusatzurkunde der belangten Behörde offen gelegt hat.

Die Beschwerdeführerin erklärte im Jahr 2013 inländische Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG (KZ 882) i.H.v. € 296.964,95.

Sie tätigte im Jahr 2013 Zuwendungen i.H.v. gesamt € 137.525 aufgeteilt an Begünstigte in folgenden Ansässigkeitsstaaten:

Ansässigkeitsstaat	Zuwendung in EUR i.H.v.
Österreich	106.276
Deutschland	2.800
Slowakei	1.320
Polen	7.920
Russland	2.500
Serbien	11.429
Ukraine	1.320
Kroatien	3.960

Die Beschwerdeführerin erklärte im Jahr 2014 inländische Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG (KZ 882) i.H.v. € 275.511,92.

Sie tätigte im Jahr 2014 Zuwendungen i.H.v. gesamt € 189.363,71 aufgeteilt an Begünstigte in folgenden Ansässigkeitsstaaten:

Ansässigkeitsstaat	Zuwendung in EUR i.H.v.
Österreich	93.041,71
Deutschland	3.500
Polen	14.890
Russland	2.400
Serbien	18.183,39
Ukraine	1.320
Kroatien	3.960
Rumänien	9.318,61
Bosnien	42.750

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw. ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Beschwerdeführerin.

Demzufolge ist der Sachverhalt als erwiesen anzusehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe

Durch die Neuorganisation der Finanzverwaltung im Jahr 2021 ist es im gegenständlichen Fall zu einer Änderung der Zuständigkeit gekommen.

Gemäß § 61 Abs. 1 Z 6 BAO idF BGBl. I Nr. 110/2023 ist das Finanzamt für Großbetriebe in Bezug auf die Erhebung sämtlicher bundesgesetzlich geregelter Abgaben (mit Ausnahme der in

§ 61 Abs. 2 BAO angeführten Ausnahmen) für Privatstiftungen im Sinn des Privatstiftungsgesetzes – PSG, BGBl. Nr. 694/1993 zuständig.

Gemäß § 323b BAO treten die mit 1.1.2021 neu geschaffenen Finanzämter in sämtliche anhängige Abgabenverfahren in jenem Verfahrensstand ein, in dem sich diese zum 31.12.2020 befunden haben. Das gilt auch für Beschwerdeverfahren, die am 31.12.2020 beim Bundesfinanzgericht anhängig waren sowie dann, wenn sich die Beschwerdeverfahren am 31.12.2020 im Stadium der Säumnis befanden (VwGH 25.5.2022, Ra 2021/15/0035).

Somit tritt im streitgegenständlichen Fall das Finanzamt für Großbetriebe an die Stelle des Finanzamtes Klagenfurt.

Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer

Gemäß § 5 Z 11 KStG 1988 sind Privatstiftungen, die nicht unter Z 6 oder 7 fallen, nach Maßgabe des § 13 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988 sind bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 gesondert zu versteuern, soweit es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 handelt und diese nicht in § 27a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannt sind.

Nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 163/2015 letzter Absatz ist die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.

Nach § 22 Abs. 2 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 76/2011 beträgt die Körperschaftsteuer 25% für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.

Nach § 26c Z 58 KStG 1988 treten die §§ 13 Abs. 3 und § 24 Abs. 5 Z 3 und Z 4 KStG, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. I 163/2015, mit 1. Jänner 2016 in Kraft und sind auf alle offenen Verfahren anzuwenden.

Gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 gelten auch als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 Zuwendungen jeder Art:

- von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen,*
- von Belegschaftsbeteiligungsstiftungen im Sinne des § 4d Abs. 3 bis zu einem Betrag von 4 500 Euro jährlich, sowie*
- von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.*

Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung, ausländische Stiftung oder sonstige Vermögensmasse, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Gemäß Artikel 63 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015) wurde u.a. der § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG neu gefasst, wodurch die Möglichkeit des Unterbleibens der Zwischenbesteuerung an neue Voraussetzungen geknüpft wurde. Diese Gesetzesänderung war notwendig geworden, da der EuGH im Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13 EU:C:2015:612 den letzten Satzteil des § 13 Abs. 3 KStG idF vor AbgÄG 2015 in Bezug auf Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat aufgrund seiner Beschränkung des freien Kapitalverkehrs mit EU Recht für unvereinbar erklärte. Der § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG idF vor AbgÄG 2015 lautete: „Die Besteuerung (§ 22 Abs. 2) unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 getätigt worden sind, davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder nach § 240 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung erfolgt.“

Zum Begriff „Kapitalverkehr“ führte der EuGH aus, dass nicht nur die Einbringung des Stiftungsvermögens in die Stiftung bei deren Gründung durch den Stifter, sondern auch die späteren Auszahlungen dieses Vermögens an die Begünstigten unter den Begriff „Kapitalverkehr“ im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG (nunmehr Art. 63 Abs. 1 AEUV) fallen (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 39).

Der EuGH wies auf seine ständige Rechtsprechung (vgl. in diesem Sinne bezüglich des freien Kapitalverkehrs Urteil Dijkman und Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, Rn. 42, und bezüglich der Niederlassungsfreiheit Urteile Kommission/Frankreich, C-34/98, EU:C:2000:84, Rn. 49, sowie de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, Rn. 43) hin, wonach der Vertrag auch eine Beschränkung einer Grundfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung untersagt (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 50).

In dem dem Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 zugrundeliegenden Sachverhalt tätigte die Privatstiftung Zuwendungen an zwei in einem anderen Mitgliedstaat (als der Republik Österreich) ansässige Begünstigte.

Die von Österreich im Verfahren vor dem EuGH vorgebrachte objektiv mangelnde Vergleichbarkeit der Situationen sowie die von Österreich geltend gemachten zwingenden Gründe des Allgemeininteresses, welche die Beschränkung des Kapitalverkehrs objektiv rechtfertigen könnten, verwarf der EuGH in seinem Erkenntnis.

Vielmehr sprach der EuGH aus, dass es sich bei der Erbringung von Zuwendungen durch die österreichische Privatstiftung an im Inland ansässige Begünstigte und an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Begünstigte um objektiv vergleichbare Sachverhalte handelt. In beiden Fällen geht es um Zuwendungen aus dem Vermögen der Privatstiftung oder aus durch den Einsatz dieses Vermögens erzielten Vermögensvermehrungen (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 63). Die mangelnde Besteuerungsmöglichkeit durch gemäß dem OECD-Musterabkommen abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen von Zuwendungen an in einem anderen Hoheitsgebiet ansässige Begünstigte ändert an der vom EuGH festgestellten Vergleichbarkeit nichts (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 64).

In diesem Zusammenhang verwarf der EuGH mit dem Argument des freiwilligen Verzichts der Steuerhoheit in Bezug auf Zuwendungen an in anderen Hoheitsgebieten ansässige Personen den von Österreich vorgebrachten Rechtsfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit. Diese freiwillige Akzeptanz hat Österreich durch Abschluss von dem OECD Musterabkommen entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen ausgeübt (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 71).

Der Rechtfertigungsgrund der Einmalbesteuerung konnte den EuGH ebensowenig überzeugen. Der EuGH verwies auf seine Urteile Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) und Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559) und führte aus, dass in keiner dieser Rechtssachen der Gerichtshof den Grundsatz der Einmalbesteuerung als eigenständige Rechtfertigung anerkannt hat (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 71). Der EuGH hielt im Urteil zudem fest, dass die Zwischenbesteuerung der inländischen Privatstiftung nicht die Einmalbesteuerung der im ersten Satz des § 13 Abs. 3 KStG genannten Einkünfte gewährleistet, da die Besteuerung der Privatstiftung nicht endgültig ist, sondern die Zwischensteuer spätestens bei Auflösung der Privatstiftung gemäß § 24 Abs. 5 KStG idF vor AbgÄG 2015 dieser gutzuschreiben ist (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 79).

Dem Rechtfertigungsgrund der Kohärenz der nationalen Steuerregelung konnte der EuGH ebenfalls nicht abgewinnen, da es am Unmittelbarkeitserfordernis mangelt. Der EuGH ist der Meinung, dass der Abzug des Betrags, der den Zuwendungen entspricht, die von der der Zwischensteuer unterliegenden Privatstiftung erbracht wurden, und die Besteuerung dieser Zuwendungen bei ihrem Begünstigten zwangsläufig verschiedene Steuerpflichtige betrifft (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 Rz 83).

Nach dem Urteil des EuGH zu F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 ist Artikel 56 EG (nunmehr Art. 63 Abs. 1 AEUV) in der Weise auszulegen, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung im Rahmen der Zwischenbesteuerung der von ihr erzielten Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nur die Zuwendungen von ihrer Steuerbemessungsgrundlage für einen bestimmten Veranlagungszeitraum in Abzug bringen darf, die in diesem Veranlagungszeitraum vorgenommen und im Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung bei den Begünstigten dieser Zuwendungen besteuert wurden, während diese nationale Steuerregelung einen derartigen Abzug ausschließt, wenn der Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und in dem Mitgliedsstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer, der die Zuwendungen grundsätzlich unterliegen, befreit ist.

Die im nun streitgegenständlichen Sachverhalt anzuwendende Fassung des § 13 Abs. 3 KStG (BGBl. I Nr. 163/2015) sieht vor, dass die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nicht mehr gänzlich unterbleiben soll, wenn Zuwendungen von Privatstiftungen auf Grund eines DBA lediglich teilweise von der KEST entlastet werden. Die Reduktion soll insoweit stattfinden, als die Zuwendungen endgültig mit KEST belastet sind (Erläuterungen zur Regierungsvorlage 896 der Beilagen XXV. GP). Kommt es zu einer Entlastung der Zuwendung von der KEST aufgrund eines DBA, ist somit nur jener Teil der Zuwendungen für die Reduktion der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte heranzuziehen, der endgültig mit KEST belastet ist.

Die Abzugsfähigkeit hinsichtlich zur Gänze entlasteter Zuwendungen bzw. im Umfang der Entlastung teilweise belasteter Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer ist nach der durch das Abgabenänderungsgesetz 2015 novellierten Fassung des § 13 Abs. 3 KStG weiterhin nicht zulässig.

Im vorliegenden Sachverhalt lässt die Beschwerdeführerin Zuwendungen an Begünstigte, die in Slowakei, Polen, Russland, Serbien, Ukraine, Kroatien, Rumänien, Bosnien und Herzegowina ansässig sind, zukommen. In den DBA mit der Slowakei, Polen, Russland, Serbien, Ukraine, Kroatien, Rumänien, Bosnien und Herzegowina, die allesamt dem OECD-MA entsprechen, wird gemäß Artikel 21 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Begünstigten das ausschließliche Besteuerungsrecht zugewiesen. Zuwendungen an in diesen Staaten ansässige Begünstigte haben aufgrund der DBA eine vollständige Entlastung von der KESt zur Folge. Diese Sachverhalte und deren Rechtsfolgen sind somit durch die Neuregelung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG unberührt geblieben. Die Entlastung von der KESt hat auch in der durch das AbgÄG 2015 novellierten Fassung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG die Versagung der Abzugsfähigkeit der Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer zur Folge. Die im Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 vom EuGH ausgesprochene Unvereinbarkeit mit dem EU Primärrecht blieb in diesem Punkt weiterhin bestehen.

Hinsichtlich der Begünstigten, die in Deutschland ansässig sind, kommt Österreich aufgrund des DBA mit Deutschland nach Artikel 10 dieses Abkommens (Dividenden) ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht zu. Dies deshalb, da im DBA mit Deutschland der Begriff „Dividende“ vom OECD-Musterabkommen (OECD-MA) abweicht und auch Zuwendungen von Privatstiftungen umfasst (Riedl/Streicher in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer in WU-KStG³, § 13 Rz 185 mit weiteren Nachweisen). Das DBA mit Deutschland sieht in Artikel 10 Abs. 2 lit. b ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht i.H.v. 15 % des Bruttobetragtes der Zuwendung vor. Aufgrund des novellierten § 13 Abs. 3 KStG kommt es im Falle von DBA, die Österreich ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht zuweisen, zu einer teilweisen Reduktion der Zwischensteuer. Eine vollumfängliche Anrechnung der Zuwendung auf die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer ergibt sich aber aufgrund der novellierten Fassung nicht. Schlussendlich führt die mit dem AbgÄG 2015 eingeführte Neuerung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG auch in Bezug auf Sachverhalte, die eine teilweise Entlastung der Zuwendung von der KESt aufgrund der Ansässigkeit der Begünstigten vorsehen, weiterhin dazu, dass aufgrund der bloß prozentuellen Reduktion des Zwischensteuerbetrages diese Privatstiftungen im Vergleich zu Privatstiftungen, die Zuwendungen ausschließlich an im Inland ansässige Begünstigte vornehmen, einen Liquiditätsnachteil erleiden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes steht im Hinblick darauf, dass der EuGH bereits Beschränkungen der Grundfreiheiten von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung verbietet, der Liquiditätsnachteil, den die Beschwerdeführerin durch die Ungleichbehandlung

von Zuwendungen an in Deutschland ansässige Begünstigte im Vergleich zu Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte aufgrund der Regelung der novellierte Fassung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG erleidet, ebenso der Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs entgegen.

Vorbringen betreffend die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung von Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte und an nicht in Österreich ansässige Begünstigte erstattete die belangte Behörde nicht. Eine vom EuGH abweichende Beurteilung der von Österreich in dem damaligen Verfahren vorgebrachten und in diesem Erkenntnis bereits angeführten Rechtfertigungsgründe sieht das Bundesfinanzgericht nicht.

Das Bundesfinanzgericht kommt somit zum Schluss, dass die Regelung des § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG idF BGBl. I Nr. 163/2015 nicht mit dem Unionsrecht in Einklang steht und dieser Verstoß auch nicht gerechtfertigt ist.

Aufgrund des Anwendungsvorranges des primären Gemeinschaftsrechtes hat das Bundesfinanzgericht das dem Gemeinschaftsrecht widersprechende nationale Recht nicht anzuwenden. Im vorliegenden Fall ist § 13 Abs. 3 letzter Absatz KStG mit Art. 63 Abs. 1 AEUV unvereinbar und daher nicht anzuwenden.

Gerichte, die in einem konkreten Verfahren als letzte Instanz fungieren und die Zweifel im Hinblick auf die Auslegung einer Vorschrift des EU-Rechts haben, sind verpflichtet, solche Auslegungsfragen dem EuGH vorzulegen. Da gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ein außerordentliches Rechtsmittel eingelegt werden kann, ist das Bundesfinanzgericht nicht verpflichtet ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen (Artikel 267 AEUV).

Aufgrund der vorangehenden Ausführungen und insbesondere aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in der Sache F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; EU:C:2015:612 geht das Bundesfinanzgericht von einer offenkundigen Europarechtswidrigkeit des innerstaatlichen Rechts aus und es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Es liegt bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage vor, ob der durch das AbgÄG 2015 neu gefasste § 13 Abs. 3 KStG idF. BGBl. I Nr. 163/2015 mit dem Unionsrecht

vereinbar ist. Dies ist eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, somit war die Revision für zulässig zu erklären.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Jänner 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R.*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Oberösterreich WirtschaftsprüfungsgmbH, Johann-Konrad-Vogel-Straße 7-9, 4020 Linz, ***Bf2***, ***Bf2-Adr***, vertreten durch eccontis treuhand gmbh wirtschaftsprüfungs- und steuerberatungsgesellschaft, Karl-Leitl-Straße 1, 4048 Puchenau, und ***Bf3***, ***Bf3-Adr***, vertreten durch "Unitas-Solidaris" Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Annagasse 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 19. September 2018 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Das Einkommen des Gruppenmitgliedes ***Bf2*** (St.Nr. ***St.Nr. xxx***) für das Jahr 2017 wird gemäß § 24a Abs. 1 KStG 1988 mit 1.906.433,90 € festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 1.906.433,90 €

Gesamtbetrag der Einkünfte: 1.906.433,90 €

Einkommen des Gruppenmitglieds: 1.906.433,90 €

Das im Jahr 2017 festgestellte Einkommen des Gruppenmitgliedes ***Bf2***, sohin ein Betrag von 1.906.433,90 €, wird ausschließlich, das heißt zu 100%, dem Gruppenträger, der ***Bf3*** (St.Nr. ***St.Nr. yyy***), zugerechnet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist strittig, wem das vom Gruppenmitglied ***Bf2*** im Jahr 2017 erzielte Einkommen zuzurechnen ist. Diesbezüglich wird von den Beschwerdeführern die Rechtsansicht vertreten, dass eine ausschließliche (100%-ige) Zurechnung zum Gruppenträger, der ***Bf3***, zu erfolgen hat, weil diese eine ausreichende finanzielle Verbindung im Sinn des § 9 Abs. 4 TS 1 in Verbindung mit § 9 Abs. 4 TS 3 KStG 1988 zum angeführten Gruppenmitglied aufweisen würde. Von der belangten Behörde wird hingegen in rechtlicher Hinsicht die Meinung vertreten, dass die Ergebniszurechnung über die zwischen der ***Bf3*** und der ***Bf1*** bestehende Beteiligungsgemeinschaft zu erfolgen hätte, wobei für die Aufteilung des Ergebnisses dieses Gruppenmitgliedes auch die von der ***Bf3*** unmittelbar gehaltenen Anteile an der ***Bf2*** zu berücksichtigen wären, woraus sich eine Ergebnisaufteilung im Verhältnis 75% an die ***Bf3*** und von 25% an die ***Bf1*** ergeben würde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf3***, die bis Mai 2018 ***1*** (Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 14.5.2018, die in der Urkundensammlung des Firmenbuchs zu einliegt; ***2***) geheißen hat und zu FN ***3*** im Firmenbuch eingetragen ist, ist seit der Veranlagung 2011 Gruppenträger einer Unternehmensgruppe iS des § 9 KStG 1988 (Gruppenfeststellungsbescheid des Finanzamtes ***4*** vom 23. Jänner 2012). Zu dieser Unternehmensgruppe hat auch die ***Bf2*** seit Gründung dieser Gruppe gehört. Die ***Bf2*** hat als Bilanzstichtag den 31. Dezember.

Mit Verschmelzungs- und Abtretungsvertrag vom 12.6.2017 abgeschlossen zwischen der ***5***, der ***6***, der ***1*** und der ***Bf1*** wurde die ***5*** als übertragende Gesellschaft mit der ***6*** als übernehmende Gesellschaft mit Stichtag 31.12.2016 gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen. In diesem Verschmelzungsvertrag war unter anderem vorgesehen, dass es zu keiner Kapitalerhöhung kommt, sondern dass die Gesellschafterin der untergehenden ***5***, die ***1***, mit Anteilen der bisherigen Alleingeschafterin an der ***6***, der ***Bf1***, abgefunden wird und zwar mit der Hälfte von deren Anteilen. Nach dieser Verschmelzung haben sohin die ***1*** als auch die ***Bf1*** jeweils 50% der Anteile an der ***6*** gehalten. Diese Verschmelzung war Bestandteil eines Umgründungsplanes gemäß § 39 UmgrStG in dessen Zuge zum Stichtag 31.12.2016 auch die Hälfte des

Geschäftsanteils der ***1*** an der ***Bf2*** (sohin 50% von 100%) die ***1*** in die ***5*** gemäß Art. III UmgrStG eingebracht hat.

Aufgrund dieser Umgründungsvorgänge ist die ***Bf3*** zu 50% unmittelbar an der ***Bf2*** beteiligt und über die ***6*** mittelbar zu 25% (50% Beteiligung an der ***6*** und hält die ***6*** 50% der Anteile an der ***Bf2***) und stellen sich diese dargestellten Beteiligungsverhältnisse grafisch wie folgt dar:

[...]

Auch die ***Bf1*** ist seit der Veranlagung 2006 Gruppenträger einer Unternehmensgruppe im Sinn des § 9 KStG 1988 (Bescheid des Finanzamtes ***7*** über die Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 vom 27.4.2007).

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2017 haben die Beschwerdeführer sowie die ***8*** einen Antrag zur Begründung einer Beteiligungsgemeinschaft beim Finanzamt ***4*** sowie auch beim Finanzamt ***9*** wie folgt gestellt:

Beteiligungsgemeinschaft zwischen der ***1*** als Hauptbeteiligte und der ***Bf1*** als Minderbeteiligte betreffend die ***8*** als Beteiligungskörperschaft und Zurechnung des Ergebnisses der ***8*** jeweils 50% zu 50% an die ***1*** und die ***Bf1***

Mit Bescheid des Finanzamtes ***4*** vom 10. Jänner 2018 wurde hinsichtlich der Unternehmensgruppe der ***1*** die Zugehörigkeit zu einer Beteiligungsgemeinschaft sowohl der ***1*** als Hauptbeteiligte und der ***Bf1*** als Minderbeteiligte gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 festgestellt. Sowohl die ***8*** als auch die ***Bf2*** wurden ohne weitere Angaben zur finanziellen Verbindung iS des § 9 Abs. 4 KStG 1988 als Gruppenmitglieder (GM) ausgewiesen.

Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 wurde das im Jahr 2017 erzielte Einkommen der ***Bf2*** in Höhe von 1.906.433,90 € zu 66,6667% ***Bf3*** als Hauptbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft und zu 33,3333% der ***Bf1*** als Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft zugewiesen. Eine Begründung hat dieser Bescheid nicht enthalten.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 17.10.2018 fristgerecht durch die Beschwerdeführer Beschwerde erhoben und eine ausschließliche Zurechnung des 2017 erzielten Einkommens der ***Bf2*** an ***Bf3*** begehrt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 16.10.2019 gab das Finanzamt ***4*** dieser Beschwerde teilweise statt und wies vom Einkommen der ***Bf2*** 75% an ***Bf3*** und an die ***Bf1*** 25% zu. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 15.10.2019 wurden

zum einen auszugsweise die Beschwerde sowie die Bestimmungen der § 9 Abs. 2 bis 6 KStG 1988 sowie eine Richtlinienaussage aus den KStR 2013 wiedergeben.

Zum anderen hat das Finanzamt *****4***** in rechtlicher Hinsicht zusammengefasst die Ansicht vertreten, dass die *****Bf2***** nur deswegen in die Gruppe hätte aufgenommen werden können (Anmerkung: gemeint ist wohl eher: in der Gruppe hat verbleiben können, weil die *****Bf2***** schon bereits seit 2011 Gruppenmitglied gewesen ist), weil die *****8***** über die Beteiligungsgemeinschaft Gruppenmitglied geworden ist.

In der Folge haben die Beschwerdeführer fristgerecht am 11.11.2019 einen Vorlageantrag gestellt und wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht des Finanzamtes *****4***** vom 2.1.2020 vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus den vom Finanzamt *****4***** mit dem Vorlagebericht vorgelegten Aktenteilen sowie den im festgestellten Sachverhalt in Klammern angeführten Urkunden und ist der Sachverhalt zwischen den Parteien nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 9 Abs. 4 KStG 1988 lautet in der für das beschwerdegegenständliche Jahr 2017 maßgeblichen Fassung wie folgt:

Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen

- die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,
- die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung in einem Ausmaß beteiligt ist, dass sie unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,
- die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern, die für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind, allein oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,
- die Beteiligungsgemeinschaft insgesamt unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der

Stimmrechte an einer Beteiligungskörperschaft besitzt und zumindest ein Mitbeteiligter der Gemeinschaft eine Beteiligung am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten von mindestens 40% der Beteiligungskörperschaft und jeder weitere Mitbeteiligte eine solche von mindestens 15% besitzt.

Aus § 9 Abs. 4 TS 4 KStG 1988 ergibt sich, dass eine finanzielle Verbindung auch dadurch hergestellt werden kann, dass eine Beteiligungsgemeinschaft insgesamt entweder unmittelbar oder mittelbar (über eine Personengesellschaft) mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte an der Beteiligungskörperschaft besitzt. Außerdem muss zumindest ein Mitbeteiligter der Beteiligungsgemeinschaft eine Beteiligung und Stimmrechte in Höhe von 40% besitzen und andere Mitbeteiligte zumindest 15%.

Im gegenständlichen Fall wurde eine Beteiligungsgemeinschaft zwischen **Bf3** als Hauptbeteiligter und der **Bf1** als Minderbeteiligter betreffend die **8** als Beteiligungskörperschaft iS des § 9 Abs. 4 TS 4 KStG 1988 gebildet. Durch diese Beteiligungsgemeinschaft wurde die **8** Gruppenmitglied der Unternehmensgruppe **Bf3**.

Entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht (vgl. S. 7 des Vorlagebericht: „Im vorliegenden Fall ist die **6** nicht ein Gruppenmitglied der **Bf3**, sondern der Beteiligungsgemeinschaft auf Gruppenträgerebene gemeinsam mit der **Bf1**.“), führt die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft nicht dazu, dass der Hauptbeteiligte dieser Beteiligungsgemeinschaft nunmehr Mitglied zweier Unternehmensgruppen ist. Vielmehr führt die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft durch einen Gruppenträger einer bestehenden Unternehmensgruppe (eine Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft auf Gruppenmitgliederebene ist seit dem AbgÄG 2010, BGBl I Nr. 34/2010 nicht mehr zulässig) nur dazu, dass die bisher bestehende Gruppe **erweitert** wird, nicht aber dass eine neue – zweite – Unternehmensgruppe entsteht, weil die Beteiligungsgemeinschaft selbst nur ein Vehikel ist, um die erforderliche finanzielle Verbindung herzustellen (vgl. Schlager, RdW 2010/330, 309 unter Punkt 4.; Haslehner, SWK 2010, S 490, unter Punkt 2.2).

Soweit sich die belangte Behörde mit Regelungen in den KStR 2013 auseinandersetzt, ist festzuhalten, dass vom Bundesministerium für Finanzen erlassene Richtlinien und Erlässe für die Verwaltungsgerichte keine Bindungswirkung entfalten, weil es sich dabei lediglich um einen Auslegungsbehelf der Finanzverwaltung handelt (vgl. zB VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038; VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022; VwGH 16.1.2023, Ra 2022/13/0104).

Überdies kann aus den von der belangten Behörde zitierten Ausführungen der KStR 2013 (Rz 1049 lautet am Schluss wie folgt: „Sollte im Beispiel A an Gruppenmitglied C darüber hinaus auch unmittelbar zu zB 5% beteiligt sein, sind diese 5% verpflichtend im Gruppenantrag anzuführen, bei der Ergebnisaufteilung zwischen A und B zu berücksichtigen und der durchgerechneten Beteiligung von A in Höhe von 45% hinzu zu zählen (der Aufteilungsschlüssel

zwischen A und B ergibt sich dann aus dem Verhältnis 50% zu 18%.“) nichts für den gegenständlichen Fall abgeleitet werden, weil einerseits weder *****Bf3***** noch die *****Bf1***** außerhalb der gebildeten Beteiligungsgemeinschaft an der *****8***** beteiligt sind und sich das in dieser Randziffer angeführte Beispiel nur mit der Beteiligungskörperschaft befasst, für die die Beteiligungsgemeinschaft gebildet wurde. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Frage der Aufteilung des Ergebnisses der *****8***** nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist.

Überdies ergibt sich aus der in § 9 Abs. 6 Z 3 KStG 1988 enthaltenen Regelung, wonach bei Beteiligungsgemeinschaften das Einkommen des **Gruppenmitglieds** im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen ist. Daher gilt die in dieser Bestimmung vorgesehene Ergebnisaufteilung für die Beteiligten der Beteiligungsgemeinschaft **nur** für jene Beteiligungskörperschaft, die unmittelbar bzw. mittelbar über eine Personengesellschaft von den Beteiligten der Beteiligungsgemeinschaft selbst gehalten wird. Die in § 9 Abs. 3 TS 3 KStG 1988 enthaltene Regelung gilt hingegen für die Frage welche Beteiligungskörperschaft von der Ergebnisaufteilungsvorschrift des § 9 Abs. 6 Z 3 KStG 1988 umfasst ist, nicht.

Daraus folgt, dass das Ergebnis der *****Bf2***** der *****Bf3***** nicht im Wege der Beteiligungsgemeinschaft mit der *****Bf1***** zugerechnet wird, weil die von dieser Beteiligungsgemeinschaft erfasste Beteiligungskörperschaft nur die *****8***** ist und durch die Beteiligungsgemeinschaft selbst keine neue Gruppe gebildet wird, sondern lediglich die bestehende Unternehmensgruppe *****Bf3***** erweitert wird.

Für die Zurechnung der Ergebnisse des Gruppenmitgliedes *****Bf2***** kommen daher die Regelungen des § 9 Abs. 4 TS 1 und TS 3 KStG 1988 – wie auch von den Beschwerdeführern in ihrer Beschwerde vertreten (vgl. S. 3 der Beschwerde) - zur Anwendung und verfügt *****Bf3***** für sich selbst über eine ausreichende finanzielle Verbindung zur *****Bf2***** weswegen ihr auch 100% des Ergebnisses dieses Gruppenmitgliedes zuzurechnen sind.

Abschließend ist festzuhalten, dass auch im Falle, dass nur einer der Beschwerdeführer eine Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid erhoben hätte, das gegenständliche Erkenntnis einerseits wegen der Regelung des § 24a Abs. 2 KStG 1988 (betreffend *****Bf3***** und die *****Bf2*****) und andererseits wegen der Adressierung des angefochtenen Bescheides (§ 246 Abs. 1 BAO) an alle in der Zustellverfügung angeführten Gesellschaften zu ergehen hat.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es bis dato keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage gibt, ob durch die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft durch den Gruppenträger einer bestehenden Unternehmensgruppe eine neue Unternehmensgruppe entsteht und welche Konsequenzen dies für die Ergebniszurechnung von Gruppenmitgliedern hat, die zum Teil an der Beteiligungskörperschaft, für die die Beteiligungsgemeinschaft gebildet wurde, „hängen“, war die Revision zuzulassen.

Linz, am 7. September 2023



IM NAMEN DER REPUBLIK!

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

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe:

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



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

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



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

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



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

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



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

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



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

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



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

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





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



Einbringungsfähigkeit eines Betriebes nicht verneint werden.

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

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



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

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

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



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

W i e n , am 17. Dezember 2020



Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

03.04.2019

Geschäftszahl

Ro 2017/15/0030

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der O GmbH in L, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstrasse 41, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29. Mai 2017, Zl. RV/5100540/2014, betreffend u.a. Körperschaftsteuer Gruppe 2011, zu Recht erkannt:

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

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der das Bundesland X zu 100% beteiligt ist, wurde im August 2005 errichtet und ist Gruppenträgerin einer Gruppe iSd § 9 KStG 1988.

2 Mit Verschmelzungsvertrag vom 3. Juli 2006 wurde die T GmbH, die nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 31. Oktober bilanzierte, als übertragende Gesellschaft unter Bezugnahme auf Art. I Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) rückwirkend zum 31. Oktober 2005 auf die Revisionswerberin verschmolzen.

3 Vor der Verschmelzung schloss sich die T GmbH rückwirkend zum 31. Oktober 2005 mit der X GmbH zur T GmbH Nfg. & Co KG zusammen und nahm dabei auf Art. IV UmgrStG Bezug (Zusammenschlussvertrag vom 3. Juli 2006). Dabei wurden zwei Seilbahnen und ein Kongresszentrum, die bis zum Zusammenschluss von der T GmbH betrieben worden sind, gegen die Gewährung eines 100%igen Kommanditanteils auf die KG übertragen.

4 Im Jahr 2010 wurde bei der Revisionswerberin als Rechtsnachfolgerin der T GmbH eine die Jahre 2005 und 2006 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte u. a. fest, dass der Betrieb der Seilbahnen und des Kongresszentrums steuerlich jeweils als Liebhaberei einzustufen sei. Bis zum Wirtschaftsjahr 2003/04 seien im Zusammenhang mit diesen (Teil)Betrieben Verluste von insgesamt 5.213.521,99 EUR angefallen. Bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahres 2004/05 sei erkennbar gewesen, dass die Betätigung unter den gegebenen Umständen niemals gewinnbringend sein werde. Die Betriebe würden als touristische Basisinfrastruktur für die wirtschaftliche Entwicklung der eher strukturschwachen Region verstanden und aus diesem Grund erhalten. Der Fortbestand der Betriebe sichere die Existenz einer Reihe von weiteren Betrieben in der Region. Betätigungen, die unter diesen Umständen bloß aus gesamtwirtschaftlichen oder im öffentlichen Interesse liegenden Gründen aufrechterhalten würden, stellten keine Einkunftsquelle dar. Verluste aus derartigen Tätigkeiten seien daher weder vortrags- noch ausgleichsfähig und könnten auch nicht in der Gruppe verwertet werden.

5 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und setzte, nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2005, das Einkommen der T GmbH für das Jahr 2005 mit 0 EUR fest.

6 Im Anschluss an eine Außenprüfung bei der T GmbH Nfg. & Co KG wurde vom Finanzamt weiters die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 und 2007 verfügt und bescheidmäßig ausgesprochen, dass eine Feststellung von Einkünften nicht zu erfolgen hat.

7 In der Körperschaftsteuererklärung Gruppe 2011 machte die Revisionswerberin u.a. jene Verluste als Sonderausgaben geltend, die bei der T GmbH in den rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheiden des Jahres 2004 und der Jahre davor ausgewiesen wurden (5,213.521,99 EUR).

8 Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer Gruppe 2011 fest, wobei es die bei der T GmbH angefallenen Verluste außer Ansatz ließ. Zur Begründung verwies es auf den Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2008 bis 2011 umfassenden Außenprüfung, die bei der Revisionswerberin durchgeführt worden ist. In diesem Bericht wird u.a. ausgeführt, dass laut den Feststellungen der Vorbetriebsprüfung hinsichtlich der Verluste der T GmbH ein Verlustabzug nicht möglich sei "(da Liebhaberei)". Im Bericht über das Ergebnis der die Jahre 2005 bis 2007 umfassenden Vorbetriebsprüfung wird dazu festgehalten, ein verschmelzungsbedingter Übergang der Verluste der T GmbH auf die Revisionswerberin sei gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG nicht möglich, weil im Übertragungszeitpunkt kein ertragsteuerlicher Betrieb vorgelegen habe. Verluste seien bei der Revisionswerberin als übernehmender Körperschaft nur insoweit abziehbar, als sie einem übertragenen Betrieb zuzurechnen seien. Da der Betrieb der Seilbahnen und des Kongresszentrums als Liebhaberei beurteilt worden sei und somit keine Einkunftsquelle darstelle, komme ein Übergang der Verluste nicht in Betracht.

9 Die Revisionswerberin berief gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 und brachte in der Berufung (nunmehr Beschwerde) u.a. vor, die bis zur Verschmelzung angefallenen Verluste der T GmbH hätten 6,272.657,92 EUR betragen. Davon entfielen 1,059.135,93 EUR auf negative Einkünfte des Wirtschafts- und Veranlagungsjahres 2005 und ein Betrag von 5,213.521,99 EUR auf Verlustvorträge bis zum Veranlagungsjahr 2004. Ab dem Wirtschaftsjahr 2005 sei für die T GmbH rechtswirksam Liebhaberei festgestellt worden. Die danach anfallenden Verluste seien daher unbeachtlich. Streitgegenstand seien die Verluste von 5,213.521,99 EUR, die bis zur Veranlagung 2004 angefallen und aufgrund der unter Anwendung des Art. I UmgrStG vorgenommenen Verschmelzung auf die Revisionswerberin übergegangen seien.

10 Die in § 4 UmgrStG geforderten Voraussetzungen für die Übertragung von Verlusten seien erfüllt. Zum Zeitpunkt der Verschmelzung (Art. I UmgrStG) sei das verlustverursachende Vermögen in Form der durch den zuvor erfolgten Zusammenschluss (Art. IV UmgrStG) an die Stelle des Betriebes getretenen Mitunternehmeranteile vorhanden gewesen. Sollte der Betrieb aufgrund der Liebhabereifestellung nicht als Betrieb im ertragsteuerlichen Sinn anzusehen sein, lägen "nicht einem Betrieb zuordenbare Vermögensteile" im Sinne des § 4 Z 1 lit. a bis d UmgrStG vor. Dass die - nach wie vor ausgeübte - Betätigung mittlerweile als ertragsteuerliche Liebhaberei eingestuft worden sei, ändere an den bis zur Veranlagung 2004 festgestellten Verlusten der T GmbH nichts. Derartige Verlustvorträge könnten nicht mit dem Verweis auf eine ab der Veranlagung 2005 festgestellte Liebhabereibetätigung versagt werden.

11 Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die Revisionswerberin deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.

12 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 ab, wobei es der Beschwerde, soweit sie die Berücksichtigung der bei der T GmbH bis zur Veranlagung 2004 veranlagten Verluste in Höhe von 5,213.521,99 EUR als Sonderausgaben betraf, keine Folge gab.

13 Strittig sei - so das Bundesfinanzgericht -, ob im Zuge der rückwirkend zum 31. Oktober 2005 erfolgten Verschmelzung der Revisionswerberin mit der T GmbH, die bei der übertragenden Gesellschaft (T GmbH) bis 2004 angefallenen, in rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheiden ausgewiesenen und nicht verrechneten Verluste in Höhe von 5,213.521,99 EUR gemäß § 4 UmgrStG auf die Revisionswerberin übergingen, wenn der verlustverursachende Betrieb vor der Verschmelzung (rechtskräftig) als Liebhaberei beurteilt worden sei, das Vermögen in eine neu errichtete KG, welche die Liebhabereitätigkeit damit fortsetzt habe, gegen Gewährung eines 100%igen Kommanditanteils übertragen worden sei und im Zuge der Verschmelzung der Kommanditanteil und ein Bankguthaben an die Revisionswerberin übergegangen seien.

14 Die T GmbH habe ab 1. November 2004 keine Tätigkeit entfaltet, der Einkunftsquellencharakter zukomme. Der Judikatur und herrschenden Ansicht folgend, sei mit der Liebhabereibeurteilung einer bisher einkünfterelevanten (betrieblichen) Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft die Rechtsfolge verbunden, dass das der Liebhabereitätigkeit zurechenbare Vermögen als in die außerbetriebliche Sphäre überführt anzusehen und damit der Tatbestand einer Betriebsaufgabe gemäß § 24 EStG 1988 erfüllt sei. Das Vermögen der T GmbH stelle daher seit 1. November 2004 kein steuerlich relevantes Betriebsvermögen, sondern "nicht steuerverstricktes Privatvermögen" dar.

15 Mit Zusammenschlussvertrag vom 3. Juli 2006 sei der Liebhabereibetrieb der T GmbH gegen Gewährung eines 100%igen Kommanditanteils auf die T GmbH Nfg. & Co KG übertragen worden. Damit stelle - unabhängig von dem in der Zusammenschluss- und Verschmelzungsbilanz angegebenen positiven Wert - nicht nur das Gesellschaftsvermögen der KG ertragsteuerlich irrelevantes "Privatvermögen" dar, vielmehr komme auch dem das Gesellschaftsvermögen repräsentierenden Kommanditanteil nicht die Eigenschaft von steuerhängigem Betriebsvermögen im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988, sondern von "Privatvermögen" zu.

16 § 4 Z 1 lit. a UmgrStG verlange die Buchwertfortführung des übertragenen Vermögens. Die Buchwertfortführung knüpfe nach § 2 Abs. 1 UmgrStG an die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft an,

in der das Betriebsvermögen mit den sich nach steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ergebenden Werten anzusetzen sei. Diese Werte seien von der übernehmenden Gesellschaft nach § 3 UmgrStG nach steuerlichen Bewertungsvorschriften fortzuführen. Die Buchwertfortführung setze das Vorliegen eines ertragsteuerlichen Betriebes, Teilbetriebes oder von Wirtschaftsgütern ("wie nicht einem originärem Betrieb als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen zurechenbares Immobilienvermögen oder Kapitalvermögen") voraus, mit denen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 erzielt würden. Bei der Übertragung von "Liebhabereivermögen", das zum Verschmelzungsstichtag unstrittig vorgelegen habe, komme der Verlustübergang schon deshalb nicht in Betracht, weil für das übertragene Vermögen das Erfordernis der Buchwertfortführung gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG nicht erfüllt sei.

17 Abgesehen davon sei der in § 4 UmgrStG geforderte Objektbezug nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dahingehend zu interpretieren, dass das im Verlustentstehungszeitpunkt maßgebliche Objekt (der Betrieb, Teilbetrieb oder der nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteil) als gleichgeartete Einkunftsquelle am Verschmelzungsstichtag existent sein müsse bzw. der verlustverursachende Betrieb, Teilbetrieb oder der nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteil als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt seine Identität nicht verloren haben dürfe. Die durch den ertragsteuerlichen Betrieb verursachten, am Verschmelzungsstichtag noch vorhandenen Verluste gingen anlässlich der Verschmelzung verloren, weil sich bedingt durch die Liebhabereibeurteilung die Vermögensstruktur dahingehend geändert habe, dass im einkommensteuerlichen Sinne kein Betrieb mehr vorliege. Bei der von der Revisionswerberin vertretenen Auffassung, wonach es nur darauf ankomme, dass am Verschmelzungsstichtag das Vermögen (des seinerzeit ertragsteuerlich relevanten Betriebes), aber nicht das Verlustentstehungsobjekt selbst (der ertragsteuerlich relevante Betrieb) vorhanden sein müsse, wäre die Anordnung in § 4 Z 1 lit. a erster Satz und lit. b UmgrStG inhaltsleer. Wenn nur dem Vermögensübergang (ohne Übergang der konkreten verlustverursachenden Einkunftsquelle) Bedeutung zukäme, hätte das Zuordnungserfordernis zu den drei genannten Verlustentstehungsquellen entfallen können.

18 Bei den in § 4 UmgrStG angesprochenen nicht einem Betrieb zuordenbaren Vermögensteilen könne es sich nur um Vermögensteile zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften handeln, die keinem Betrieb oder Teilbetrieb zuordenbar seien; nicht aber um Vermögen, das der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft zuzurechnen sei.

19 Bei der gegebenen Sachlage sei somit auch das Erfordernis der Objektbezogenheit der streitgegenständlichen Verluste als nicht erfüllt anzusehen.

20 Eine Revision wurde vom Bundesfinanzgericht für zulässig erklärt, weil zur Rechtsfrage, "ob die vor Feststellung der gesamten Tätigkeit als Liebhaberei angefallenen Verluste einer Kapitalgesellschaft, die als übertragende Gesellschaft verschmolzen wird, nach § 4 Abs. 1 Z 1 lit. a UmgrStG an die übernehmende Gesellschaft übergehen können", Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle.

21 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Revision trägt u. a. vor, dass Verluste der übertragenden Gesellschaft gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG auf die übernehmende Gesellschaft übergangen, wenn es zur Buchwertfortführung komme und die Verluste dem übertragenen Betrieb, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zuordenbar seien. Das übertragene Vermögen müsse am Umgründungsstichtag noch vorhanden sein. Das Kriterium der Buchwertfortführung sei im Revisionsfall erfüllt, weil im Zuge der Verschmelzung Liebhabereivermögen übernommen worden sei und die Verschmelzung zu keiner Aufwertung dieses Vermögens geführt habe.

22 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet und die kostenpflichtige Abweisung der Revision beantragt.

23 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

24 Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen.

25 § 4 UmgrStG, der den Verlustabzug im Zusammenhang mit Verschmelzungen regelt, lautet (in der hier anwendbaren Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1998, BGBl. I Nr. 28/1999) auszugsweise:

"Verlustabzug

§ 4. § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist."

26 Liebhaberei kann auch bei Körperschaften vorliegen, die gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben (vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0045, mwN).

27 Fallen bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung auf der Grundlage mehrerer Kriterien zu beurteilen. Ist demnach eine solche Absicht zu verneinen, stellt die Betätigung - vorbehaltlich der Regelung des § 2 Abs. 2 der Verordnung - keine Einkunftsquelle dar.

28 Liegt zunächst eine Einkunftsquelle in Form einer betrieblichen Tätigkeit vor, und ist erst ab einem späteren Zeitpunkt nach § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 und 2 der Liebhabereiverordnung von Liebhaberei auszugehen, kann ab diesem Zeitpunkt nicht mehr von einem Betriebsvermögen gesprochen werden. Im Falle eines Einzelunternehmens stellt das dieser Tätigkeit gewidmete Vermögen vielmehr Privatvermögen des Betriebsinhabers dar (vgl. z.B. *Fraberger/Papst* in Doralt et al, EStG18 § 24 Tz 146; *Fellner* in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar

58. Lfg. § 24 Tz 61; *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2018, § 24 Tz 50; jeweils mwN).

29 Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen wie bei Einkommensteuersubjekten zu beurteilen ist (vgl. z.B. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083, VwSlg 8229/F). Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen.

30 Im Falle einer Verschmelzung nach Art. I UmgrStG hat die übertragende Körperschaft bei der Ermittlung des Gewinnes für das mit dem Verschmelzungstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften ergibt (§ 2 Abs. 1 UmgrStG). Die übernehmende Körperschaft hat nach § 3 Abs. 1 UmgrStG die zum Verschmelzungstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 fortzuführen. Gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG findet der Übergang der Verluste der übertragenden Körperschaft nur "im Rahmen der Buchwertfortführung" statt.

31 Das Bundesfinanzgericht hat die Tätigkeit der T GmbH, die im Betrieb zweier Seilbahnen und eines Kongresszentrums bestand, vor der Verschmelzung (jedenfalls ab 2004) als Liebhaberei eingestuft. Gegen diese rechtliche Beurteilung wendet sich die Revision nicht. Stellt die Tätigkeit Liebhaberei dar, kann das dieser Tätigkeit gewidmete Vermögen kein Betriebsvermögen der T GmbH sein. Es stellt außerbetriebliches Vermögen der T GmbH dar; für solches Vermögen können - ungeachtet dessen, ob es sich dabei um einen Liebhabereibetrieb oder um sonstiges Liebhabereivermögen handelt - keine steuerlichen Buchwerte bestehen.

32 Indem dieses steuerlich neutrale Vermögen im Wege des Zusammenschlusses auf die T GmbH Nfg. & Co KG übertragen worden ist, der mangels einer anderen Tätigkeit keine steuerliche Relevanz zukommt, wird dieses Vermögen bei der T GmbH durch den Kommanditanteil repräsentiert; dadurch hat sich an der steuerlichen Beurteilung dieses Vermögens der T GmbH nichts geändert. Somit ist im Wege der Verschmelzung der T GmbH mit der Revisionswerberin ein dem Privatvermögen der T GmbH zuzuordnender Kommanditanteil, dem naturgemäß keine steuerlichen Buchwerte beigemessen werden können, auf die Revisionswerberin übergegangen.

33 Die Revision weist zutreffend darauf hin, dass gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG Verluste der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft nur übergehen können, wenn es zur Buchwertfortführung kommt und die Verluste dem übertragenen Betrieb, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zuordenbar sind. Das diesbezüglich zentrale Vorbringen besteht darin, dass das Kriterium der Buchwertfortführung im Revisionsfall erfüllt sei, weil im Zuge der Verschmelzung Liebhabereivermögen übernommen worden sei und die Verschmelzung zu keiner Aufwertung dieses Vermögens geführt habe.

34 Die Revision verkennt allerdings, dass dem außerbetrieblichen Vermögen einer GmbH (auch in Form eines Kommanditanteils) zwar unternehmensrechtlich, nicht aber steuerlich Buchwerte zuzuordnen sind.

35 § 4 Z 1 lit. a UmgrStG verlangt - wie bereits ausgeführt - die steuerliche Buchwertfortführung, also den Übergang von steuerlichen Buchwerten. Diese Voraussetzung ist im Revisionsfall nicht erfüllt. Die Revision erweist sich schon deswegen als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

36 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Wien, am 3. April 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2017150030.J00

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 17. Jänner 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. Dezember 2021, ***3***, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit dem Sacheinlagevertrag vom 25.09.2020 brachten die ***4*** und die ***5***, Liegenschaftsanteile an der ***6***, bestehend aus dem Grundstück ***7*** in die ***Bf1*** ein.

Lt. Pkt. 1.7. des Sacheinlagevertrages bestehen hinsichtlich der genannten Liegenschaftsanteile bücherliche wie außerbücherliche vertragliche Rechte und Verpflichtungen, welche im C-Blatt des Grundbuches eingetragen sind und in den Punkten 1.7.1. bis 1.7.7. aufgelistet werden.

Laut Punkt 1.7.8. werden die Einbringenden die Liegenschaftsanteile als Sacheinlage ohne Gegenleistung (insbesondere ohne Gewährung von Anteilen) einbringen und die Übernehmende wird diese Einbringung annehmen.

Punkt **2. Vertragsgegenstand** lautet:

*„2.1. Gegenstand dieses Vertrages ist die Einbringung der oben genannten Liegenschaftsanteile ohne Gegenleistung als Sacheinlage in die ***Bf1***.*

2.2. Den Vertragsparteien sind die Beschaffenheit und der Zustand der Liegenschaftsanteile bekannt.

2.3. Den Vertragsparteien ist der Grundbuchsstand bekannt.

2.4. Die für die Bemessung der Grunderwerbsteuer maßgebliche Bemessungsgrundlage (Grundstückswert lt. Gutachten) beträgt € 2.793.000,-, die Grunderwerbsteuer beträgt somit € 88.005,-. Die für die Bemessung der gerichtlichen Eintragungsgebühr maßgebliche Bemessungsgrundlage (dreifacher Einheitswert) beträgt € 444.600,-, die Eintragungsgebühr beträgt daher € 4.891,-.“

Punkt **3. Einbringung** lautet:

„Die Einbringenden bringen die einbringungsgegenständlichen Liegenschaftsanteile als Sacheinlage ohne Gegenleistung in die *****Bf1***** und diese nimmt diese Einbringung an.

3.2. Die Einbringenden übergeben somit die Liegenschaftsanteile mit allen Rechten und Pflichten und allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, wie alles liegt und steht und so wie die Einbringenden diese Liegenschaftsanteile bisher besessen und benützt haben bzw. zu besitzen und zu benützen berechtigt waren an die Übernehmende.“

In Pkt. 7.4. wird festgehalten, dass die übernehmende Gesellschaft die Verbindlichkeiten lt. Pkt. 1.7. übernimmt, lt. Pkt. 7.5. besteht für die übernehmende Gesellschaft nur eine Sachhaftung.

Punkt **4. Gegenleistung** lautet:

„4.1. Die Übernehmende erbringt keine Gegenleistung; es werden insbesondere keine neuen Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte gewährt und keine Änderungen von Beteiligungs- bzw. Stimmrechtsverhältnissen vorgenommen...“

Punkt **5. Übergabe und Übernahme** bestimmt:

„...“

5.2. Sämtliche im Zusammenhang mit dem Eigentum an den Liegenschaftsanteilen stehenden vertraglichen Rechte und Pflichten bestehen weiterhin fort und werden nach Maßgabe des Vertragspunktes 7.4. auf die *****Bf1***** übertragen. Somit tritt die *****Bf1***** nach Maßgabe des Vertragspunktes 7.4. an Stelle der Einbringenden in diese Verträge ein und übernimmt deren Rechte und Pflichten.“

In Pkt. **7. Gewährleistung und Haftung** wird festgehalten:

„...“

7.2. Die Einbringenden leisten Gewähr, dass die Liegenschaftsanteile mit Ausnahme der der Übernehmenden bekannten Lasten, insbesondere der unter Punkt 1.7. genannten Pfandrechte, frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten, Verbindlichkeiten oder Rechten Dritter in das Eigentum der Übernehmenden übergeht.

...

7.4. Zur Klarstellung wird festgehalten, dass alle Verbindlichkeiten, die den in Vertragspunkt 1.7 genannten, im Grundbuch der Liegenschaft eingetragenen Pfandrechten zugrunde liegen, von der **Bf1** übernommen werden. Die Einbringungsbilanz zum 1. (ersten) Jänner 2020 (zweitausendzwanzig), Beilage./3 weist Verbindlichkeiten der **Bf1** gegen die beiden Kommanditistinnen **8** und **9** im Betrag von € 1.846.265,97 (eine Million achthundertsechundvierzigtausendzweihundertfünfundsechzig Komma siebenundneunzig) aus. Im Zuge der unmittelbar bevorstehenden Umschuldung werden diese Verbindlichkeiten zur Gänze zurückbezahlt.

7.5. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass dem Sacheinlagegegenstand keine zinstragenden Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten zugeordnet sind und daher jede über die reine Sachhaftung aufgrund der eingetragenen Pfandrechte hinausgehende Haftung der **Bf1** für die durch die eingetragenen Pfandrechte besicherten Forderungen gänzlich ausgeschlossen ist.“

Am 30.9.2020 wurde dann ein Nachtrag zum Sacheinlagevertrag vereinbart, womit Pkt. 7.5., welcher die Beschränkung der Haftung auf eine Sachhaftung enthält, gestrichen wurde. Pkt. 7.4. wird zum „neuen Punkt 7.5.“.

Punkt 2.4. wird abgeändert und lautet wie folgt:

„2.4. Der für die Steuerbemessung relevante Grundstückswert auf Basis eines Bewertungsgutachtens beträgt nach Angabe der Vertragsparteien € 2.793.000,-, der dreifache Einheitswert € 444.600,-. Der Punkt 4.1. wird abgeändert und lautet wie folgt: „Die Übernehmende erbringt keine Gegenleistung, es wird jedoch auf die Vertragspunkte 7.4. und 7.5. verwiesen. Es werden insbesondere keine neuen Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte gewährt und keine Änderungen von Beteiligungs- bzw. Stimmrechtsverhältnissen vorgenommen.“

Mit den elektronischen Abgabenerklärungen wurde der Vorgang mit dem Grundstückswert als Bemessungsgrundlage zur Grunderwerbsteuerfestsetzung angezeigt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens hat das Finanzamt festgestellt, dass von der **5** € 2.261.417,73 an Verbindlichkeiten bei der **10** aushafteten und von der **4** € 2.322.017,87 bei der **11** sowie € 753.436,41 bei der **12**.

Ausgehend von den übernommenen Verbindlichkeiten ergingen am 10.12.2021 die streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheide an die Bf., getrennt nach den übertragenden Gesellschaften. In vorliegendem Fall wurde ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 2.261.417,73 Euro Grunderwerbsteuer in Höhe von 79.149,62 Euro vorgeschrieben.

Gegen den Bescheid wurde am 17.01.2022 Beschwerde erhoben mit der Begründung, die GrESt sei auf Basis der Bemessungsgrundlage Grundstückswert (EUR 929.558,09) gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG iVm § 4 Abs. 1 GrEStG mit 0,5% zu berechnen. Mit dem offengelegten

Notariatsakt GZ 6.121 vom 25.09.2020 seien die den Betrieb/das Vermögen der einbringenden Körperschaft darstellenden Liegenschaftsanteile als Sacheinlage in die Bescheidadressatin entsprechend der dem Notariatsakt als Beil. ./3 angeschlossenen Einbringungsbilanz zum Stichtag 01.01.2020 entsprechend Art III UmgrStG eingebracht worden. Außerdem sei die einbringende Gesellschaft selbst zu rund 34% am Gesellschaftsvermögen der Bescheidadressatin beteiligt, auf den von ihr übertragenen Einbringungsgegenstand entfielen rd 42% der insgesamt nach der Umgründung geleisteten Tilgungen. Sie bleibe also mit der Einbringung/Sacheinlage auch weiterhin weitestgehend mit ihrer Verbindlichkeit belastet; der Begriff der Gegenleistung setze jedoch immer eine Änderung in der wirtschaftlichen Zuordnung voraus.

Die Beschwerde wurden mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.03.2022 (zugestellt laut Bf. am 28.3.2022) abgewiesen. Nach Ansicht des Finanzamtes stelle die Sacheinlage der Liegenschaft unter Übernahme der Verbindlichkeiten in die Rückzahlungsverpflichtung der *****13***** eine Schuld der übernehmenden Gesellschaft dar. Eine wirtschaftliche Zurechnung der Verbindlichkeit an die vermögensbeteiligten Gesellschafter könne daher nicht erfolgen. Die Sacheinlage einer Liegenschaft mit zugehörigen Verbindlichkeiten sei keine Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes im Sinne des Artikel III UmGrStG.

Dagegen wurde am 28.4.2022 Vorlageantrag eingebracht.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht vom 12.08.2022 folgende Stellungnahme abgegeben:

„Für eine Einbringung iSd Umgründungssteuergesetzes müssen folgende Voraussetzungen vorliegen: Im § 12 UmgrStG ist geregelt, dass eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vorliegt, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird.

Ein Vermögen gemäß Abs. 2 liegt aber dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag nicht zu Grunde. Weder handelt es sich um einen Betrieb oder Teilbetrieb, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, noch um Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile im Sinne dieses Absatzes.

Gem. § 19 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Der gegenständliche Geschäftsfall fällt somit nicht in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes, da nur Liegenschaftsanteile eingebracht werden und handelt es sich um einen Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Im Vertragspunkt 4 ist festgehalten, dass die Bf. keine Gegenleistung erbringt, es wird jedoch auf die Vertragspunkte 7.4. und 7.5. verwiesen. Ebenso werden keine neuen Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte gewährt und keine Änderungen von Beteiligungs-

*bzw. Stimmrechtsverhältnissen vorgenommen. Mit dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag wurden jeweils Liegenschaftsanteile von den einbringenden oder übertragenden Gesellschaften ***4*** und ***5*** an die Bf. übertragen. Im Zuge der Einbringung der Liegenschaftsanteile verpflichtete sich die Bf. zur Übernahme der Verbindlichkeiten, die der im Grundbuch eingetragenen Pfandrechte zu Grunde liegen (Vertragspunkt 1.7.). Die Verbindlichkeiten wurden gemäß Punkt 7.5. des Sacheinlagevertrages bzw. des Nachtrages zum Sacheinlagevertrag von der Bf. übernommen und können nicht den vermögensbeteiligten Gesellschaftern zugerechnet werden.*

*Die Grunderwerbsteuer berechnet sich gem. § 4 GrEStG vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert. Die Gegenleistung gem. § 5 GrEStG für die eingebrachten Liegenschaftsanteile sind die aushaftenden übernommenen Verbindlichkeiten. Die Bf. übernahm von der ***5*** die aushaftenden Verbindlichkeiten in Höhe von € 2.261.417,73 bei der ***10*** und von der ***4*** € 2.322.017,87 bei der ***11*** und € 753.436,41 bei der ***12***, somit gesamt € 3.057.454,28.*

Durch die Vereinbarung im Sacheinlagevertrag wurden die übertragenden Gesellschaften von ihrer Zahlungspflicht entbunden und übernimmt die Bf. diese Zahlungspflicht. Dies stellt gegenständig die Gegenleistung dar. Da die Gegenleistung somit höher ist als der bekanntgegebene Grundstückswert der Liegenschaftsanteile, stellt diese die Bemessungsgrundlage dar und beträgt der Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 3,5 % der Bemessungsgrundlage.

Das Finanzamt beantragt, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerden als unbegründet abweisen.“

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege übermittelten Aktenteile des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten.

III. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen - soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen - der Grunderwerbsteuer.

§ 22 (5) UmgrStG idF BGBl I 2015/118 (Steuerreformgesetz 2015/2016) lautet:

„Werden auf Grund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu berechnen.“

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert zu berechnen. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987 idF BGBl. I 2015/118 beträgt die Steuer bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 oder bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist, 0,5%. Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 leg.cit. beträgt die Steuer in allen übrigen Fällen 3,5%.

§ 12 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

„(1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur

*1. **Betriebe und Teilbetriebe**, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,*

*2. **Mitunternehmeranteile**, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,*

*3. **Kapitalanteile**, das sind Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, weiters an anderen ausländischen Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG in der jeweils geltenden Fassung erfüllen, wenn sie mindestens ein Viertel des*

gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern. Zum Begriff des Kapitalanteiles zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals. Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in die Körperschaft, deren Anteile übertragen werden, zählen jedenfalls zum Begriff des Kapitalanteils, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Einbringungstichtag erfolgt ist.

(3) Übernehmende Körperschaften können sein:

1. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988).

2. Ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind, wenn mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht sowie andere ausländische Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.

(4) Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden.“

Mit dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag wurden jeweils Liegenschaftsanteile von den einbringenden oder übertragenden Gesellschaften *****4***** und *****5***** (hier verfahrensgegenständlich) an die Bf. übertragen. Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG liegt dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag nicht zu Grunde, da weder ein Betrieb oder Teilbetrieb, welcher der Einkunftserzielung nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient, noch Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile im Sinne des Gesetzes übertragen wurden.

Die Sacheinlage einer Liegenschaft ist keine Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes im Sinne des Artikel III UmGrStG. Der gegenständliche Vorgang fällt somit nicht in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes. Die Festsetzung der Steuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5 % der Gegenleistung erfolgte somit zurecht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

IV. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Rechtslage auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen eindeutig ist.

Wien, am 11. April 2023

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

29. Juni 2023(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 44 – Ort der Dienstleistung – Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 – Art. 11 Abs. 1 – Dienstleistungen – Ort der steuerlichen Anknüpfung – Begriff ‚feste Niederlassung‘ – Von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur – Fähigkeit, Dienstleistungen für den eigenen Bedarf der festen Niederlassung zu empfangen und zu verwenden – Lohnveredelungsleistungen und Nebenleistungen – Exklusive vertragliche Verpflichtung zwischen einer dienstleistenden Gesellschaft in einem Mitgliedstaat und einer Empfängergesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat – Rechtlich unabhängige Gesellschaften“

In der Rechtssache C-232/22

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Cour d’appel de Liège (Appellationshof Lüttich, Belgien) mit Entscheidung vom 18. März 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 1. April 2022, in dem Verfahren

Cabot Plastics Belgium SA

gegen

État belge

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten D. Gratsias sowie der Richter M. Ilešič und I. Jarukaitis (Berichterstatter),

Generalanwältin: L. Medina,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Cabot Plastics Belgium SA, vertreten durch J. Lejeune und G. Vael, Avocats,
- der belgischen Regierung, vertreten durch P. Cottin, J.-C. Halleux und C. Pochet als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Björkland und C. Ehrbar als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 44 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) und von Art. 11 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 (ABl. 2011, L 77, S. 1).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Cabot Plastics Belgium SA (im Folgenden: Cabot Plastics) und dem belgischen Staat, vertreten durch den Finanzminister, wegen einer Entscheidung der Steuerverwaltung, mit der Cabot Plastics zur Zahlung eines zusätzlichen Mehrwertsteuerbetrags zuzüglich Verzugszinsen und einer Geldbuße verpflichtet wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Titel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält ein Kapitel 3 („Ort der Dienstleistung“). In Abschnitt 2 („Allgemeine Bestimmungen“) dieses Kapitels sieht Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor:

„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.“

- 4 Kapitel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 enthält einen Abschnitt 1 („Begriffe“), zu dem Art. 11 Abs. 1 gehört. Dieser bestimmt:

„Für die Anwendung des Artikels 44 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] gilt als ‚feste Niederlassung‘ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.“

Belgisches Recht

- 5 In Art. 21 § 2 des Mehrwertsteuergesetzbuchs vom 3. Juli 1969 (*Moniteur belge* vom 17. Juli 1969, S. 7046) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung heißt es:

„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. ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 6 Die Cabot Switzerland GmbH ist ein Unternehmen schweizerischen Rechts. Der Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit befindet sich in der Schweiz. Sie ist in Belgien als Verkäuferin von Kohlenstoffprodukten für die Mehrwertsteuer registriert.
- 7 Cabot Switzerland schloss als wichtigste operative Gesellschaft des Cabot-Konzerns für die Region „Europa, Naher Osten und Afrika“ Lohnveredelungsverträge mit mehreren Unternehmen, darunter die belgische Handelsgesellschaft Cabot Plastics. Diese gehört zwar zum selben Konzern, ist aber von Cabot Switzerland rechtlich unabhängig. Eine finanzielle Verbindung zwischen ihnen besteht jedoch, da Cabot Plastics zu 99,99 % im Eigentum der Cabot Holding I GmbH steht, die ihrerseits zu 100 % der Cabot Lux Holdings Sàrl gehört, die auch sämtliche Anteile an Cabot Switzerland hält.
- 8 Wie im Lohnveredelungsvertrag vom 14. Februar 2012 (im Folgenden: Vertrag vom 14. Februar 2012) vereinbart, verwendet Cabot Plastics ihre Anlagen ausschließlich, um Rohstoffe für Cabot Switzerland nach deren Weisungen zu Produkten zu verarbeiten, die zur Herstellung von Kunststoffen verwendet werden. Die von Cabot Plastics an Cabot Switzerland erbrachten Dienstleistungen machen nahezu ihren gesamten Umsatz aus.
- 9 Gemäß dem Vertrag vom 14. Februar 2012 lagert Cabot Plastics die von Cabot Switzerland gekauften Rohstoffe auf ihrem Betriebsgelände und verarbeitet sie dann zu Produkten, die zur Herstellung von Kunststoffen verwendet werden. Anschließend lagert sie diese Produkte, bis sie von Cabot Switzerland von Belgien aus an ihre verschiedenen Kunden auf dem belgischen Markt, dem europäischen Markt oder dem Exportmarkt verkauft werden. Die Abholung der Waren bei Cabot Plastics und der Transport der Waren erfolgen entweder durch diese Kunden oder durch von Cabot Switzerland beauftragte Spediteure.
- 10 Cabot Plastics erbringt außerdem eine Reihe von Zusatzleistungen an Cabot Switzerland, und zwar u. a. die Zwischenlagerung von Produkten (einschließlich der Verwaltung von Produkten, die in Zwischenlagern Dritter gelagert werden), die Abgabe von Empfehlungen zur Optimierung des Produktionsverfahrens, interne und externe technische Kontrollen und Bewertungen, die Übermittlung der Ergebnisse an Cabot Switzerland sowie die von anderen Produktionseinheiten benötigten Lieferungen oder Dienstleistungen. In diesem Zusammenhang äußert sich Cabot Plastics zu den betrieblichen Bedürfnissen ihrer Fabriken, erleichtert die Zollformalitäten, hält die Standards und Verfahren von Cabot Switzerland im Bereich der Qualitätskontrolle und -sicherung ein, bietet dieser Gesellschaft Unterstützung bei der Verbesserung der Produktionsverfahren und bei der Geschäftsplanung an, leistet ihr administrative Unterstützung in Bezug auf Verbrauchsteuern und Zölle, fungiert als offizieller Importeur im Namen und im Auftrag dieser Gesellschaft und kümmert sich um das Verpackungsmaterial. Bei diesen zusätzlichen Tätigkeiten hält sich Cabot Plastics an die vertraglich festgelegten Bedingungen.
- 11 Cabot Plastics wandte sich an den Dienst für Vorabentscheidungen in Steuerangelegenheiten beim Föderalen Öffentlichen Dienst Finanzen (Belgien), der mit Bescheid vom 31. Januar 2012 in Bezug auf die Körperschaftsteuer die Auskunft erteilte, dass die Tätigkeiten dieser Gesellschaft keine feste Niederlassung von Cabot Switzerland in Belgien im Sinne der Art. 227 bis 229 des Code des impôts sur les revenus (Einkommensteuergesetzbuch) bzw. keine Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 des am 28. August 1978 geschlossenen Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen begründeten.
- 12 Nach einer im Jahr 2017 durchgeführten Steuerprüfung vertrat die Steuerverwaltung jedoch die Auffassung, dass Cabot Switzerland in Belgien über eine feste Niederlassung im Sinne des

- Mehrwertsteuerrechts verfüge, so dass der Ort der von Cabot Plastics in den Jahren 2014 bis 2016 für diese Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen in Belgien sei und diese Leistungen dort mehrwertsteuerpflichtig seien. Cabot Plastics erhielt einen Berichtigungsbescheid, dem sie sich widersetzte.
- 13 Die Steuerverwaltung forderte Cabot Plastics daher mit Bescheid vom 19. Dezember 2017 auf, Mehrwertsteuer in Höhe von 10 609 844,08 Euro und eine Geldbuße in Höhe von 1 060 980 Euro zu zahlen, zuzüglich gesetzlicher Zinsen ab dem 21. Januar 2017.
- 14 Cabot Plastics erhob am 30. März 2018 beim Tribunal de première instance de Liège (Gericht Erster Instanz Lüttich, Belgien) Klage gegen den Bescheid vom 19. Dezember 2017. Mit Urteil vom 14. Januar 2020 gab dieses Gericht der Klage teilweise statt. Es entschied zwar, dass Cabot Switzerland eine feste Niederlassung in Belgien habe, hob den Bescheid aber auf, soweit darin zur Zahlung der Geldbuße aufgefordert wurde.
- 15 Am 11. September 2020 legte Cabot Plastics gegen dieses Urteil bei der Cour d'appel de Liège (Appellationshof Lüttich, Belgien), dem vorlegenden Gericht, Berufung ein. Sie beantragt, dieses Urteil abzuändern, festzustellen, dass sie die von ihr verlangte Mehrwertsteuer nicht schuldet, und den belgischen Staat zur Erstattung aller zu Unrecht erhobenen oder einbehaltenen Beträge zuzüglich Verzugszinsen zu verurteilen.
- 16 Cabot Plastics macht vor dem vorlegenden Gericht geltend, dass der Ort der Dienstleistungen, die sie Cabot Switzerland in Rechnung gestellt habe, nicht in Belgien, sondern in der Schweiz sei, wo Cabot Switzerland den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit habe.
- 17 Mit am 15. Januar 2021 eingelegter Anschlussberufung beantragt der belgische Staat die Abänderung des Urteils des Tribunal de première instance de Liège (Gericht Erster Instanz Lüttich) hinsichtlich der gegen Cabot Plastics verhängten Geldbuße. Er ist der Ansicht, Cabot Switzerland habe eine feste Niederlassung in Belgien (nämlich in den Geschäftsräumen von Cabot Plastics), so dass der Ort der von Cabot Plastics an sie erbrachten Dienstleistungen in diesem Mitgliedstaat sei.
- 18 Erstens handle es sich bei der technischen Ausstattung, die diese feste Niederlassung auszeichne, um die Produktionsstätten, das Vertriebszentrum und die Lagerstätten, die zwar Cabot Plastics gehörten, bei denen aber davon auszugehen sei, dass sie Cabot Switzerland in Erfüllung des Vertrags vom 14. Februar 2012 zur Verfügung gestellt worden seien. Dieser Vertrag sehe nämlich vor, dass die Anlagen von Cabot Plastics ausschließlich für Cabot Switzerland und nach deren Weisungen genutzt würden, so dass letztere Gesellschaft frei darüber verfüge.
- 19 Zweitens handle es sich bei der personellen Ausstattung dieser festen Niederlassung um das Betriebspersonal von Cabot Plastics, das Cabot Switzerland zur Verfügung gestellt werde und es ihr ermögliche, u. a. in Belgien Verkäufe zu tätigen. Über die Lohnveredelungsleistungen hinaus erbringe dieses Personal für Cabot Switzerland unerlässliche Zusatzleistungen wie die Annahme der Rohstoffe, die Qualitätskontrolle, die Vorbereitung der Bestellungen, die Verpackung der Endprodukte und die Durchführung der Inventuren.
- 20 Was drittens die Möglichkeit betrifft, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung von Cabot Switzerland erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden, so macht der belgische Staat geltend, dass die dieser Gesellschaft von Cabot Plastics zur Verfügung gestellte Struktur es ihr ermögliche, die aus der Lohnveredelung herrührenden Produkte zu empfangen und zu verwenden, um in Belgien eigene Warenlieferungen von ihrer festen Niederlassung aus zu tätigen. Viertens weise diese Niederlassung schon aufgrund des Abschlusses des Vertrags vom 14. Februar 2012 einen hinreichenden Grad an Beständigkeit auf.

- 21 Das vorliegende Gericht stellt fest, dass Cabot Switzerland in der Schweiz den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit habe, da sich dort ihr satzungsmäßiger Sitz und ihr Büro mit 47 Beschäftigten befinde und in diesem Land die strategischen und unternehmenspolitischen Entscheidungen getroffen würden, die verschiedenen Verträge geschlossen würden und ihr Verwaltungsrat zusammentrete. Der Umstand, dass sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit von Cabot Switzerland in der Schweiz befinde, bedeute jedoch noch nicht zwangsläufig, dass sich dort auch der Ort der Dienstleistungen befinde, da Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf den Ort der Dienstleistung eine Sonderregelung für den Fall vorsehe, dass Dienstleistungen an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen erbracht würden, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen sei.
- 22 Der Gerichtshof habe sich bislang zu keinem Fall geäußert, der dem vorliegenden ähnlich genug wäre, um jeden Zweifel hinsichtlich der Auslegung des anwendbaren Unionsrechts auszuräumen. Zu beachten sei insoweit zum einen, dass Cabot Plastics im Verhältnis zu Cabot Switzerland eine rechtlich getrennte Einheit und keine Tochtergesellschaft sei, und zum anderen, dass die Steuerverwaltung Cabot Plastics sowohl als Dienstleistungserbringer als auch als Anbieter der technischen und personellen Ausstattung von Cabot Switzerland ansehe.
- 23 Daher stelle sich die Frage, ob ein Steuerpflichtiger über eine von der eigenen Ausstattung her geeignete, eine feste Niederlassung bildende Struktur verfüge, wenn diese Ausstattung zwar dem Unternehmen gehöre, das Dienstleistungen für ihn erbringe, dieser Dienstleister aber in Erfüllung eines zwischen ihm und dem betreffenden Steuerpflichtigen geschlossenen Vertrags verpflichtet sei, diese Ausstattung ausschließlich oder fast ausschließlich zur Erbringung dieser Dienstleistungen zu verwenden. Da der Gerichtshof festgestellt habe, dass eine Struktur, bei der es an eigenem Personal fehle, nicht als „feste Niederlassung“ eingestuft werden könne (Urteil vom 3. Juni 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), sei insbesondere zu klären, ob unter solchen Umständen das Personal des Erbringers der betreffenden Dienstleistungen, das gemäß einer zwischen diesen Parteien geschlossenen Vereinbarung nach den Vorgaben des Dienstleistungsempfängers handle, als dessen „eigenes“ Personal angesehen werden könne.
- 24 Zu klären sei außerdem, welchen Einfluss es auf die Feststellung einer festen Niederlassung von Cabot Switzerland in Belgien haben könnte, dass diese Gesellschaft dank der technischen und personellen Ausstattung von Cabot Plastics Warenlieferungen in diesem Land tätige.
- 25 Unter diesen Umständen hat die Cour d’appel de Liège (Appellationshof Lüttich) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Sind Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen, dass dann, wenn Dienstleistungen von einem in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen zugunsten eines anderen Steuerpflichtigen erbracht werden, der als solcher handelt und der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb der Europäischen Union hat, dabei beide Steuerpflichtige getrennte, rechtlich unabhängige Einheiten sind, die aber zum selben Konzern gehören, und der Dienstleistungserbringer sich vertraglich verpflichtet, seine Anlagen und sein Personal ausschließlich für die Herstellung von Waren für den Dienstleistungsempfänger zu verwenden, der diese dann verkauft, wobei dieser Verkauf eine steuerpflichtige Warenlieferung darstellt, zu deren Ausführung der Dienstleistungserbringer logistisch beiträgt und die im fraglichen Mitgliedstaat belegen ist, davon auszugehen ist, dass der außerhalb der Union ansässige Steuerpflichtige in diesem Mitgliedstaat eine feste Niederlassung hat?
 2. Sind Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger eine feste Niederlassung haben kann, wenn die erforderliche personelle und technische Ausstattung die seines Dienstleisters ist, der zwar

rechtlich unabhängig ist, aber zum selben Konzern gehört und der sich vertraglich verpflichtet, sie ausschließlich zugunsten des genannten Steuerpflichtigen einzusetzen?

3. Sind Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger eine feste Niederlassung im Mitgliedstaat seines Dienstleistungserbringers hat, wenn dieser für ihn in Erfüllung eines Ausschließlichkeitsvertrags eine Reihe von Leistungen erbringt, die im Verhältnis zu einer Lohnveredelung im engeren Sinne Neben- oder Zusatzleistungen darstellen, und damit zur Erfüllung von Verkaufsverträgen beiträgt, die dieser Steuerpflichtige an seinem Sitz außerhalb der Union schließt, die aber zu steuerpflichtigen Warenlieferungen führen, die nach Mehrwertsteuerrecht im Gebiet dieses Mitgliedstaats belegen sind?

Zu den Vorlagefragen

- 26 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass ein steuerpflichtiger Dienstleistungsempfänger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb der Europäischen Union hat, in dem Mitgliedstaat, in dem der von ihm rechtlich unabhängige Erbringer der betreffenden Dienstleistungen ansässig ist, über eine feste Niederlassung verfügt, wenn der steuerpflichtige Dienstleistungserbringer diese Leistungen sowie eine Reihe von Neben- oder Zusatzleistungen, die zur wirtschaftlichen Tätigkeit des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers in diesem Mitgliedstaat beitragen, in Erfüllung einer exklusiven vertraglichen Verpflichtung für diesen steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger erbringt und die personelle und technische Ausstattung der etwaigen festen Niederlassung dem Dienstleistungserbringer gehört.
- 27 Nach Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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.
- 28 Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist eine Regel, die den Ort der Besteuerung von Dienstleistungen bestimmt, indem sie in einheitlicher Art und Weise den Ort der steuerlichen Anknüpfung festlegt. Mit dieser Regel sollen einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 16. Oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 42, 50 und 51).
- 29 Der Unionsgesetzgeber hat in Bezug auf den Ort der an einen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistung als vorrangigen Anknüpfungspunkt den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gewählt, da er als objektives, einfaches und praktisches Kriterium große Rechtssicherheit bietet. Demgegenüber ist die Anknüpfung an die feste Niederlassung des Steuerpflichtigen in Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nachrangig und eine Ausnahmvorschrift zur allgemeinen Regel, die nur dann zum Tragen kommt, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 53 bis 56, vom 7. August 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, Rn. 49, und vom 7. April 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 29).
- 30 Folglich kommt, wie der Gerichtshof u. a. in Rn. 53 des Urteils vom 16. Oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), festgestellt hat, die Berücksichtigung einer anderen Niederlassung als des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nur dann in Betracht, wenn die Anknüpfung an diesen Sitz

nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat, da, wie sich aus Rn. 55 jenes Urteils ergibt, die Vermutung, dass Dienstleistungen an dem Ort erbracht werden, an dem der steuerpflichtige Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, es sowohl den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten als auch den Dienstleistungserbringern ermöglicht, komplizierte Nachforschungen zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts zu vermeiden.

- 31 Als „feste Niederlassung“ im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt nach Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 58, und vom 7. April 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 31). Folglich kann, wie der Gerichtshof in Rn. 59 des Urteils vom 16. Oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), klargestellt hat, nur dann festgestellt werden, dass eine Gesellschaft in dem Mitgliedstaat, in dem ihr die betreffenden Dienstleistungen erbracht werden, eine feste Niederlassung hat, wenn sie dort über eine hinreichend beständige Struktur verfügt, die es ihr ermöglicht, die betreffenden Dienstleistungen dort zu empfangen und für ihre wirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden.
- 32 Bei der Prüfung der Frage, ob eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegt, ist nicht auf den steuerpflichtigen Dienstleistungserbringer, sondern auf den steuerpflichtigen Empfänger der Dienstleistungen abzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 30).
- 33 Daher ist zu prüfen, ob unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens davon ausgegangen werden kann, dass ein steuerpflichtiger Dienstleistungsempfänger in dem Mitgliedstaat, in dem die Dienstleistungen erbracht werden, in hinreichend beständiger und geeigneter Weise über eine personelle und technische Ausstattung verfügt und, wenn ja, ob diese Ausstattung es ihm tatsächlich ermöglicht, die Dienstleistungen dort zu empfangen und zu verwenden.
- 34 Das vorliegende Gericht fragt sich insbesondere, welche Auswirkungen es insoweit hat, dass erstens der Erbringer und der Empfänger der Dienstleistungen zwar rechtlich unabhängige Einheiten sind, aber derselben Unternehmensgruppe angehören, zweitens die betreffende personelle und technische Ausstattung dem Dienstleistungserbringer gehört und drittens dieser vertraglich zusagt, seine Anlagen und sein Personal ausschließlich für die Erbringung der Dienstleistungen – im vorliegenden Fall die Lohnveredelung – einzusetzen, und gemäß dieser exklusiven Zusage außerdem eine Reihe von Neben- oder Zusatzleistungen zu diesen erstgenannten Dienstleistungen erbringt, indem er u. a. logistische Unterstützung leistet, die zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistungsempfängers beiträgt und Warenlieferungen ermöglicht, die in dem Mitgliedstaat, in dem sich die etwaige feste Niederlassung dieses Empfängers befinden würde, steuerpflichtig sind.
- 35 Was erstens die von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur einer festen Niederlassung betrifft, hat der Gerichtshof entschieden, dass eine Struktur, die durch eine solche Ausstattung zutage tritt, nicht nur punktuell bestehen darf. Zwar ist es nicht erforderlich, die personelle oder technische Ausstattung in einem anderen Mitgliedstaat selbst zu besitzen, doch muss der Steuerpflichtige befugt sein, über diese personelle und technische Ausstattung in derselben Weise zu verfügen, als wäre sie seine eigene, beispielsweise auf der Grundlage von Dienstleistungs- oder Mietverträgen, durch die ihm diese Ausstattung zur Verfügung gestellt wird und die nicht kurzfristig gekündigt werden können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 37 und 41).

- 36 Was die Tatsache anbelangt, dass der Erbringer und der Empfänger der Dienstleistungen miteinander verbunden sind und dass insbesondere die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gesellschaften demselben Konzern angehören, aber rechtlich voneinander unabhängig sind, so hat der Gerichtshof entschieden, dass die Einstufung als „feste Niederlassung“, die anhand der wirtschaftlichen und geschäftlichen Gegebenheiten zu beurteilen ist, nicht allein von der Rechtsform der betreffenden Einrichtung abhängen darf und dass der Umstand, dass eine Gesellschaft eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat besitzt, für sich genommen nicht bedeutet, dass sie dort auch eine feste Niederlassung hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 38 und 40 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 37 Was den Umstand betrifft, dass der steuerpflichtige Dienstleistungserbringer vertraglich zusagt, seine Anlagen und sein Personal ausschließlich für die betreffenden Dienstleistungen einzusetzen, so geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass bei einer juristischen Person, auch wenn sie nur einen einzigen Kunden hat, davon auszugehen ist, dass sie die ihr zur Verfügung stehende technische und personelle Ausstattung für ihren eigenen Bedarf einsetzt. Nur wenn nachgewiesen werden sollte, dass eine Gesellschaft, die Dienstleistungen empfängt, aufgrund der geltenden vertraglichen Bestimmungen über die Ausstattung ihres Dienstleistungserbringers verfügt, als ob sie ihre eigene wäre, könnte davon ausgegangen werden, dass sie in dem Mitgliedstaat, in dem ihr Dienstleistungserbringer ansässig ist, über eine von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur verfügt, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 48).
- 38 Demnach könnte Cabot Switzerland im Ausgangsverfahren ungeachtet dessen, dass die fragliche personelle und technische Ausstattung nicht ihr, sondern Cabot Plastics gehört, eine feste Niederlassung in Belgien haben, sofern sie dort über einen unmittelbaren und ständigen Zugang zu dieser Ausstattung verfügt, als ob es sich um ihre eigene Ausstattung handelte. Insoweit könnte, ohne für sich genommen entscheidend zu sein, u. a. berücksichtigt werden, dass, wie sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ergibt, Cabot Plastics zugesagt hat, ihre eigenen Anlagen ausschließlich für die Herstellung der vom Vertrag mit Cabot Switzerland erfassten Produkte zu verwenden, dass dieser Vertrag seit dem Jahr 2012 in Kraft ist und dass diese Leistungen nahezu den gesamten Umsatz von Cabot Plastics ausmachen.
- 39 Da jedoch, wie die Europäische Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausführt, der Erbringer der betreffenden Dienstleistungen für seine eigene Ausstattung verantwortlich bleibt und diese Leistungen auf eigene Gefahr erbringt, hat der Dienstleistungsvertrag, auch wenn es sich um einen Exklusivvertrag handelt, für sich genommen nicht zur Folge, dass die Ausstattung dieses Dienstleistungserbringers zur Ausstattung seines Kunden wird.
- 40 Was zweitens das ebenfalls in Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 vorgesehene Kriterium betrifft, wonach die personelle und technische Ausstattung einer festen Niederlassung es dieser ermöglichen muss, Dienstleistungen zu empfangen und für den eigenen Bedarf zu verwenden, so ist zunächst zwischen den von Cabot Plastics an Cabot Switzerland erbrachten Lohnveredelungsleistungen und dem Verkauf der aus dieser Lohnveredelung herrührenden Waren durch Cabot Switzerland zu unterscheiden. Diese Leistungen und Verkäufe stellen nämlich unterschiedliche Umsätze dar, die unterschiedlichen Mehrwertsteuerregelungen unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung). Daher ist zur Bestimmung des Ortes, an dem Cabot Switzerland diese Leistungen empfängt, der Ort zu ermitteln, an dem sich die von ihr zu diesem Zweck verwendete personelle und technische Ausstattung befindet, und nicht der Ort, an dem sich die von ihr für ihre Verkaufstätigkeit verwendete Ausstattung befindet.
- 41 Sodann ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass ein und dieselbe Ausstattung nicht

gleichzeitig zur Erbringung von Dienstleistungen und zum Empfang derselben Dienstleistungen verwendet werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 54). Im vorliegenden Fall geht aber – vorbehaltlich der Beurteilung durch das vorlegende Gericht – aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten nicht hervor, dass es möglich wäre, die von Cabot Plastics für ihre Lohnveredelungsleistungen verwendete Ausstattung von derjenigen zu unterscheiden, die nach Ansicht der Steuerverwaltung von Cabot Switzerland verwendet wird, um diese Leistungen in Belgien in ihrer vermeintlichen festen Niederlassung – die im Übrigen nur aus der Ausstattung von Cabot Plastics bestehen soll – zu empfangen.

- 42 Das vorlegende Gericht wirft außerdem die Frage auf, welche Auswirkungen es auf die Bestimmung des Ortes der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lohnveredelungsleistungen haben kann, dass der Leistungserbringer in Anwendung des mit dem Leistungsempfänger geschlossenen Exklusivvertrags auch eine Reihe von Dienstleistungen erbringt, die das vorlegende Gericht im Verhältnis zur Lohnveredelung als „Nebenleistungen“ oder „Zusatzleistungen“ einstuft, nämlich die Verwaltung des Rohstoffbestands, dessen Inventur am Ende des Jahres, die Qualitätskontrolle, die Verwaltung des Lagerbestands der Endprodukte und die Vorbereitung der Bestellungen vor dem Versand. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass Cabot Plastics Cabot Switzerland logistische Unterstützung leiste und damit zu deren wirtschaftlicher Tätigkeit beitrage, was u. a. steuerpflichtige Warenlieferungen in Belgien ermögliche, wo sich nach Ansicht der Steuerverwaltung die feste Niederlassung von Cabot Switzerland befinde.
- 43 Wie sich aus Rn. 40 des vorliegenden Urteils ergibt, ist hinsichtlich der Frage, ob ein steuerpflichtiger Dienstleistungsempfänger die betreffenden Dienstleistungen in seiner festen Niederlassung empfängt, zwischen einerseits der Erbringung dieser Dienstleistungen und der Fähigkeit des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers, sie in einer solchen Niederlassung zu empfangen, und andererseits den Umsätzen zu unterscheiden, die dieser Steuerpflichtige selbst im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit bewirkt, wie im vorliegenden Fall den Verkauf der aus der Lohnveredelung herrührenden Waren. Folglich hat der Umstand, dass der Dienstleistungserbringer an den Dienstleistungsempfänger auch die oben genannten Nebenleistungen erbringt und damit die wirtschaftliche Tätigkeit dieses Empfängers – wie etwa den Verkauf der aus der Lohnveredelung herrührenden Waren – erleichtert, keinen Einfluss auf die Frage des Bestehens einer festen Niederlassung des Dienstleistungsempfängers.
- 44 Außerdem ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Umstand, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten von vertraglich durch eine Dienstleistungsvereinbarung verbundenen Gesellschaften eine ökonomische Einheit bilden und die Ergebnisse dieser Tätigkeiten hauptsächlich den Verbrauchern des Mitgliedstaats zugutekommen, in dem der Dienstleistungserbringer seinen Sitz hat, für die Beurteilung der Frage, ob der Empfänger dieser Dienstleistungen eine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat hat, ohne Belang (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 64). Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass eine feste Einrichtung, die nur dazu verwendet wird, Tätigkeiten vorzunehmen, die im Verhältnis zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Empfängers der betreffenden Dienstleistungen Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten sind, keine feste Niederlassung darstellt (Urteil vom 28. Juni 2007, Planzer, C-73/06, EU:C:2007:397, Rn. 56).
- 45 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist – vorbehaltlich der Überprüfungen durch das vorlegende Gericht – davon auszugehen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lohnveredelungsleistungen von Cabot Switzerland für ihre wirtschaftliche Tätigkeit des Verkaufs der aus diesen Leistungen herrührenden Waren in der Schweiz empfangen und verwendet werden, da diese Gesellschaft in Belgien nicht über eine hierfür geeignete Struktur verfügt.
- 46 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass ein steuerpflichtiger Dienstleistungsempfänger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb der Union hat, in

dem Mitgliedstaat, in dem der von ihm rechtlich unabhängige Erbringer der betreffenden Dienstleistungen ansässig ist, nicht über eine feste Niederlassung verfügt, wenn er dort nicht über eine von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur verfügt, die eine solche feste Niederlassung bilden könnte; dies gilt auch dann, wenn der steuerpflichtige Dienstleistungserbringer Lohnveredelungsleistungen sowie eine Reihe von Neben- oder Zusatzleistungen, die zur wirtschaftlichen Tätigkeit des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers in diesem Mitgliedstaat beitragen, in Erfüllung einer exklusiven vertraglichen Verpflichtung für diesen steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger erbringt.

Kosten

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

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

Art. 44 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 und Art. 11 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112

sind dahin auszulegen, dass

ein steuerpflichtiger Dienstleistungsempfänger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb der Europäischen Union hat, in dem Mitgliedstaat, in dem der von ihm rechtlich unabhängige Erbringer der betreffenden Dienstleistungen ansässig ist, nicht über eine feste Niederlassung verfügt, wenn er dort nicht über eine von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur verfügt, die eine solche feste Niederlassung bilden könnte; dies gilt auch dann, wenn der steuerpflichtige Dienstleistungserbringer Lohnveredelungsleistungen sowie eine Reihe von Neben- oder Zusatzleistungen, die zur wirtschaftlichen Tätigkeit des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers in diesem Mitgliedstaat beitragen, in Erfüllung einer exklusiven vertraglichen Verpflichtung für diesen steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger erbringt.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Französisch.

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., G-Straße-xx, Gde X, vertreten durch XYa, Wirtschaftstrehänder und Steuerberater, R-Straße-xy, GDe Y, über die Beschwerde vom 16. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 15. März 2021 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) hat die österreichische und die deutsche Staatsbürgerschaft und war im Beschwerdejahr ganzjährig in der Schweiz wohnhaft bzw. ansässig. Er ist Eigentümer des Reihenhauses in Gde X, G-Straße-xx, welches er seit April 2014 vermietete.

In der am 18. Juni 2020 elektronisch eingelangten Umsatzsteuererklärung für 2019 machte der Bf. für die im Zusammenhang mit der Vermietung des gegenständlichen Reihenhauses stehenden Umsätze die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) geltend.

Im Rahmen abgabenbehördlicher Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen vom 2.3.2021 und vom 10.3.2021) wurde von Seiten des Bf. unter Vorlage einer Einnahmen-

/Ausgabenrechnung für 2019 samt Anlagenverzeichnis erklärt, dass der Bf. die gegenständliche Vermietung vom Wohnsitz seines Vaters (VaterBf, wohnhaft in der L-Straße-zz, Ge Z) aus verwalte; Mietverträge und sonstige Unterlagen im Zusammenhang mit der Vermietung würden dort aufbewahrt und auch vom Bf. im Zuge der Besuche seines Vaters dort bearbeitet werden. Die Vermietung würde demnach eindeutig in Österreich betrieben werden, womit die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung zustehe. Weiters wurde unter Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung zu St. Nr. xy-abc/defg noch angegeben, dass die Aufteilung der Mieteinnahmen und der Betriebskosten bei einem Kleinunternehmer völlig belanglos sei.

Entgegen den bf. Erklärungen erließ das Finanzamt in der Folge den Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 15. März 2021, in welchem es die Umsätze aus der in Rede stehenden Vermietung (ohne Berücksichtigung der Kleinunternehmerregelung) als umsatzsteuerpflichtig behandelte. Begründend führte es dazu Folgendes aus:

“Gemäß § 6 (1) Z 27 Umsatzsteuergesetz 1988 (richtig wohl: 1994) ist ein Kleinunternehmer ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze im Veranlagungszeitraum € 30.000,- nicht übersteigen. Dabei kommt es ab dem Jahr 2017 auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit an. Dieser ist an jenem Ort gelegen, an welchem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Diese wesentlichen Entscheidungen werden grundsätzlich dort getroffen, wo der Unternehmer ansässig ist. Da Ihr Ansässigkeitsort in der Schweiz liegt, befindet sich daher auch der Sitz Ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in der Schweiz. Somit kann die Kleinunternehmerregelung nicht in Anspruch genommen werden.

Mangels vorgelegter Unterlagen werden die vereinnahmten Betriebskosten in Höhe der laut übermittelter Überschussrechnung angegebenen Aufwendungen angesetzt und zum Normalsteuersatz versteuert. Die Mieteinnahmen werden mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% angesetzt“.

Dagegen erhob der Bf. mit am 16. März 2021 elektronisch eingelangtem Anbringen Beschwerde. Dabei beantragte die steuerliche Vertretung des Bf., die Umsatzsteuererklärung 2019 wie erklärt zu veranlagern und gab Nachstehendes begründend an:

“Herr Bf. verwaltet die Vermietung (G-Straße-xx, Gde X) vom Wohnsitz seines Vaters, VaterBf, wohnhaft in der L-Straße-zz, Ge Z aus. Mietverträge und sonstige Unterlagen im Zusammenhang mit der Vermietung werden dort aufbewahrt und auch vom Abgabepflichtigen im Zuge der Besuche seines Vaters dort bearbeitet. Darunter fallen Tätigkeiten wie Berechnung der Betriebskosten, Berechnung der Mietpreisindexierung, Führung der Belegsammlung. Kleinere Instandhaltungen werden persönlich direkt im Mietobjekt durchgeführt. Die Vermietung wird demnach eindeutig in Österreich betrieben. Somit steht die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung zu.“

Nach einem weiteren Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 16.3.2021 und den in diesem Zusammenhang vorgelegten Mietvertrag vom 1.4.2014) wies die Abgabenbehörde mit Umsatzsteuerbescheid 2019 (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) vom 6. Juli 2021 die Beschwerde als unbegründet ab; auf die ausführlichen begründenden Ausführungen des Finanzamtes in der diesbezüglichen Bescheidbegründung (Verf 40) wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 15. Juli 2021 beantragte die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag des Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag verwies die steuerliche Vertretung auf das oben dargestellte Beschwerdevorbringen und erklärte ergänzend, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit eindeutig in Österreich, nämlich in der L-Straße-zz, Ge Z, gelegen sei. Der Bf. nehme alle Handlungen zur zentralen Verwaltung seines Unternehmens am Wohnsitz seines Vaters, nämlich in seinem ehemaligen *"Kinderzimmer"*, wahr.

Mit Vorlagebericht vom 23. August 2021 legte das Finanzamt - wie dem Bf. zu Händen seines steuerlichen Vertreters mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde noch an, dass seiner Ansicht nach die *"wesentlichen Entscheidungen"* der Vermietungstätigkeit (entsprechend BFG 29.3.2016, RV/3100689/2014) am Ort der Ansässigkeit des Bf. im Ausland getroffen würden. Die in der Beschwerde vorgebrachten Tätigkeiten, welche am Wohnsitz des Vaters ausgeführt würden, fielen nicht unter die im genannten Erkenntnis aufgezählten *"wesentlichen Entscheidungen"* einer Vermietungstätigkeit. Im Vorlageantrag werde festgehalten: *"Herr Bf. nimmt alle Handlungen zur zentralen Verwaltung seines Unternehmens am Wohnsitz seines Vaters, nämlich in seinem ehemaligen "Kinderzimmer" wahr"*.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Im konkreten Fall war von nachstehendem in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Finanzgerichtes abgebildetem **Sachverhalt** auszugehen:

Der im Beschwerdejahr ganzjährig in der Schweiz (CH-GDE HM) wohnhafte bzw. ansässige Bf. ist österreichischer sowie deutscher Staatsbürger und ist Eigentümer des Reihenhauses (samt dazugehörigem Autoabstellplatz, Holzschopf und Garten) in Gde X, G-Straße-xx, welches er seit April 2014, so auch im Streitjahr, vermietet. In Österreich hatte er im streitgegenständlichen Jahr keinen Wohnsitz.

Zur streitwesentlichen (siehe dazu die diesbezüglichen rechtlichen Ausführungen weiter unten) Sachfrage, wo im fraglichen Jahr die wesentlichen Entscheidungen zur Leitung des

gegenständlichen Unternehmens bzw. der in Rede stehenden Vermietung des Reihenhauses getroffen wurden, ist Folgendes festzuhalten:

Es ist Sache des Abgabepflichtigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. dazu zB VwGH 18.9.1987, 86/17/0110; VwGH 21.4.2005, 2001/15/0213; VwGH 25.6.2007, 2006/14/0050; gemäß § 119 Abs. 1 BAO hat die Partei die Verpflichtung, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen).

Der Umfang der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht beschränkt sich keineswegs lediglich auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Umstände, die regelmäßig oder sogar ihrer Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung treten, sind in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr Vorliegen behauptet (VwGH 20.2.1991, 86/13/0047).

Der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit (§ 115 BAO) der Sachverhaltsermittlung tritt generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht (Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht) des Abgabepflichtigen besteht weiters auch, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 115 Tzen 12 f, mwN).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde und auch das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 167 Tzen 6 ff, mwN).

Das Finanzamt hat mit Vorhalt vom 2. März 2021, den Bf. (vergeblich) ersucht, darzulegen, wo alle für die Vermietungstätigkeit wesentlichen Entscheidungen (zB Beginn, Dauer und Ende der Vermietungstätigkeit, etc.) getroffen werden bzw. wurden, und auch mit Beschwerdeentscheidung vom 6. Juli 2021 - wie bereits im Erstbescheid - klar auf die für die Beurteilung der konkreten Beschwerdesache maßgebliche Bedeutung jenes Ortes hingewiesen, an welchem die wesentlichen Entscheidungen der gegenständlichen Vermietungstätigkeit getroffen wurden.

Von Seiten des Bf. wurde mit Vorhaltsbeantwortung vom 4. März 2021 bzw. mit Beschwerdeschriftsatz vom 16. März 2021 vorgebracht, dass der Bf. die gegenständliche Vermietung insofern vom Wohnsitz seines Vaters (VaterBf, L-Straße-zz, Ge Z, konkret in seinem

ehemaligen "Kinderzimmer") aus verwalte, als Mietverträge und sonstige Unterlagen im Zusammenhang mit der in Rede stehenden Vermietung dort aufbewahrt und dort auch von ihm im Zuge der Besuche seines Vaters bearbeitet würden; darunter fielen Tätigkeiten, wie die Berechnung der Betriebskosten, die Berechnung der Mietpreisindexierung sowie die Führung der Belegsammlung; kleinere Instandhaltungen würden vom Bf. persönlich direkt im Mietobjekt durchgeführt werden. Im Vorlageantrag vom 15. Juli 2021 wird unter Verweis auf das Beschwerdevorbringen und replizierend auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung allein erklärt, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit eindeutig in Österreich, nämlich in der L-Straße-zz, Ge Z, gelegen sei, zumal der Bf. alle Handlungen zur zentralen Verwaltung seines Unternehmens am Wohnsitz seines Vaters, nämlich in seinem ehemaligen "Kinderzimmer", wahrnehme.

Der Bf. hat, obwohl es seine Aufgabe gewesen wäre, es trotz entsprechender Vorhaltungen (an dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass auch den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltwirkung zukommt) unterlassen, entsprechende Unterlagen bzw. Beweismittel vorzulegen, die belegen, sowie - auch wenn ein Beweis durchaus zugemutet werden konnte - den Versuch zu unternehmen, durch einwandfreie, konkrete Sachverhaltsangaben glaubhaft zu machen, dass die **wesentlichen Entscheidungen** zur Leitung des Unternehmens (der Vermietungstätigkeit) im Beschwerdejahr im Inland getroffen worden sind, und damit die Feststellungen bzw. Ausführungen des Finanzamtes (substantiiert) zu entkräften.

Den von Seiten des Bf. in der erwähnten Vorhaltsbeantwortung bzw. in der Beschwerde gemachten Sachverhaltsangaben, welche sich nur in Behauptungen erschöpften (der Bf. hätte für eine entsprechende Dokumentation des von ihm behaupteten Geschehens zu sorgen), enthalten trotz ausdrücklichem Ersuchen, zu erklären, wo alle für die Vermietungstätigkeit wesentlichen Entscheidungen (zB Beginn, Dauer und Ende der Vermietungstätigkeit, etc.) getroffen wurden, keine Hinweise, dass der Bf. im fraglichen Jahr 2019 seine Entscheidungen zur Leitung des Unternehmens tatsächlich in Österreich fällte.

Im Vorlageantrag wird lediglich - ganz allgemein gehalten - behauptet, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit eindeutig in Österreich, nämlich in der L-Straße-zz, Ge Z, gelegen sei, zumal der Bf. alle Handlungen zur zentralen Verwaltung seines Unternehmens am Wohnsitz seines Vaters, nämlich in seinem ehemaligen "Kinderzimmer", wahrnehme. Abgesehen davon, dass einem früher und zeitnäher getätigten Vorbringen, nämlich, dass in dem gegenständlichen Kinderzimmer (nur) Tätigkeiten, wie die Berechnung der Betriebskosten, die Berechnung der Mietpreisindexierung sowie die Führung der Belegsammlung erfolgten, in der Regel höherer Wahrheitsgehalt zukommt als einem späteren, abweichenden Vorbringen, widerspricht es der Lebenserfahrung anzunehmen, dass die wesentlichen Entscheidungen einer Vermietung im Rahmen von gelegentlichen Besuchen des Vaters im ehemaligen Kinderzimmer getroffen werden bzw. für die Vermietungstätigkeit einer einzelnen Wohnung dafür eigens bestimmte

Räumlichkeiten unterhalten bzw. in Anspruch genommen werden. Das unbewiesene Vorbringen im Vorlageantrag war als reine Zweckbehauptung zu werten.

Angesichts dieser Überlegungen (kein verlässlicher Hinweis bzw. Beleg dafür, dass der Bf. seine Entscheidungen zur Leitung des Unternehmens im Streitjahr tatsächlich in Österreich fällte) war nach Ansicht des erkennenden Richters in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass im Beschwerdejahr die wesentlichen Entscheidungen der gegenständlichen Vermietungstätigkeit am Ort der Ansässigkeit des Bf. im Ausland (Schweiz) getroffen wurden.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

Zur strittigen Frage, ob im Beschwerdejahr für die in Zusammenhang mit der in Rede stehenden Vermietung stehenden Umsätze die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmer iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zur Anwendung gelangen kann, ist Folgendes zu sagen:

Das Bundesfinanzgericht hat bereits wiederholt in der gegenständlichen Beschwerdesache vergleichbaren Beschwerdefällen entschieden. Zuletzt hat das Finanzgericht mit Senatentscheidungen vom 28. bzw. 29. März 2023, GZen. RV/1100120/2019 und RV/1100291/2021 (siehe dazu unter <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1>), unter Bedachtnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung streitwesentlich ua. Folgendes festgestellt:

“Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2016 (AbgÄG 2016), BGBl. I Nr. 117/2016, sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen.

Nach Art. 282 der Richtlinie 2006/112/EG gelten die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen nach diesem Abschnitt für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen, die von Kleinunternehmen bewirkt werden. Nach Art. 283 Abs. 1 lit. c der Richtlinie 2006/112/EG gilt dieser Abschnitt nicht für die Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.

Der EuGH hat mit Urteil vom 26.10.2010, C-97/09, Schmelz, über das Vorabentscheidungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates (Beschluss vom 04.03.2009, RV/0679-W/09) entschieden, dass der Ausschluss der außerhalb Österreichs ansässigen Kleinunternehmen von der Mehrwertsteuerbefreiung zwar zu einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs führe, diese Beschränkung aber gerechtfertigt sei. Der EuGH führt in diesem Urteil C-97/09 in Rn. 71 aus, "dass beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung der

Mehrwertsteuerregelung das Ziel, die Wirksamkeit der Steueraufsicht im Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen zu gewährleisten, und das Ziel der Kleinunternehmerregelung, mit der die Wettbewerbsfähigkeit der Kleinunternehmen gestärkt werden soll, es zum einen rechtfertigen, dass die Anwendbarkeit der Mehrwertsteuerbefreiung auf die Tätigkeiten der Kleinunternehmen beschränkt wird, die im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, ansässig sind, und zum anderen, dass der zu berücksichtigende Jahresumsatz derjenige ist, der in dem Mitgliedstaat erzielt wird, in dem das Unternehmen ansässig ist." Im Übrigen hat der EuGH die Überlegung der Generalanwältin, den Eigentümer einer Immobilie als ansässigen Steuerpflichtigen zu betrachten, auch wenn er diese Immobilie nicht selbst als Wohnung nutze, nicht übernommen und diesbezüglich ausgesprochen, der Umstand, dass die Kleinunternehmerin ihre einzigen steuerpflichtigen Umsätze mit der Vermietung ihrer Wohnung erziele, bedeute nicht, wie die österreichische Regierung in der mündlichen Verhandlung erklärt habe, dass die österreichischen Behörden davon ausgehen könnten, dass die Kleinunternehmerin in Österreich ansässig sei (vgl. Rn. 31 dieses Urteils C-97/09).

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, "dass die Ansässigkeit iSd Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Unternehmers abstellt, sondern auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit" (vgl. VwGH 07.05.2021, Ra 2020/15/0115, Rn. 22, uHa VwGH 31.01.2019, Ra 2017/15/0034).

In diesem Erkenntnis vom 07.05.2021, Ra 2020/15/0115-5, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt: "Wie der EuGH im Urteil vom 26. Oktober 2010, Schmelz, C-97/09, Rn 70, ausgeführt hat, bezweckt die Regelung des Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL ua., zu verhindern, dass Steuerpflichtige, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, der Besteuerung ihrer Tätigkeiten durch Verweis auf die dort geltenden Kleinunternehmerbefreiungen entgehen könnten, auch wenn diese Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit den Umfang der Geschäftstätigkeit eines Kleinunternehmens objektiv überschreiten würden. Vor diesem Hintergrund und auch im Hinblick auf Art. 10 DVO (EU) 282/2011 zur MwStSystRL und im Einklang mit dem EuGH-Urteil vom 6. Oktober 2011, Stoppelkamp, C-421/10, ist als Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Ort zu verstehen, an dem der Unternehmer die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vornimmt. In richtlinienkonformer Umsetzung dieser Bestimmung stellt § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, auf den Ort ab, an dem das (gesamte) Unternehmen betrieben wird" (VwGH 07.05.2021, Ra 2020/15/0115-5, Rn. 23).

*Seitens des erkennenden Senats des Bundesfinanzgerichts ist davon auszugehen, dass nach der oa. Rechtsprechung des EuGHs hinsichtlich der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. der Ansässigkeit **entscheidend ist, wo die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung getroffen und die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden.***

Das Bundesfinanzgericht hat in gleichgelagerten Fällen die Kriterien Beginn, Dauer, Ende der Vermietungstätigkeit, Vermietung von allen oder nur einzelnen Objekten, Privatnutzung von Objekten, Veräußerung von Objekten, Betrauung oder Nichtbetrauung einer Immobilienverwaltungsfirma mit Dienstleistungsarbeiten, Umfang einer allfälligen Bevollmächtigung als wesentliche Entscheidungen eingestuft, die für die Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit relevant sind (vgl. zB BFG 16.05.2022, RV/7105441/2018; BFG 06.11.2018, RV/5101083/2017; BFG 29.03.2016, RV/3100689/2014).““

Der erkennende Richter schließt sich diesen rechtlichen Überlegungen und Einschätzungen an. Im Beschwerdefall ist sohin allein entscheidend, wo im Streitjahr vom Bf. alle für die in Rede stehende Vermietungstätigkeit *“wesentlichen Entscheidungen“* getroffen wurden. Wie in den obigen Sachverhaltsfeststellungen dargelegt, wurden im Beschwerdejahr alle für die Vermietungstätigkeit wesentlichen Entscheidungen vom Bf. in der Schweiz getroffen und lag damit der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit (*“Ort der Unternehmensleitung“*) des Bf. im Ausland.

Vollständigkeitshalber sei noch erwähnt, dass der Bf. im Beschwerdejahr auch über keine feste Niederlassung im Inland verfügte und wurde dies von ihm auch nicht behauptet.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verlangt der Begriff *“feste Niederlassung“* einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand. Daher setzt er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht. Insbesondere ist bei einer Struktur, bei der es an eigenem Personal fehlt, keine Subsumtion unter den Begriff *“feste Niederlassung“* möglich. Bestätigung findet diese Rechtsprechung in Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011, wonach eine feste Niederlassung ua. eine *“von der personellen und technischen Ausstattung her“* geeignete Struktur aufweist (vgl. EuGH 3.6.2021, C-931/19, Titanium Ltd, Rn. 42 und 43). Für das konkrete Vorabentscheidungsersuchen hat der EuGH in seinem Urteil vom 3. Juni 2021, C-931/19, Titanium Ltd, Rn. 46, entschieden, dass eine in einem Mitgliedstaat vermietete Immobilie keine feste Niederlassung im Sinne des Art. 43 der Richtlinie 2006/112 sowie der Art. 44 und 45 der Richtlinie 2006/112 in ihrer geänderten Fassung darstellt, wenn der Eigentümer der Immobilie nicht über eigenes Personal für die Leistungsbewirkung im Zusammenhang mit der Vermietung verfügt.

Das Kriterium des eigenen Personals ist damit auch dann nicht erfüllt, wenn der Eigentümer persönlich vor Ort tätig ist bzw. die mit der Vermietung anstehenden Tätigkeiten selbst ausführt (vgl. dazu zB BFG 29.3.2023, RV/1100291/2021).

Für den vorliegenden Fall ergibt sich somit, dass im Beschwerdejahr weder der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit (*“Ort der Unternehmensleitung“*) noch eine *“feste Niederlassung“* (aktive Verwaltung durch dauernde Präsenz und beständige Struktur aus Personal- und

Sachmittel) im Inland vorlagen. Folgedessen war die Kleinunternehmerregelung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zu Recht nicht anzuwenden.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukamen. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage der umsatzsteuerlichen Ansässigkeit bei einer Vermietung im Inland beschränkte sich auf Rechtsfragen, welche bereits im Gesetz hinreichend geklärt sind und in der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 12. Juni 2023

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

29. September 2022(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 203 – Finanzierungsleasingvertrag – Mehrwertsteuerschuldner – Möglichkeit, einen schriftlichen Vertrag einer Rechnung gleichzustellen“

In der Rechtssache C-235/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof, Slowenien) mit Entscheidung vom 17. März 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 12. April 2021, in dem Verfahren

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o.

gegen

Republika Slovenija,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. Passer, des Richters F. Biltgen sowie der Richterin M. L. Arastey Sahún (Berichterstatlerin),

Generalanwalt: A. Rantos,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o., vertreten durch A. Cankar, Odvetnik,
- der Republika Slovenija, vertreten durch A. Vran als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia, U. Babovič und A. Kraner als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Mai 2022

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).

- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Raiffeisen leasing, trgovina in leasing d. o. o. (im Folgenden: Raiffeisen Leasing) und der Republika Slovenija (Republik Slowenien), vertreten durch das Ministrstvo za finance (Finanzministerium, Slowenien), über die Entrichtung der Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Titel IV („Steuerbarer Umsatz“) der Richtlinie 2006/112 umfasst Kapitel 1 („Lieferung von Gegenständen“).

- 4 Der in diesem Kapitel 1 enthaltene Art. 14 sieht vor:

„(1) Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

...

- b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird;

...“

- 5 Titel XI („Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“) der Richtlinie 2006/112 umfasst Kapitel 1 („Zahlungspflicht“), dessen Abschnitt 1 die Überschrift „Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“ trägt.

- 6 Art. 203 in diesem Abschnitt der Richtlinie bestimmt:

„Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“

- 7 Zu Kapitel 3 („Erteilung von Rechnungen“) des genannten Titels XI der Richtlinie 2006/112 gehören Abschnitt 2 („Definition der Rechnung“) mit den Art. 218 und 219, Abschnitt 3 („Ausstellung der Rechnung“) mit den Art. 220 bis 225 und Abschnitt 4 („Rechnungsangaben“) mit den Art. 226 bis 231.

- 8 Art. 218 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie erkennen die Mitgliedstaaten als Rechnung alle auf Papier oder elektronisch vorliegenden Dokumente oder Mitteilungen an, die den Anforderungen dieses Kapitels genügen.“

- 9 Art. 219 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Einer Rechnung gleichgestellt ist jedes Dokument und jede Mitteilung, das/die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist.“

10 Art. 220 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder trägt dafür Sorge, 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.

...“

11 In Art. 226 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

...

9. den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz;

10. den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird;

...“

12 Art. 227 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können von Steuerpflichtigen, die in ihrem Gebiet ansässig sind und dort Lieferungen von Gegenständen bewirken oder Dienstleistungen erbringen, verlangen, in anderen als den in Artikel 226 Nummer 4 genannten Fällen die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers im Sinne des Artikels 214 anzugeben.“

13 Art. 229 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die Mitgliedstaaten verlangen nicht, dass die Rechnungen unterzeichnet sind.“

Slowenisches Recht

14 Art. 67 des Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Mehrwertsteuergesetz) (Uradni list RS, Nr. 117/06 vom 16. November 2006) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung lautet:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss ein Steuerpflichtiger folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Art. 63 Abs. 1 Buchst. a des vorliegenden Gesetzes in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen muss der Steuerpflichtige eine gemäß den Art. 80.a bis 84.a des vorliegenden Gesetzes ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

15 In Art. 76 dieses Gesetzes heißt es:

„(1) Entrichten muss die Mehrwertsteuer:

...

9. jede Person, die die Mehrwertsteuer in der Rechnung ausweist.“

16 Art. 81 Abs. 8 dieses Gesetzes bestimmt:

„Für die Zwecke dieses Gesetzes gelten als Rechnungen alle auf Papier oder elektronisch vorliegenden Dokumente, die den Anforderungen der Art. 80.a bis 84.a dieses Gesetzes genügen.“

17 Art. 82 dieses Gesetzes zählt die Angaben auf, die der Steuerpflichtige in der Rechnung aufführen muss, während Art. 83 dieses Gesetzes die Angaben aufzählt, die der Steuerpflichtige in der vereinfachten Rechnung machen muss.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

18 Die RED d. o. o. war Eigentümerin eines Grundstücks und eines Wohnhauses in Rožna dolina in der Stadtgemeinde Ljubljana (Slowenien). Diese Gesellschaft wollte an diesem Ort Neubauten errichten. Am 19. November 2007 schloss sie mit Raiffeisen Leasing einen Finanzierungsleasingvertrag (*sale-and-lease back*). Nach diesem Vertrag verpflichtete sich Raiffeisen Leasing, das Grundstück zu einem Preis zu kaufen, und RED verpflichtete sich, an Raiffeisen Leasing die monatlichen Leasingraten bis zur vollständigen Rückzahlung des Werts des Grundstücks und der zu errichtenden Gebäude zu zahlen, d. h. einen Betrag von 1 294 786,56 Euro (im Folgenden: Finanzierungsleasingvertrag). Der Mehrwertsteuerbetrag von 110 056,86 Euro war in diesem Vertrag ausgewiesen.

19 Raiffeisen Leasing stellte der RED keine Rechnung auf der Grundlage des Finanzierungsleasingvertrags aus, da die Mehrwertsteuer von ihr weder in Rechnung gestellt noch entrichtet worden war. RED machte auf der Grundlage des Finanzierungsleasingvertrags das Recht auf Vorsteuerabzug geltend und trug vor, dass es sich bei diesem Vertrag um eine Rechnung handle.

20 Am 22. November 2007 schlossen die Parteien des Finanzierungsleasingvertrags einen Kaufvertrag über das Grundstück (im Folgenden: Kaufvertrag), in dem ein Kaufpreis inklusive Mehrwertsteuer festgesetzt wurde. RED stellte für Raiffeisen Leasing eine Rechnung aus, in der die Mehrwertsteuer berücksichtigt wurde.

21 Im November 2007 machte Raiffeisen Leasing das Recht auf Vorsteuerabzug aus dem Kaufvertrag geltend.

22 Da RED ihre Verpflichtungen aus dem Finanzierungsleasingvertrag nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist erfüllt hatte, kündigten die Parteien diesen Vertrag am 21. Oktober 2011. Raiffeisen Leasing veräußerte das Grundstück daraufhin an einen Dritten zu einem Preis inklusive Mehrwertsteuer.

23 Am 25. Juli 2014 erging an RED ein Bescheid der slowenischen Steuerbehörde, mit dem ihr auf diesen Vertrag gestützter Antrag auf Vorsteuerabzug abgelehnt wurde. Mit diesem Bescheid der Steuerbehörde wurde die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt, und Raiffeisen Leasing erhielt daher das Recht, die geschuldete Mehrwertsteuer im Wege der Berichtigung herabzusetzen. Die Steuerbehörde stellte jedoch fest, dass diese Gesellschaft die für den Zeitraum vom 3. Januar 2008 bis zum 25. Juli 2014 geschuldete Mehrwertsteuer nicht entrichtet habe. Daher gab sie Raiffeisen Leasing auf, Zinsen auf die Steuerschuld in Höhe von 50 571,88 Euro zu zahlen.

24 Hinsichtlich des vom Kaufvertrag erfassten Umsatzes stellte die Steuerbehörde fest, dass er von der Mehrwertsteuer befreit sei.

- 25 Da die Parteien des Kaufvertrags jedoch keine Steuererklärung vorgelegt hätten, die eine optionale Besteuerung des in Rede stehenden Umsatzes ermöglichen würde, konnte das Recht auf Vorsteuerabzug nach Ansicht der Steuerbehörde unabhängig davon, ob eine Rechnung ausgestellt worden sei, in der die nicht geschuldete Mehrwertsteuer ausgewiesen worden sei, nicht geltend gemacht werden.
- 26 Folglich wurde Raiffeisen Leasing auferlegt, zusätzliche Mehrwertsteuer in Höhe von 44 200 Euro zuzüglich Zinsen in Höhe von 11 841,97 Euro zu zahlen.
- 27 Die Tatsache, dass das Grundstück später von Raiffeisen Leasing veräußert wurde, ist nach Ansicht der Steuerbehörde unerheblich, da auf diese Veräußerung Mehrwertsteuer erhoben worden sei.
- 28 Nachdem Raiffeisen Leasing die Verwaltungsrechtsbehelfe ausgeschöpft hatte, rief sie den Upravno sodišče (Verwaltungsgericht, Slowenien) an, der ihre Klage abwies. Daraufhin legte sie Revision beim vorlegenden Gericht, dem Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof, Slowenien), ein.
- 29 Dieses Gericht weist darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer infolge der Ausstellung einer Rechnung, in der die Mehrwertsteuer ausgewiesen sei, auch dann entstehen könne, wenn die Rechnung bestimmte Angaben nicht enthalte, die nach der Richtlinie 2006/112 zu machen seien, u. a. wenn der Ort der in Rechnung gestellten Dienstleistung nicht angegeben sei (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 26 und 27).
- 30 Allerdings könne sich ein Vertrag als Rechtsakt, der dem Schuldrecht unterliege, von einer Rechnung unterscheiden und nur die Rechtsgrundlage für den mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz bilden, während die Rechnung zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands, der die Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer begründe, ausgestellt werden müsse.
- 31 Daher möchte das vorliegende Gericht wissen, ob ein Vertrag nur dann als Rechnung im Sinne von Art. 203 der Richtlinie 2006/112 angesehen werden kann, wenn ihm objektiv der von den Parteien klar zum Ausdruck gebrachte Wille zu entnehmen ist, ihn einer Rechnung im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz gleichzustellen, so dass ein solcher Vertrag beim Erwerber vernünftigerweise die Überzeugung entstehen lassen kann, dass er auf seiner Grundlage die Vorsteuer abziehen könne.
- 32 Vor diesem Hintergrund hat der Vrhovno sodišče (Oberster Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Kann ein schriftlicher Vertrag nur dann als Rechnung im Sinne von Art. 203 der Richtlinie 2006/112 gelten, wenn er alle in Titel XI Kapitel 3 („Erteilung von Rechnungen“) dieser Richtlinie vorgeschriebenen Angaben enthält?

Wenn die Frage zu verneinen ist,

2. welche Angaben bzw. Umstände untermauern in jedem Fall den Standpunkt, dass ein schriftlicher Vertrag (auch) eine Rechnung darstellt, die gemäß Art. 203 der Richtlinie 2006/112 die Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer begründet?

Konkreter:

3. Kann ein schriftlicher Vertrag, der von zwei Mehrwertsteuerpflichtigen über die Lieferung von Gegenständen bzw. über die Erbringung von Dienstleistungen abgeschlossen wird, als Rechnung im Sinne von Art. 203 der Richtlinie 2006/112 gelten, wenn aus ihm objektiv der klar zum Ausdruck gebrachte Wille des Verkäufers bzw. des Anbieters von Dienstleistungen als

Vertragspartei hervorgeht, dass es sich um eine Rechnung in Verbindung mit einem bestimmten Umsatz handelt, die in dem Käufer verständlicherweise die Vermutung wecken kann, dass er auf ihrer Grundlage die Vorsteuer abziehen kann?

Zu den Vorlagefragen

- 33 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 203 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass ein Finanzierungsleasingvertrag, nach dessen Abschluss die Parteien keine Rechnung ausgestellt haben, als Rechnung im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann und, wenn ja, welche Angaben dieser Vertrag zwingend enthalten muss, damit er als eine solche Rechnung angesehen werden kann.
- 34 Außerdem möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob es insoweit von Belang ist, zu prüfen, ob dieser Vertrag objektiv den Willen des Verkäufers oder Dienstleistungserbringers erkennen lässt, dass er – wie im Fall einer Rechnung – beim Käufer die Überzeugung entstehen lassen kann, dass er auf der Grundlage dieses Vertrags die Vorsteuer abziehen kann.
- 35 Insoweit hat der Gerichtshof zum einen entschieden, dass die in einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer vom Aussteller dieser Rechnung geschuldet wird, auch wenn jeder tatsächlich steuerpflichtige Umsatz fehlt (Urteil vom 18. März 2021, P [Tankkarten], C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 36 Art. 203 der Richtlinie 2006/112 soll einer Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich aus dem Recht auf Vorsteuerabzug nach dieser Richtlinie ergeben kann (Urteil vom 18. März 2021, P [Tankkarten], C-48/20, EU:C:2021:215, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 37 Was Art. 226 der Richtlinie 2006/112 betrifft, sollen die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, es den Steuerverwaltungen ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren (Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 27).
- 38 Zum anderen verlangt das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat. Folglich darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Daher hat der Gerichtshof entschieden, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Richtlinie 2006/112 aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Angaben verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind (Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 43).
- 40 Zwar ist das Vorliegen und die ordnungsgemäße Ausstellung einer Rechnung nicht automatisch an das Recht auf Vorsteuerabzug gekoppelt, in dem Sinn, dass erstens dieses Recht grundsätzlich an die tatsächliche Bewirkung der in Rede stehenden Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen geknüpft ist und zweitens sich die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht auf

eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 4. Juli 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:456, Rn. 19 und 20).

- 41 Da jedoch, wie sich aus der in Rn. 36 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt und wie der Generalanwalt in den Nrn. 41 und 45 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, das Ziel von Art. 203 der Richtlinie 2006/112 darin besteht, die Gefährdung des Steueraufkommens zu beseitigen, lässt sich diese Gefährdung vermeiden, wenn die Steuerverwaltung über die Angaben verfügt, die erforderlich sind, um festzustellen, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt sind, und zwar unabhängig davon, ob die Mehrwertsteuer in einem als „Rechnung“ bezeichneten Dokument oder in einem anderen Dokument, wie etwa einem zwischen den Parteien geschlossenen Vertrag, ausgewiesen wurde.
- 42 Um als Rechnung im Sinne von Art. 203 dieser Richtlinie anerkannt werden zu können, muss ein Dokument daher zum einen die Mehrwertsteuer ausweisen und zum anderen die Angaben im Sinne der Bestimmungen von Titel XI, Kapitel 3 Abschnitt 4 („Rechnungsangaben“) enthalten, die erforderlich sind, damit die Steuerverwaltung feststellen kann, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt sind.
- 43 Es ist insoweit nicht von Belang, zu prüfen, ob das fragliche Dokument, sofern es ein Vertrag ist, objektiv den Willen der Vertragsparteien erkennen lässt, dass es sich um eine Rechnung handelt, die bei einer der Vertragsparteien möglicherweise die Überzeugung entstehen lässt, dass sie auf der Grundlage dieses Vertrags die Vorsteuer abziehen könne.
- 44 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, im Kontext sämtlicher im Ausgangsverfahren in Rede stehender Umstände und insbesondere sämtlicher Bestimmungen des Finanzierungsleasingvertrags zu beurteilen, ob dieser Vertrag tatsächlich die Angaben enthält, die im konkreten Fall erforderlich sind, damit die Steuerverwaltung feststellen kann, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt sind.
- 45 Was den Umstand betrifft, dass im Ausgangsverfahren der Finanzierungsleasingvertrag zwar den Mehrwertsteuerbetrag, nicht aber den Mehrwertsteuersatz enthielt, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob dieser Satz gleichwohl aus diesem Vertrag hätte abgeleitet werden können.
- 46 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 203 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass ein Finanzierungsleasingvertrag, nach dessen Abschluss die Parteien keine Rechnung ausgestellt haben, als Rechnung im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann, wenn dieser Vertrag alle Angaben enthält, die erforderlich sind, damit die Steuerverwaltung feststellen kann, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug im konkreten Fall erfüllt sind, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Kosten

- 47 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

ist dahin auszulegen, dass

ein Finanzierungsleasingvertrag, nach dessen Abschluss die Parteien keine Rechnung ausgestellt haben, als Rechnung im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann, wenn dieser Vertrag alle Angaben enthält, die erforderlich sind, damit die Steuerverwaltung feststellen kann, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug im konkreten Fall erfüllt sind, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Unterschriften

* [-](#) Verfahrenssprache: Slowenisch.



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.^a Tichy, über die Revisionen der K GmbH in W, vertreten durch Mag. Guido Zorn, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilerstätte 18-20, 1. gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 8. März 2023, Zl. RV/2100067/2022, und 2. gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29. März 2023, Zl. RV/2100066/2022, jeweils betreffend Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO (WiEReG), zu Recht erkannt:

Der angefochtene Beschluss und das angefochtene Erkenntnis werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 2.212,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Schreiben vom 1. Juli 2021 forderte das Finanzamt die revisionswerbende Partei (eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung), zu Handen ihres Geschäftsführers, auf, die zu erstattende Meldung nach dem Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG) bis längstens 23. August 2021 nachzuholen. Falls die Revisionswerberin der Aufforderung nicht Folge leiste, werde gemäß § 111 BAO eine Zwangsstrafe in Höhe von 1.000 € festgesetzt werden.
- 2 Mit Bescheid vom 24. August 2021 setzte das Finanzamt gegenüber der Revisionswerberin, zu Handen ihres Geschäftsführers, die Zwangsstrafe mit 1.000 € fest. Gleichzeitig wurde die Revisionswerberin aufgefordert, bis 15. Oktober 2021 die bisher unterlassene Handlung nachzuholen. Falls dieser Aufforderung nicht Folge geleistet werde, werde eine weitere Zwangsstrafe in Höhe von 4.000 € festgesetzt werden.





- 3 Mit Bescheid vom 18. Oktober 2021 setzte das Finanzamt gegenüber der Revisionswerberin, zu Händen ihres Geschäftsführers, die weitere Zwangsstrafe mit 4.000 € fest.
- 4 Die Revisionswerberin erhob gegen die Bescheide vom 24. August 2021 und vom 18. Oktober 2021 mit Eingaben vom 12. November 2021 Beschwerden. Sie machte jeweils geltend, aufgrund eines Irrtumes des Finanzamtes sei der FinanzOnline Zugangscode auf einen nicht berechtigten Online-Teilnehmer eingerichtet worden. Sohin sei keine ordnungsgemäße Zustellung erfolgt; die Zustellung sei nicht in den Verfügungsbereich des Empfängers erfolgt.
- 5 Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 7. Dezember 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid vom 24. August 2021 als verspätet zurück und die Beschwerde gegen den Bescheid vom 18. Oktober 2021 als unbegründet ab.
- 6 Die Revisionswerberin beantragte die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. Darin wurde insbesondere geltend gemacht, das Schreiben vom 1. Juli 2021 sowie die Bescheide vom 24. August 2021 und vom 18. Oktober 2021 seien in eine fremde elektronische Databox zugestellt worden, obwohl bekannt gewesen sei, dass der Geschäftsführer der Revisionswerberin keinen Zugang zu dieser Databox gehabt habe. Die Zugangscodes zu der Databox seien von der ehemaligen Geschäftsführerin auf ihren Namen eingerichtet worden und seien nach ihrem Ausscheiden aus der Geschäftsführung verloren gegangen. Der aktuelle Geschäftsführer habe einen Antrag auf Ausstellung eines Zugangscodes gestellt; dieser Zugang sei jedoch neuerlich auf die bereits ausgeschiedene Geschäftsführerin ausgestellt und dieser eigenhändig zugestellt worden. Erst mit Schreiben vom 19. November 2021 sei dies richtiggestellt worden.
- 7 Mit dem erstangefochtenen Beschluss wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen den Bescheid vom 24. August 2021 als nicht fristgerecht eingebracht zurück.
- 8 Mit dem zweitangefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen den Bescheid vom 18. Oktober 2021 als unbegründet ab.



- 9 Das Bundesfinanzgericht sprach jeweils aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 10 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die Revisionswerberin sei eine im Jahr 2014 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sie habe ihren Sitz in Österreich. Bis zum Abtretungsvertrag vom 14. Juni 2018 sei eine natürliche Person alleiniger Gesellschafter der Revisionswerberin gewesen; mit diesem Vertrag habe die M Ltd. mit Sitz in Irland die Geschäftsanteile übernommen. Mit Abtretungsvertrag vom 13. Jänner 2020 habe die M Ltd. einen Teil ihrer Anteile an eine natürliche Person abgetreten.
- 11 Die Revisionswerberin habe bisher keine Meldung nach dem WiEReG abgegeben.
- 12 Das Erinnerungsschreiben vom 1. Juli 2021 sei der Revisionswerberin am 1. Juli 2021, der Bescheid vom 24. August 2021 sei der Revisionswerberin am 24. August 2021 zugestellt worden (durch Einlangen in der Databox).
- 13 Die Revisionswerberin sei seit 1. September 2015 ohne Unterbrechung Teilnehmerin von FinanzOnline und nehme an der elektronischen Form der Zustellung über FinanzOnline teil. Die der Revisionswerberin zur Verfügung gestellten Zugangscodes seien nicht gesperrt gewesen.
- 14 Es sei auszuschließen, dass der Bescheid vom 24. August 2021 einem anderen Teilnehmer (etwa der ehemaligen Geschäftsführerin der Revisionswerberin) übermittelt worden sei. Es stehe vielmehr fest, dass der Bescheid in die Databox der Revisionswerberin eingelangt sei.
- 15 Zum Vorbringen der Revisionswerberin, nach dem Ausscheiden der ehemaligen Geschäftsführerin aus der Geschäftsführung sei der Zugangscodes verloren gegangen, sei festzuhalten, dass es (im Hinblick auf die Bestimmung des § 1 Abs. 3 FinanzOnline-Verordnung 2006, wonach die Parteien, die an FinanzOnline teilnahmen, die Zugangskennungen sorgfältig zu verwahren hätten) für die Wirksamkeit der Zustellung nicht maßgebend sei, ob beim



Wechsel der Geschäftsführung die Zugangskennungen verloren gegangen seien.

- 16 Das Vorbringen der Revisionswerberin, dem neuen Geschäftsführer seien die Zugangsdaten (zur Databox) erst mit Schreiben vom 19. November 2021 übermittelt worden, die der früheren Geschäftsführerin (der Ehefrau des nunmehrigen Geschäftsführers) übermittelten Zugangsdaten seien ihm nicht bekannt gewesen, sei nicht schlüssig. Die Revisionswerberin habe die ihr in die Databox zugestellten Dokumente bereits am 3. November 2021 gelesen; die Beschwerden gegen die Bescheide vom 24. August 2021 und 18. Oktober 2021 datierten mit 12. November 2021.
- 17 Der Bescheid vom 24. August 2021 sei an diesem Tag der Revisionswerberin wirksam zugestellt worden. Die Beschwerde vom 12. November sei somit nach Ablauf der Beschwerdefrist eingebracht worden.
- 18 Die Revisionswerberin (als Rechtsträger iSd WiEReG) hätte jährlich eine Überprüfung gemäß § 3 Abs. 3 WiEReG durchzuführen und eine Meldung gemäß § 5 Abs. 1 letzter Satz WiEReG abzugeben gehabt. Dies sei nicht erfolgt. Insbesondere sei mit der in nicht gehöriger Form an eine nicht zuständige Stelle erfolgten Mitteilung, die M Ltd. sei die wirtschaftliche Eigentümerin, keine wirksame Bekanntgabe erfolgt; der wirtschaftliche Eigentümer müsse eine natürliche Person sein.
- 19 Gegen diesen Beschluss und gegen dieses Erkenntnis wenden sich die vorliegenden Revisionen. Zur Zulässigkeit wird jeweils geltend gemacht, eine Zustellung elektronischer Dokumente setze nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf VwGH 31.7.2013, 2009/13/0105) das Einlangen in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers voraus. Elektronischer Verfügungsbereich sei ein Speicherbereich, auf den der Empfänger einen Zugang habe. Dies treffe aber im vorliegenden Fall nicht zu. Zustellungen könnten wirksam nur an die ausgewiesene steuerliche Vertretung oder an das vertretungsbefugte Organ erfolgen.
- 20 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt jeweils eine Revisionsbeantwortung eingebracht.



- 21 Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Verfahren zur gemeinsamen Entscheidung - erwogen:
- 22 Die Revisionen sind zulässig und begründet.
- 23 Gemäß § 111 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen.
- 24 Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss nach § 111 Abs. 2 BAO der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden.
- 25 Wird die Meldung gemäß § 5 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG) nicht erstattet, kann das Finanzamt deren Vornahme gemäß § 16 Abs. 1 WiEReG durch Verhängung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO erzwingen. Die Androhung der Zwangsstrafe ist mit Setzung einer Frist von sechs Wochen vorzunehmen.
- 26 Gemäß § 98 Abs. 2 BAO gelten elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Voraussetzung für die Wirksamkeit dieser Zustellung ist, dass der Empfänger Zugang zu diesem Speicherbereich hat (vgl. - mit näheren Hinweisen - VwGH 31.7.2013, 2009/13/0105).
- 27 Ein Zustellungsvollmacht iSd § 9 ZustG (vgl. zu dieser im Zusammenhang mit Aufforderungen nach dem WiEReG VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0011; vgl. nunmehr auch § 16 Abs. 3 WiEReG idF BGBl. I Nr. 97/2023) lag im hier zu beurteilenden Fall nicht vor.
- 28 Als Empfänger ist im Zustellrecht im Allgemeinen der „formelle“ Empfänger gemeint; dieser ist von der Behörde in der Zustellverfügung (§ 5 ZustG) zu bestimmen. Es handelt sich hierbei zwar im Regelfall um die Person, für die der Inhalt des zuzustellenden Dokuments bestimmt ist („materieller Empfänger“);



dies muss aber nicht der Fall sein (z.B. gesetzlicher Vertreter, Zustellungsbevollmächtigter; vgl. VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023, mwN).

- 29 Ist der Empfänger - wie hier - keine natürliche Person, so ist das Dokument nach § 13 Abs. 3 ZustG einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine vom Zusteller zu beachtende Regelung (vgl. VwGH 19.12.2000, 2000/14/0161). Sie schließt nicht aus, dass bereits die Behörde in der Zustellverfügung ein Organ der juristischen Person als „Empfänger“ bestimmt (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0198; 28.5.2010, 2004/10/0082; 30.3.2016, Ro 2016/09/0002). Diesfalls ist nicht die juristische Person, sondern das betreffende Organ „Empfänger“ im formellen Sinn (vgl. VwGH 23.4.1992, 90/16/0187; 21.4.2010, 2007/03/0173, je mwN).
- 30 In der Revisionsbeantwortung wird geltend gemacht, mit dem in der Adressierung befindlichen Zusatz „z.H. [Geschäftsführer]“ sei lediglich zum Ausdruck gebracht worden, dass es sich beim Geschäftsführer um einen Vertreter iSd § 80 Abs. 1 BAO der Revisionswerberin handle. Bei objektiver Interpretation des Schreibens und der Bescheide kann aber nicht angenommen werden, dass lediglich eine derartige, völlig überflüssige Mitteilung erfolgen sollte; niemand bestritt (oder bestreitet), dass der genannte Geschäftsführer der Revisionswerberin deren Vertreter iSd § 80 Abs. 1 BAO ist. Dieser Zusatz kann - wie auch sonst (vgl. VwGH 21.4.2010, 2007/03/0173; 23.1.2020, Ra 2019/15/0115, mwN) - nur dahin verstanden werden, dass damit der Empfänger iSd § 5 ZustG genannt wurde.
- 31 Nach dieser - wie oben dargelegt von der Behörde wählbaren (zur Frage der Zweckmäßigkeit vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 13 ZustG Rz 11) - Bezeichnung des Empfängers war es aber für die Wirksamkeit der Zustellung erforderlich, dass die Erledigungen in den Verfügungsbereich des in der Zustellverfügung genannten Vertreters (bei Zustellung im Wege von FinanzOnline also in dessen „Databox“) gelangten (vgl. auch VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023). Die Zustellung der Dokumente erfolgte aber unbestritten in die „Databox“ der Gesellschaft.



- 32 Damit liegt eine wirksame Zustellung erst in dem Zeitpunkt vor, in dem das Dokument dem in der Zustellverfügung genannten Empfänger (Geschäftsführer) tatsächlich zugekommen ist (§ 7 ZustG). Ausgehend von den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts, wonach die Dokumente am 3. November 2021 gelesen wurden, erweist sich die Beschwerde vom 12. November 2021 - entgegen dem erstangefochtenen Beschluss - auch betreffend den Bescheid vom 24. August 2021 als rechtzeitig. Ebenfalls ausgehend von diesen Feststellungen wurde die mit Bescheid vom 18. Oktober 2021 festgesetzte Zwangsstrafe - entgegen dem zweitangefochtenen Erkenntnis - vor ihrer Festsetzung nicht wirksam angedroht.
- 33 Die angefochtenen Entscheidungen waren daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.
- 34 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 22. November 2023



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Wien 12/13/14 Purkersdorf in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. November 2022, Zl. RV/7104661/2020, betreffend u.a. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 (mitbeteiligte Partei: DI Dr. S in N, vertreten durch die DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird im angefochtenen Umfang wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte Partei reichte am 2. Oktober 2017 ihre Einkommensteuererklärung 2016 elektronisch über FinanzOnline ein. Am 29. September 2017 übermittelte sie dem Finanzamt ein Konvolut an Beilagen per Post, das dort am 2. Oktober 2017 einlangte. Die Veranlagung der Einkommensteuer 2016 erfolgte erklärungsgemäß.
- 2 Am 25. August 2020 erließ das Finanzamt nach einer Außenprüfung einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2016 und einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2016.
- 3 Gegen diese Bescheide erhob der Mitbeteiligte fristgerecht Beschwerde, in der - soweit für das Revisionsverfahren relevant - vorgebracht wurde, dass der Mitbeteiligte sämtliche Umstände, die im Prüfbericht, auf den der Wiederaufnahmebescheid verwiesen habe, als neu hervorgekommene Tatsachen angesehen worden seien, bereits im Schreiben vom 29. September 2017 vollständig offengelegt habe und somit kein



Wiederaufnahmegrund gegeben sei. Es wurde ein Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gestellt.

- 4 Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde ausgeführt, dass am 5. Oktober 2017 die Freigabe des Einkommensteuerbescheides 2016 durch Mitarbeiter der betrieblichen Veranlagung (BV-Team) des zuständigen Finanzamtes erfolgt sei. Am 6. Oktober 2017 sei der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2016 nach Nachtverarbeitung erstellt und elektronisch dem steuerlichen Vertreter des Mitbeteiligten zugestellt worden. Im Zuge einer 2019 für die Jahre 2015 bis 2017 begonnenen Außenprüfung sei vom Finanzamt die Herkunft hoher abgeflossener Beträge hinterfragt worden. In diesem Zusammenhang habe die steuerliche Vertretung auf ein mit 29. September 2017 datiertes und mit selbem Datum beim Finanzamt eingebrachtes Schreiben verwiesen, in dem alles offengelegt worden sei.

Die steuerliche Vertretung habe das mit 29. September 2017 datierte Schreiben am selben Tag im Finanzzentrum in Wien eingebracht, welches in weiterer Folge am 4. Oktober 2017 gescannt und am 6. Oktober 2017 vom Infocenter an das zuständige BV-Team des zuständigen Finanzamtes als EVZ-Antrag 2018 zugeordnet worden sei. Dem elektronischen Einkommensteuer-Verfahren 2016 seien das Schreiben vom 29. September 2017 und die darin dargelegten Sachverhalte samt Beilagen nicht zugeordnet und daher im Einkommensteuerverfahren 2016 am 5. Oktober 2017 bei Freigabe des Bescheides vom 6. Oktober 2017 nicht bekannt gewesen.

- 5 Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung Folge und hob den Bescheid ersatzlos auf. Die Beschwerde gegen den Sachbescheid wurde als gegenstandslos erklärt. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges stellte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren relevant - folgenden Sachverhalt fest: Die Einkommensteuererklärung 2016 des Mitbeteiligten sei von der steuerlichen Vertretung am 2. Oktober 2017 elektronisch über FinanzOnline beim sachlich und örtlich zuständigen Finanzamt eingereicht worden. Als Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2016 sei ein an das sachlich und örtlich



zuständige Finanzamt adressiertes Schreiben vom 29. September 2017 samt Beilagen im Umfang von 135 Seiten im Postweg übermittelt worden. Dieses Schreiben vom 29. September 2017 enthalte im Betreff neben Namen und Steuernummer des Mitbeteiligten die unmissverständliche Zuordnung „Steuererklärung 2016“. Das Schreiben habe diverse Unterlagen enthalten, die eine vollständige Offenlegung der für die Einkommensteuer 2016 relevanten Tatsachen darstellten. Es sei am 29. September 2017 der Post zur Beförderung übergeben worden und am 2. Oktober 2017 - und somit am selben Tag wie die elektronisch über FinanzOnline übermittelte Einkommensteuererklärung 2016 - bei der Finanzbehörde eingelangt. Das Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2016 sei in der gemeinsamen Einlaufstelle der Finanzämter Wien (Infocenter) am 4. Oktober 2017 - und somit zwei Tage nach seinem Einlangen am 2. Oktober 2017 - eingescannt worden. Das Begleitschreiben sei von der gemeinsamen Einlaufstelle der Finanzämter Wien (Infocenter) an das für die Einkommensteuerveranlagung 2016 zuständige Team der betrieblichen Veranlagung (des sachlich und örtlich zuständigen Finanzamtes) weitergeleitet worden und sei nach der Darstellung der belangten Behörde erst zwei weitere Tage später, nämlich am 6. Oktober 2017, für die dortigen Bediensteten am Bildschirm ersichtlich gewesen. Das Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2016 vom 29. September 2017 samt Beilagen sei von einem Mitarbeiter der betrieblichen Veranlagung im elektronischen Ordner des Jahres 2018 abgelegt worden. Aufgrund des Begleitschreibens zur Einkommensteuererklärung 2016 sei die Erlassung eines Einkommensteuervorauszahlungsbescheides 2018 mit dem Betrag 0 € erfolgt. Die Rekonstruktion des Ablaufes der Vorgänge bis zur Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2016 mit Datum 6. Oktober 2017 anhand der Datenbankeinträge zeige, dass die am 2. Oktober 2017 elektronisch eingereichte Einkommensteuererklärung 2016 am selben Tag als Teil einer „gruppenweisen Freigabe“ mit anderen am selben Tag (von anderen Abgabepflichtigen) eingebrachten Einkommensteuererklärungen freigegeben worden sei. Nach der Darstellung der belangten Behörde habe es keine Vorbescheidkontrolle durch Mitarbeiter des BV-Teams gegeben, weshalb keine



Bearbeitungsschritte gesetzt worden seien, weil sich der Fall nicht auf der Bearbeitungsliste befunden habe. Ein am 4. Oktober 2017 vom Bearbeitungsprogramm automatisch generierter Fehlercode mit der Nummer 18060 („Eingabe zu überprüfen Spruchbetrag ungewöhnlich hoch“) sei dahingehend erledigt worden, dass eine „Beharrung“ veranlasst worden sei. Am 5. Oktober 2017 sei die neuerliche Freigabe des Einkommensteuerbescheides 2016 erfolgt. Der unter Zugrundelegung der am 2. Oktober 2017 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2016 am 6. Oktober 2017 erlassene und elektronisch (Databox) an den Mitbeteiligten zu Händen der steuerlichen Vertretung zugestellte Einkommensteuerbescheid 2016 weise in der Amtssignatur die Zeitangabe 22:19 Uhr und 54 Sekunden (Mittleuropäische Sommerzeit) auf.

- 6 Eine eigene Beweiswürdigung enthält das angefochtene Erkenntnis nicht; derartige Erwägungen finden sich teilweise disloziert in der rechtlichen Beurteilung. In dieser führte das Bundesfinanzgericht aus, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes befinde sich ein Schriftsatz ab Einlangen in der Einlaufstelle in der Sphäre der Behörde, die sich der Einlaufstelle bediene, was auch dann gelte, wenn es sich um eine gemeinsame Einlaufstelle mehrerer Behörden handle. Die Unterlassung der (rechtzeitigen) Weiterleitung des Schriftsatzes von der Einlaufstelle an die jeweils zuständige Stelle stelle einen behördlichen Fehler dar. Demnach sei jedenfalls davon auszugehen, dass sich das Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2016 samt Beilagen am 2. Oktober 2017 in der Sphäre der belangten Behörde befunden habe. Die Unterlassung einer rechtzeitigen Weiterleitung des Schriftsatzes von der Einlaufstelle an die zuständige Stelle müsse jedenfalls der Sphäre der belangten Behörde zugerechnet werden, auch wenn die Verzögerung der Weiterleitung des Begleitschreibens zur Einkommensteuererklärung 2016 an das für die Einkommensteuerveranlagung zuständige Team der betrieblichen Veranlagung bis zum dortigen Einlangen auf behördeninterne Probleme, wie insbesondere die allgemein bekannten personellen Engpässe in den Finanzämtern, zurückzuführen sein dürfte. Es sei erwiesen, dass das am 2. Oktober 2017 per Post eingelangte Begleitschreiben zur Einkommensteuer 2016 erst zwei Tage



später, nämlich am 4. Oktober 2017 im Infocenter des Finanzamtes Wien 8/16/17 (= gemeinsame Einlaufstelle der Finanzämter Wien) gescannt und an die abgabenfestsetzende Stelle im zuständigen Finanzamt Wien weitergeleitet worden sei. Fakt sei, dass es für die Darstellung der belangten Behörde, wonach das Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2016 samt Beilagen im Umfang von 135 Seiten der abgabenfestsetzenden Stelle erst am 6. Oktober 2017 zugegangen wäre, weder eine erfolgreiche Beweisführung noch eine plausible Glaubhaftmachung gebe, sodass das Bestehen der faktischen Möglichkeit eines Zugriffs auf die gescannten Unterlagen durch die abgabenfestsetzende Stelle ab der am 4. Oktober 2017 erfolgten Weiterleitung durch das Infocenter weitaus wahrscheinlicher erscheine. Es lägen nämlich keine nachprüfbaren Erklärungen zum Sachverhalt vor, die zur gerechtfertigten Schlussfolgerung führen könnten, dass das Konvolut nach der Durchführung des Scanvorganges am 4. Oktober 2017 in der Sphäre des Infocenters verblieben sei und erst durch einen am übernächsten Tag vollzogenen Bearbeitungsschritt an die abgabenfestsetzende Stelle weitergeleitet worden wäre. In diesem Kontext bedürfe es zweifellos einer Unterscheidung zwischen dem Bestehen der Möglichkeit einer Einsichtnahme in die betreffenden Unterlagen ab dem 4. Oktober 2017 und der tatsächlichen Durchführung einer solchen Einsichtnahme erst am 6. Oktober 2017. Die Abwägung der sachverhaltsmäßig relevanten Aspekte führe zur Annahme, dass für das zuständige BV-Team als abgabenfestsetzende Stelle höchstwahrscheinlich bereits vor der endgültigen Freigabe des Einkommensteuerbescheides 2016 am 5. Oktober 2017 die Möglichkeit eines Zugriffes auf das Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2016 und somit die Möglichkeit einer Kenntnisnahme des Inhaltes bestanden habe. Am 5. Oktober 2017 sei die (endgültige) Freigabe des Einkommensteuerbescheides 2016 erfolgt, welcher in der Amtssignatur das Datum 6. Oktober 2017 und die Zeitangabe 22:19 Uhr und 54 Sekunden (Mittleuropäische Sommerzeit) aufweise. Die erstmalige Freigabe des Einkommensteuerbescheides 2016 durch einen Organwalter sei definitiv sogleich am 2. Oktober 2017 erfolgt. Erwiesen sei, dass am 5. Oktober 2017 die abermalige Freigabe des Einkommensteuerbescheides 2016 erfolgt sei, nachdem ein am 4. Oktober 2017



vom Bearbeitungsprogramm automatisch generierter Fehlercode mit „Beharrung“ erledigt worden sei, was de facto ein Ignorieren des Fehlercodes bedeute. Es bestehe kein Zweifel daran, dass der Fehlercode nicht zum Anlass genommen worden sei, die Angaben in der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2016 einer näheren Prüfung zu unterziehen. Die Erforderlichkeit einer Bearbeitung sei für einen durchschnittlich kompetenten Organwalter auch bei einer bloß oberflächlichen Befassung mit den Angaben in der Einkommensteuererklärung 2016 erkennbar gewesen. Nach den bestehenden Dienst- und Organisationsvorschriften sei eine Bearbeitung bzw. Prüfung eindeutig geboten gewesen.

- 7 Auch wenn man der Erklärung des Finanzamtes folgen und von einer Zugriffsmöglichkeit auf das Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2016 erst ab dem 6. Oktober 2017 ausgehen würde, bliebe die Nichtreaktion auf den Fehlercode völlig unverständlich. Nicht weniger bemerkenswert als die Eliminierung des Fehlercodes durch „Beharrung“ ohne nähere Befassung mit den Angaben in der Einkommensteuererklärung 2016 erscheine die Zuordnung des Begleitschreibens samt Beilagen im Umfang von 135 Seiten zur Einkommensteuervorauszahlung 2018. Die Umstände sprächen dafür, dass jener Organwalter, welcher nach Eliminierung des am 4. Oktober 2017 angezeigten Fehlercodes durch „Beharrung“ am 5. Oktober 2017 die Freigabe des Einkommensteuerbescheides 2016 veranlasst habe und am 6. Oktober 2017 das Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2016 im elektronischen Akt des Jahres 2018 abgelegt habe, sich auf jeden Fall zumindest nach der Freigabe des Einkommensteuerbescheides 2016 mit dem Inhalt des Begleitschreibens auseinandergesetzt haben müsse. Zusammenfassend sei festzustellen, dass nicht als erwiesen angenommen werden könne, dass die abgabenfestsetzende Stelle erst nach Erlassung des am 5. Oktober 2017 freigegebenen Einkommensteuerbescheides 2016 vom 6. Oktober 2017 die Möglichkeit gehabt habe, von der Existenz des Begleitschreibens zur Einkommensteuererklärung 2016 vom 29. September 2017 Kenntnis zu nehmen.



8 Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht mit der Begründung zu, dass „keine
Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem unmittelbar
vergleichbaren Sachverhalt vorliegt“.

9 Gegen Spruchpunkt I dieses Erkenntnisses richtet sich die vorliegende
Amtsrevision, die zunächst anführt, spätere Ermittlungen hätten ergeben, dass
das Einscannen der Unterlagen erst am 6. Oktober 2017 erfolgt sei. Zur
Zulässigkeit bringt die Revision vor, nach der Rechtsprechung des
Verwaltungsgerichtshofes sei das Neuhervorkommen von Tatsachen und
Beweismitteln anhand des Wissenstands der abgabefestsetzenden Stelle zu
beurteilen; die abgabefestsetzende Stelle sei das zuständige BV-Team
gewesen. Tatsächlich und nachweisbar durch die elektronische Protokollierung
des Vorganges sei das Scanning des Schriftstückes samt Beilagen durch das
Infocenter am 6. Oktober 2017 erfolgt und sei dieser Eingang automatisiert um
6:56:13 an das Verfahren in der Direktbearbeitung weitergeleitet worden. Das
Schreiben sei für die abgabefestsetzende Stelle frühestens am 6. Oktober um
6:56:13 einsehbar gewesen. Das Bundesfinanzgericht gehe aktenwidrig davon
aus, dass das in Rede stehende Schriftstück bereits am 4. Oktober 2017 für die
abgabefestsetzende Stelle abrufbar und ersichtlich gewesen wäre, obwohl das
Finanzamt im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht entsprechende
Beweismittel dafür vorgelegt habe, dass das Schriftstück erst am
6. Oktober 2017 ersichtlich gewesen sei.

10 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12 Das Bundesfinanzgericht begründet sein Erkenntnis im Wesentlichen damit,
dass das Finanzamt nicht habe plausibel machen können, dass das eingescannte
Schriftstück erst am 6. Oktober 2017 für das BV-Team ersichtlich gewesen sei.

13 Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach zum Ausdruck gebracht hat, muss
die Begründung eines Erkenntnisses erkennen lassen, welcher Sachverhalt der
Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das
Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt
vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhaltes unter



einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. VwGH 31.1.2019, Ra 2017/15/0010).

14 Diesen Anforderungen entspricht das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nicht.

15 Im Akt des Bundesfinanzgerichts befindet sich ein E-Mail-Verkehr zwischen dem Finanzamt und einem Mitarbeiter der IT-Sektion des BMF, in dem Letzterer erklärt, dass der Bescheid bereits erstellt worden sei, bevor das Schriftstück gescannt worden sei. Das E-Mail lautet wörtlich:

„Was uns jedoch aufgefallen ist, ist dass der Bescheid am 5.10. freigegeben worden ist und am 6.10. um 00:19 (=22:19:54+2:00) verarbeitet wurde. Das bedeutet, dass der Bescheid schon erstellt war, als der Scan durchgeführt wurde.“

Zudem wird dort angeführt, dass das Schriftstück erst ab 6. Oktober 2017 dem BV-Team angezeigt worden sei und vermutlich - da es sich dabei um einen Freitag gehandelt habe - das BV-Team den Eingang erst am 9. Oktober 2017 tatsächlich gesehen habe. Darüber hinaus findet sich in diesen E-Mails ein Auszug aus den Bearbeitungsstationen zum Vorauszahlungsbescheid 2018, bei dem unter anderem bei der Art der Bearbeitung Folgendes angeführt ist:

„6.10.2017, Bearbeiter: gescannt“.

16 Weiters liegt im Verwaltungsakt ein Auszug aus einer Datenbank, der nach dem Vorlagebericht unter „Änderungshistorie des Schreibens vom 29.09.2017 (VK Eingang)“ auch dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde, aus dem sich ergibt, dass die Sendung erst am 6. Oktober 2017 ca. 6:56 an das BV-Team weitergeleitet wurde.

17 Mit diesen vorgelegten Dokumenten hat sich das Bundesfinanzgericht in seinen Erwägungen nicht auseinandergesetzt. Die Ausführungen in der rechtlichen Beurteilung, wonach die Weiterleitung durch das Infocenter am 4. Oktober 2017 erfolgt sei, sind aktenwidrig. Wenn das Bundesfinanzgericht



trotz des Auszuges aus der Datenbank, aus dem die erfolgte Weiterleitung durch das Infocenter erst am 6. Oktober 2017 ersichtlich war und der E-Mails aus der IT-Sektion des BMF keine ausreichenden Belege für eine Erkennbarkeit für das BV-Team erst am 6. Oktober 2017 erblickt hat, hätte es begründen müssen, aus welchem Grund diese Unterlagen nicht geeignet sind, einen Nachweis über die Behauptung des Finanzamtes zu bringen. Wieso das Bundesfinanzgericht annimmt, dass die Unterlagen für die abgabenfestsetzende Stelle bereits am 4. Oktober 2017 auf ihrem Bildschirm ersichtlich gewesen sein müssten, ist mangels Feststellungen dazu nicht nachvollziehbar. Im gesamten Erwägungsteil des Erkenntnisses finden sich weder ausreichende Feststellungen noch eine Auseinandersetzung mit den vorgelegten Dokumenten oder eine nachprüfbare Begründung, auf Basis welchen Vorbringens und welcher Unterlagen das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen ist, dass das BV-Team bereits vor dem 6. Oktober 2017 Zugriff auf das Schreiben gehabt haben musste, obwohl die Weiterleitung durch das Infocenter wie durch das Finanzamt im Verfahren mehrfach vorgebracht und durch entsprechende Dokumente belegt wurde, erst am 6. Oktober 2017 erfolgt ist.

- 18 Indem das Bundesfinanzgericht die vorgelegten Unterlagen in seinen Erwägungen nicht berücksichtigt, verwehrt es dem Verwaltungsgerichtshof die inhaltliche Prüfung des Erkenntnisses.
- 19 Wenn die Revisionsbeantwortung dazu einwendet, dass es nicht darauf ankomme, ob dem BV-Team das Schreiben erst am 6. Oktober 2017 in der Früh angezeigt worden sei, weil die Zustellung des Bescheides in der Databox des Mitbeteiligten erst am 6. Oktober 2017 um 22:19:54 erfolgt sei, ist darauf zu verweisen, dass der Zustellzeitpunkt offenbar strittig ist. Die Finanzverwaltung geht laut Akt des Bundesfinanzgerichts von einer Zustellung am 6. Oktober 2017 um 00:19:54 aus. Das Bundesfinanzgericht hat weder Feststellungen zum Zustellzeitpunkt getroffen, noch sich mit den sich widersprechenden Vorbringen des Finanzamtes und dem von dem Mitbeteiligten vorgelegten Gutachten auseinandergesetzt. Auch diesbezüglich ist dem Verwaltungsgerichtshof eine Überprüfung des Erkenntnisses verwehrt.



- 20 Das Bundesfinanzgericht führt in seinem Erkenntnis weiters aus, dass die Unterlassung einer rechtzeitigen Weiterleitung des Schriftsatzes von der Einlaufstelle an die zuständige Stelle jedenfalls der Sphäre der belangten Behörde zugerechnet werden müsse.
- 21 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127).
- 22 Die abgabenfestsetzende Stelle ist das zuständige Betriebsveranlagungsteam und nicht das Infocenter oder die „Scanningstraße“.
- 23 Wenn das Bundesfinanzgericht wiederholt auf - nicht zur Wiederaufnahme ergangene - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verweist, wonach sich ein Schriftstück ab Einlangen in der Sphäre des Finanzamtes befindet und die nicht rechtzeitige Weiterleitung eines Schriftstückes an die zuständige Stelle einen Fehler des Finanzamtes darstellt, erschließt sich daraus nicht, welche Auswirkung dies für den Zeitpunkt der Kenntnis der abgabenfestsetzenden Stelle von den strittigen Tatsachen im wiederaufzunehmenden Verfahren hat.
- 24 Ebenso wenig erschließt sich der Begründungswert jener Ausführungen des Bundesfinanzgerichts, wonach das Finanzamt selbst unter der Annahme, dass es tatsächlich erst nach Erlassung des Bescheides Kenntnis von den strittigen Tatsachen erlangt hätte, zeitnahe eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 gemäß § 299 BAO hätte verfügen können.



Für die Beurteilung des Wissenstandes des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides spielt es keine Rolle, ob es sofort nach Kenntnis der Tatsachen eine Aufhebung gemäß § 299 BAO oder erst später eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO verfügt. Ebenso wenig ist relevant, ob sich der zuständige Finanzbeamte bei der „Beharrung“ der Freigabe am 4. Oktober 2017 an die finanzinternen Vorgaben gehalten hat.

25 Bei diesem Ergebnis kann dahingestellt bleiben, ob mit der strittigen Eingabe vom 29. September 2017 aufgrund des missverständlichen Anschreibens überhaupt eine wirksame Offenlegung für das Jahr 2016 erfolgt ist.

26 Das Bundesfinanzgericht hat nach dem Gesagten sein Erkenntnis mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG im angefochtenen Umfang aufzuheben war.

W i e n , am 17. Mai 2023



VERFASSUNGSGERICHTSHOF

G 334/2020-7

27. September 2021

IM NAMEN DER REPUBLIK!

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

in Anwesenheit der Vizepräsidentin
Dr. Verena MADNER

und der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

Dr. Andreas HAUER,

Dr. Christoph HERBST,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Helmut HÖRTENHUBER,

Dr. Claudia KAHR,

Dr. Georg LIENBACHER,

Dr. Michael MAYRHOFER,

Dr. Michael RAMI,

Dr. Johannes SCHNIZER und

Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin

Mag. Nina Sophie BIER

als Schriftführerin,

über den Antrag des BUNDESFINANZGERICHTES auf Aufhebung des § 4 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 idF BGBl. I 163/2015, in eventu auf Aufhebung des Wortes "Erbanfall" in § 4 Abs. 2 Z 2 leg.cit. in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung gemäß Art. 140 B-VG zu Recht erkannt:

Der Antrag wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

I. Antrag

Mit dem vorliegenden, auf Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht, § 4 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 idF BGBl. I 163/2015, in eventu das Wort "Erbanfall" in § 4 Abs. 2 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 idF BGBl. I 163/2015 als verfassungswidrig aufzuheben. 1

II. Rechtslage

Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar (die angefochtenen Bestimmungen sind hervorgehoben): 2

1. § 4 Bundesgesetz vom 2. Juli 1987 betreffend die Erhebung einer Grunderwerbsteuer (Grunderwerbsteuergesetz 1987 – GrEStG 1987), BGBl. 309/1987, idF BGBl. I 163/2015 lautet: 3

"Art der Berechnung

§ 4. (1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder

– als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder

– in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes

zu berechnen.

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.

(2) Abweichend von Abs. 1 ist bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:

1. bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;

2. bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;

3. bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3;

4. bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.

(3) Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteils zu berechnen."

2. § 6 GrEStG 1987 idF BGBl. I 36/2014 lautet:

4

"Einheitswert

§ 6. (1) Maßgebend ist der Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

(2) Bildet das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, einen Teil einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit), für die ein Einheitswert festgestellt ist, so ist als Wert der entsprechende Teilbetrag des Einheitswertes anzusetzen. Der Teilbetrag ist unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze, die für die Zerlegung der Einheitswerte gelten, zu ermitteln.

(3) Haben sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen oder Nachfeststellungen zu ermitteln; in den Fällen des Abs. 2 aber nur dann, wenn sich die Wertabweichung auch auf den Teil der wirtschaftlichen Einheit erstreckt."

3. § 26a Bundesgesetz vom 27. November 1984 über die Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren (Gerichtsgebührengesetz – GGG), BGBl. 501/1984, idF BGBl. I 19/2015 lautet:

5

"Begünstigte Erwerbsvorgänge

§ 26a. (1) Abweichend von § 26 ist für die Bemessung der Eintragungsgebühr bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30% des Werts des einzutragenden Rechts (§ 26 Abs. 1), heranzuziehen:

1. bei Übertragung einer Liegenschaft an den Ehegatten oder eingetragenen Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), an den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, an einen Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie, an ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner, oder an Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers;

2. bei Übertragung einer Liegenschaft aufgrund einer Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Realteilung, Spaltung oder eines Zusammenschlusses von Gesellschaften, aufgrund eines Erwerbsvorgangs zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter oder aufgrund der Vereinigung aller Anteile einer Personengesellschaft;

dies gilt jeweils auch für die Übertragung ideeller Anteile an diesen Grundstücken beziehungsweise Liegenschaften. Für die Frage, ob eine begünstigte Übertragung vorliegt, ist auf das Verhältnis zwischen dem eingetragenen Vorberechtigten und jener Person abzustellen, zu deren Gunsten das Recht eingetragen werden soll. Eine begünstigte Übertragung liegt auch dann vor, wenn jeder Erwerb in der Erwerbsskette, die zur Eintragung in das Grundbuch führt, zwischen Personen stattfindet, bei denen die Voraussetzungen für eine begünstigte Übertragung vorlägen.

(2) Eine Ermäßigung der Bemessungsgrundlage tritt nur ein, wenn sie eingangs der Eingabe unter Hinweis auf die gesetzliche Grundlage in Anspruch genommen wird. Die Voraussetzungen für die Ermäßigung der Bemessungsgrundlage sind durch Vorlage geeigneter Urkunden, bei Lebensgefährten insbesondere durch Bestätigungen über den Hauptwohnsitz zu bescheinigen.

(3) Die Bundesministerin für Justiz hat unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung die näheren Umstände und Modalitäten für die zur Ermittlung des Werts erforderlichen Angaben nach § 26 Abs. 2, für die Inanspruchnahme der Begünstigungen nach § 26a Abs. 1 sowie für die Bescheinigungen nach § 26a Abs. 2 nach Maßgabe der technischen Möglichkeiten zu bestimmen."

4. § 52 Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögenschaften (Bewertungsgesetz 1955 – BewG 1955), BGBl. 148/1955, lautet:

6

"§ 52. Abgrenzung des Grundvermögens von anderen Vermögensarten.

(1) Zum Grundvermögen gehört nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört.

(2) Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen sind dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, daß sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, z. B., wenn sie hienach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.

(3) Zum Grundvermögen gehören nicht die Betriebsgrundstücke (§ 60) und die Gewerbeberechtigungen (§ 61)."

III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Dem Antrag liegt folgender Sachverhalt zugrunde: 7

Der Beschwerdeführer vor dem Bundesfinanzgericht hat mit Einantwortungsbeschluss vom 21. März 2019 land- und forstwirtschaftliche Grundstücke einschließlich eines landwirtschaftlichen Wohngebäudes geerbt. Er ist der Sohn der vom Erblasser im Zeitpunkt seines Ablebens geschiedenen Ehegattin, jedoch nicht der leibliche Sohn des Erblassers. 8

Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen wurde zum 1. Jänner 2014 ein Einheitswert von € 9.500,- festgestellt. Für das landwirtschaftliche Wohngebäude wurde ein Wohnungswert (sonstig bebautes Grundstück) von € 125.057,19 festgestellt. 9

Da das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel davon ausging, dass das Stiefkindverhältnis im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nicht mehr aufrecht gewesen sei und der Erbe nicht zum begünstigten Personenkreis gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 GGG gehöre, wurde der Grundstückswert anhand einer bankinternen Liegenschaftsbewertung und einer Grundstückswertberechnung bewertet. 10

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. August 2019 wurde die Grunderwerbsteuer mit € 14.580,21 festgesetzt, wobei der Grundstückswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und des landwirtschaftlichen Wohngebäudes (Wohnungswert) zugrunde gelegt wurde und die Berechnung nach § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987 (Stufentarif) erfolgte. 11

In der dagegen erhobenen Beschwerde führte der Beschwerdeführer vor dem Bundesfinanzgericht aus, dass richtigerweise bei den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und dem landwirtschaftlich genutzten Gebäude als Bemessungsgrundlage für die Steuer der einfache Einheitswert heranzuziehen sei und der anzuwendende Steuersatz richtigerweise 2% dieser Bemessungsgrundlage betrage (§ 4 Abs. 2 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 2 lit. d GrEStG 1987), da der Beschwerdeführer vor dem Bundesfinanzgericht zum begünstigten Personenkreis des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG gehöre. Nach der Definition im Duden sei es für den Begriff des 12

Stiefkindes unerheblich, ob die Ehe geschieden worden sei, außerdem seien sich Stiefvater und Stiefsohn sehr nahe gestanden, hätten bis zuletzt an derselben Adresse gelebt und gemeinsam den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet; der Beschwerdeführer vor dem Bundesfinanzgericht lebe bereits seit seinem vierten Lebensjahr am Hof seines Stiefvaters und trage weiterhin dessen Nachnamen. Eine andere Auslegung verstoße gegen den Gleichheitssatz.

2. Das Bundesfinanzgericht legt die Bedenken, die es zur Antragstellung beim Verfassungsgerichtshof bestimmt haben, wie folgt dar (ohne die im Original enthaltenen Hervorhebungen):

13

"IV. Präjudizialität der zu prüfenden Norm

Bei der Anwendung des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 handelt es sich um eine Begünstigungsbestimmung für die Übertragung bzw. Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen innerhalb eines bestimmten Personenkreises bzw. für bestimmte Erwerbsarten. Für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich (vgl. zB VwGH 8.7.2004, 2001/07/0110). Der begünstigte Personenkreis des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 ist in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes idF. BGBl. I Nr. 19/2015 umschrieben. Dabei werden ausdrücklich 'Stief-, Wahl- oder Pflegekind' angeführt.

Zum Schwägerschaftsverhältnis – das ist nach § 40 ABGB eine Verbindung zwischen einem Ehegatten und den Verwandten des anderen Ehegatten, daher auch zu dessen leiblichem Kind – stehen die (jüngere) Lehre (*Koziol-Welser/Kletečka*[,] Bürgerliches Recht I¹⁴ Rz 1410; *Egger* in Schwimann, ABGB Ta-Kom³ § 40 Rz 2; aber auch schon *Stabentheiner* in Rummel³, §§ 40 - 42 Rz 3) als auch die Rechtsprechung (RIS-Justiz RS0116994; 5 Ob 519/79) auf dem Standpunkt, dass dieses mit der Auflösung der sie begründenden Ehe erlischt, sofern das Gesetz nichts anderes anordnet.

Die Ausnahme des § 364c ABGB von der prinzipiellen Verfügungsfreiheit des Liegenschaftseigentümers dient dazu, die Erhaltung des Familienbesitzes zu ermöglichen. Das Verbot kann grundsätzlich nur zwischen den in § 364c ABGB genannten Familienangehörigen begründet werden (2 Ob 384/50 SZ 23/201; RIS-Justiz RS0010723). Ähnlich wie § 364c ABGB dient § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 der Begünstigung der Erhaltung des Familienbesitzes, damit sind analoge Auslegungskriterien durchaus sachgerecht.

Zu § 364c letzter Satz ABGB gelangte der Oberste Gerichtshof zur Ansicht, dass Stiefkinder, sofern sie nicht unter den Pflegekindbegriff fallen, mit Beendigung der die Schwägerschaft vermittelnden Ehe nicht in den Kreis der in [§ 364c letzter Satz ABGB] genannten Personen fallen (vgl. OGH 16.12.2015, 2Ob34/15m).

Ähnlich ist auch der Begriff 'Stiefkind' iSd [...] § 26a Abs. 1 Z 1 GGG auszulegen, was die belangte Behörde zur Verneinung der Anwendbarkeit de[s] § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 bewogen hat.

Dabei wurde von der belangten Behörde jedoch übersehen, dass nach § 184 ABGB idF BGBl I 2013/15 (entspricht § 186 ABGB idF BGBl I 2000/135) Pflegeeltern Personen sind, die die Pflege und Erziehung des Kindes ganz oder teilweise besorgen und zu denen eine nach dem Verhältnis zwischen leiblichen Eltern und Kindern nahe kommende Beziehung besteht oder hergestellt werden soll. Nach einhelliger Ansicht knüpft der Begriff der Pflegeeltern somit an zwei Merkmale an: Die tatsächliche – ganze oder teilweise – Besorgung der Pflege und Erziehung sowie das Bestehen einer dem Verhältnis zwischen leiblichen Eltern und Kindern nahekommenen persönlichen Beziehung oder die Absicht, eine solche herzustellen. Beide Begriffselemente setzen eine weitgehende Eingliederung des Kindes in den Haushalt und Lebensablauf der Pflegeeltern sowie zumindest die Absicht voraus, eine dem Verhältnis zwischen leiblichen Eltern und Kindern vergleichbare emotionale Bindung aufzubauen. Auf welcher Rechtsgrundlage das Pflegeverhältnis beruht, ist unmaßgeblich. Die Pflegeelternschaft nach § 186 ABGB (nunmehr § 184 ABGB) ist kraft Gesetzes gegeben, wenn die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale gegeben sind (RIS-Justiz RS0127991; *Hopf* in KBB⁴, § 184 ABGB Rz 1; *Deixler-Hübner* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.02 § 184 Rz 5; *Barth/Neumayr* in Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB³ § 186 Rz 3 ua).

Auch Stiefelternteile, also mit einem leiblichen Elternteil (verheiratet oder nicht) in Lebensgemeinschaft lebende Personen fallen – im Gegensatz zum bisherigen Recht – bei Erfüllung der Voraussetzungen unter den Begriff Pflegeeltern. Bei Übernahme von Betreuungsleistungen und bei Vorliegen einer § 184 ABGB entsprechenden emotionalen Bindung können sie als Pflegeeltern gelten. Damit ist die Grundlage einer gewissen rechtlichen Anerkennung der so genannten 'Patchworkfamilien' gelegt (ErläutRV 296 BlgNR 21. GP 69 f; *Barth/Neumayr* in Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB³ § 186 Rz 15 mwN). Wie der Oberste Gerichtshof zu 8 Ob 62/12v ausgesprochen hat, kann auch der Lebensgefährtin der leiblichen Mutter bei Erfüllung der sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen iSd § 184 ABGB (materiell-rechtlich) die Stellung als Pflegeeltern zuteil kommen.

Der Beschwerdeführer [lebte] seit dem Jahr 1991, also seit seinem vierten Lebensjahr[,] auf dem Hof [...] und [war] in den Haushalt und Lebensablauf des damaligen Stiefvaters weitgehend eingegliedert. Der Umstand, dass es 2011 zur Scheidung der Ehe [...] kam, änderte an diesem Vater-Sohn[-]Verhältnis [des Erblassers und des Erben], die trotz Scheidung der Eltern bis zuletzt den gleichen Nachnamen

fürten, nichts. Der Beschwerdeführer ist somit unzweifelhaft Pflegekind des Erblassers und gehört damit zum gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 GGG idF. BGBl. I Nr. 19/2015 begünstigten Personenkreis.

Somit ist die Begünstigungsbestimmung des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 für den Erwerb von Todeswegen der zum landwirtschaftlichen Betrieb des Erblassers gehörenden [...] Liegenschaften [...] anwendbar.

V. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die anzuwendende Norm

Zum Vermögen des Erblassers gehörten die Liegenschaften [...]. Dabei handelt es sich um zwei wirtschaftliche Einheiten. Für den landwirtschaftlichen Betrieb wurde zum 01.01.2014 ein Einheitswert von € 9.500,- festgestellt. Die belangte Behörde hat den Grundstückswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke mit 570.091,75 Euro ermittelt.

Der Erwerb eines inländischen Grundstückes durch Erbanfall unterliegt als Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG [1987] der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist nach § 4 Abs. 1 GrEStG [1987] allgemein der Wert der Gegenleistung (§ 5 GrEStG [1987]), mindestens jedoch der Grundstückswert.

Nur bei Erwerben von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bildet der Einheitswert unter den in § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 genannten Voraussetzungen die Bemessungsgrundlage. Der Verfassungsgerichtshof ging vor dem Hintergrund seiner Rechtsprechung (vgl VfSlg 19.701/2012) davon aus, dass der Gesetzgeber nicht gehindert ist, im Grunderwerbsteuerrecht differenzierende Regelungen zu treffen, die der Eigenart verschiedener Erwerbsvorgänge Rechnung tragen. Im Zuge der zum 1. Jänner 2014 erfolgten Hauptfeststellung für die im Anlassfall vorliegenden wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens hat eine Anpassung der Einheitswerte stattgefunden. Gegen eine Heranziehung des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, solange der Einheitswert (sei es auch nach pauschaler Aufwertung oder Vervielfachung) annähernd dem Verkehrswert der Liegenschaft, wie er normalerweise in der Gegenleistung zum Ausdruck kommt, entspricht (VfGH 27.11.2012, G77/12).

Im gegenständlichen Fall entspricht der land- und [forstwirtschaftliche] Einheitswert (€ 9.500) nicht einmal annähernd dem Grundstückswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke samt der bekanntgegebenen Gebäudewerte für die landwirtschaftlich genutzten Gebäudeteile von insgesamt € 570.091,75.

Ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von 0,035 Euro, welcher bei Heranziehung des Einheitswertes unterstellt wird, ist in Österreich unabhängig von der Lage und Beschaffenheit des Grundstückes gänzlich unrealistisch, zumal keine ungewöhnlichen Beeinträchtigungen der erworbenen Grundstücke bekannt sind.

Der von der belangten Behörde ermittelte Grundstückswert von 570.091,75 Euro, der einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von 2,09 Euro entspricht, kommt hier den realistischen Grundstückspreisen für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke schon näher, wie sich aus einfachen Internetrecherchen etwa unter <https://www.bodenpreise.at/> ergibt:

[...]

Der Verfassungsgerichtshof hat in VfSlg 19487/2011, 18093/2007 festgestellt, dass der (land- und forstwirtschaftliche) Einheitswert in keinem auch nur einigermaßen vorhersehbaren Verhältnis zum Verkehrswert steht. Daran hat sich durch [die] Hauptfeststellung zum 1.1.2014 offenbar nichts geändert, wie das Auseinanderklaffen der für die Bemessung der Grunderwerbsteuer nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 und § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 heranzuziehenden Bemessungsgrundlagen zeigt, sodass die im gegenständlichen Fall anzuwendende Norm des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 dem Sachlichkeitsgebot widerspricht und somit verfassungsrechtlich bedenklich ist. Auch erscheint die 'Vermischung' der Bemessungsgrundlagen (Einheitswert für land- und forstwirtschaftliches Vermögen einerseits und Grundstückswert für Grundvermögen andererseits) bei gleichzeitigem Erwerb von Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögen bedenklich. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer unter Heranziehung des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes (hier: 9.500 Euro) für 14,2250 ha landwirtschaftliches und 13,0744 ha forstwirtschaftliches Vermögen gemeinsam mit dem Grundstückswert eines sanierungsbedürftigen Gebäudes (hier Baujahr 1976 mit 125.057,19 Euro) ist als Ersatzbemessungsgrundlage anstelle der nicht vorhandenen Gegenleistung (§ 5 GrEStG 1987) äußerst realitätsfern und daher in Hinblick auf Art. 7 B-VG bedenklich. Der Verfassungsgerichtshof hat in VfSlg. 18.093/2007 (S 315) zwar festgehalten, dass keine prinzipiellen Bedenken dagegen bestehen, die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach dem Ertragswert vorzusehen, wenn das Verfahren zu seiner Ermittlung sachgerecht ist und es sich in der Tat um die Übertragung bzw. den Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben handelt. Seitens des Bundesfinanzgerichtes bestehen angesichts des eklatanten Auseinanderklaffens der für die Bemessung der Grunderwerbsteuer nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 und § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 heranzuziehenden Bemessungsgrundlagen bei Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen dennoch Bedenken, ob das in der Hauptfeststellung zum 1.1.2014 angewendete 'Ertragswertverfahren' zur Feststellung der Einheitswerte zu Zwecken der Grunderwerbsteuerbemessung iSd. zitierten VfGH-Judikatur sachgerecht ist.

Das Bundesfinanzgericht beantragt die Aufhebung des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987, da so die bedenkliche unsachliche Diskrepanz bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei bestimmten Übertragungen von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und Grundvermögen beseitigt werden kann. Gleichzeitig wird dadurch die erhebliche Diskrepanz bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für Erwerbe innerhalb und außerhalb des im § 26a Abs. 1 Z 1 GGG genannten Personenkreises beseitigt.

Sollte dem Verfassungsgerichtshof die Aufhebung des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 zu weitgehend erscheinen, wird die Aufhebung des Wortes 'Erbanfall' im § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 beantragt, um die dem Sachlichkeitsgebot [widersprechende] Rechtsfolge für den gegenständlichen Fall zu beseitigen. In diesem Fall wäre dann der Grundstückswert nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuerbemessung zu Grunde zu legen."

3. Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der sie die (zumindest teilweise) Zurückweisung, in eventu Abweisung des Antrages beantragt und den im Antrag erhobenen Bedenken wie folgt entgegnet (ohne die im Original enthaltenen Hervorhebungen):

14

"II. Zur Zulässigkeit:

Die Bundesregierung verweist auf die ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, wonach dieser nicht berechtigt ist, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag auf Aufhebung einer generellen Norm nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denk unmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (vgl. zB VfSlg. 19.824/2013 und 19.833/2013). Dies ist hier der Fall, da weder die Z 1 noch die Z 3 oder 4 des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 für den beim Bundesfinanzgericht anhängigen Fall, worin es um die Berechnung der Grunderwerbsteuer in Folge einer Erbschaft geht, einschlägig ist. Im Anlassfall ist ein Erbanfall zu beurteilen, weshalb nur insoweit Präjudizialität vorliegt. Aus diesem Grund ist die Bundesregierung der Auffassung, dass der Antrag hinsichtlich § 4 Abs. 2 Z 1, 3 und 4 GrEStG 1987 unzulässig ist.

Für den Fall, dass der Verfassungsgerichtshof den Antrag dennoch als zulässig erachten sollte, nimmt die Bundesregierung im Folgenden in der Sache Stellung:

III. In der Sache:

Die Bundesregierung verweist einleitend auf die ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, wonach dieser in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art. 140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen beschränkt ist und ausschließlich beurteilt, ob die angefochtene Bestimmung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (vgl. zB VfSlg. 19.160/2010, 19.281/2010, 19.532/2011, 19.653/2012). Die Bundesregierung beschränkt sich daher im Folgenden auf die Erörterung der im Antrag dargelegten Bedenken.

Das Bundesfinanzgericht hegt im Wesentlichen die Bedenken, dass durch das Abstellen auf den Einheitswert bei bestimmten Erwerbsvorgängen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken es zu einem Auseinanderklaffen der (Grunderwerb-)Steuerbelastungen zwischen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und sonstigen Grundstücken – für die der Verkehrswert relevant ist – komme, was dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG) widerspreche: Dies gelte umso mehr, als normalerweise der Einheitswert einer Liegenschaft nicht annähernd dem Verkehrswert derselben entspräche.

Die Bundesregierung teilt diese Bedenken aus folgenden Gründen nicht:

Nach Ansicht der Bundesregierung ist der Gesetzgeber nicht gehindert, grunderwerbsteuerlich aus sachlichen Gründen zwischen verschiedenen Vermögensarten und Erwerbsvorgängen zu differenzieren und insbesondere Übergänge von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (im Familienverband) anders zu behandeln als etwa Kaufverträge über sonstige Grundstücke (vgl. hierzu VfSlg. 19.701/2012). So hat auch der Verfassungsgerichtshof im Hinblick auf die Besonderheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens festgehalten, 'dass keine prinzipiellen Bedenken dagegen bestehen, die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben [auf Grundlage von Einheitswerten, die die durchschnittlichen Ertragsmöglichkeiten der Betriebe erfassen] vorzusehen, wenn das Verfahren zu seiner Ermittlung sachgerecht ist und es sich in der Tat um die Übertragung bzw. den Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben handelt.' (VfSlg. 19.701/2012; vgl. in diesem Sinne auch VfSlg. 18.093/2007). Das wesentliche Ziel der durch § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 bewirkten grunderwerbsteuerlichen Begünstigung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken besteht darin 'agrарische Strukturen' zu erhalten (vgl. in diesem Sinne auch VfSlg. 20.032/2015, zum Anerebenrecht): Indem bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen die Berechnung der Grunderwerbsteuer unter Heranziehung des Einheitswertes erfolgt, soll die Fortführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe gefördert werden. Da der Verkehrswert von Grundstücken sich ständig beispielsweise aufgrund von hohem Siedlungsdruck, alternativen Vermögensveranlagungen und ähnlichen Umständen erhöht, führt dies vielfach zu Kaufpreisen, die betriebswirtschaftlich nicht begründbar sind und eine Weiterbewirtschaftung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe verunmöglichen. Dem wirkt das Abstellen auf Einheitswerte bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben entgegen, da sich die Erträge aus der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion nicht im selben Ausmaß verändern.

Gerade im Hinblick auf unentgeltliche Übertragungen im begünstigten Personenkreis gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 Gerichtsgebührengesetz – so wie sie dem Ausgangsverfahren vorm Bundesfinanzgericht zugrunde liegen – erweist sich das Abstellen auf Einheitswerte als bedeutend: In derartigen Konstellationen ist nämlich eine Weiterführung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes am Wahrscheinlichsten. Es ist grundsätzlich zulässig, unentgeltliche Grundstückserwerbe (einschließlich land- und forstwirtschaftlicher Betriebe) im Familienverband anders und günstiger zu behandeln als entgeltliche Erwerbe zwischen Fremden (vgl. etwa VfSlg.

19.701/2012). Zwischen einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Erwerb besteht nämlich ein wesentlicher Unterschied, der es als geboten erscheinen lässt, zumindest innerhalb eines Familienkreises eine derart abweichende Besteuerung vorzunehmen. Während bei einem entgeltlichen Erwerb der Erwerber einen bestimmten Betrag bereithält, mit dem er nicht nur den eigentlichen Kaufpreis, sondern auch seine Anschaffungsnebenkosten – wie etwa die Grunderwerbsteuer – deckt, bzw. der Veräußerer üblicherweise einen Betrag erhält, aus dem er seine Nebenkosten decken kann, ist dies bei einem unentgeltlichen Erwerb, insbesondere, wenn es sich um einen Erwerb von Todes wegen handelt, nicht immer der Fall. Speziell bei Grund und Boden kann dies dazu führen, dass das erworbene Gut nicht gehalten werden kann, sondern veräußert werden muss, womit der Erwerb im Ergebnis indirekt vereitelt wird. Diese Differenzierung auch auf der Ebene der Bemessungsgrundlage hat der Verfassungsgerichtshof – wie einleitend bereits festgehalten – in der Vergangenheit insbesondere in Hinblick auf land- und [forstwirtschaftliche] Betriebe bzw. Liegenschaften bestätigt (vgl. VfSlg 18.093/2007, S 316; 19.487/2011, S 171).

Die Einheitswerte werden gemäß § 20 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG 1955) in Abständen von je neun Jahren neu festgesetzt. Damit wird allfälligen Sachlichkeitsbedenken im Hinblick auf nicht aktualisierte Einheitswerte (vgl. VfSlg. 19.701/2012 und VfSlg. 18.093/2007) Rechnung getragen. Mit der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 2014 wurden die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuletzt an die aktuellen (Ertrags)Verhältnisse angepasst. Die problematischen Verzerrungen zwischen den Liegenschaftsbesitzern konnten auf diese Weise behoben werden, da die regional oder individuell unterschiedliche Ertragsentwicklung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in der Bemessungsgrundlage nun auch abgebildet und auch bisher nicht berücksichtigte einkommensbildende Faktoren neu bzw. in geänderter Form aufgenommen wurden (vgl. hierzu VfGH 26.11.2018, E 479/2017). Insofern erscheint das System der Einheitsbewertung sachgerecht ausgestaltet.

Der Gesetzgeber wollte sohin mit dem System der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte keine dem Verkehrswert entsprechende Bemessungsgrundlage schaffen. Die Einheitswerte stellen somit eine sachgerechte Bemessungsgrundlage dar, dienen einer Verwaltungsvereinfachung und stellen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke sicher.

Abschließend wird der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass das der Grunderwerbsteuer zugrundeliegende Bewertungssystem flexibel ist und in bestimmten Fällen trotz land- und forstwirtschaftlicher Nutzung eine Bewertung nach den Prinzipien des Grundvermögens ermöglicht. So bestimmt § 52 Abs. 2 BewG 1955, dass land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen dann dem Grundvermögen zuzurechnen sind, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, zB wenn sie hienach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind. In diesen Fällen

liegen keine land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke im Sinne des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 vor, woraus sich eine Anwendbarkeit des Grundstückswertes gem. § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 als Bemessungsgrundlage ableitet.

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass die angefochtenen Bestimmungen nach Ansicht der Bundesregierung nicht verfassungswidrig sind."

IV. Erwägungen

1. Zur Zulässigkeit des Antrages

1.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG bzw. des Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG nur dann wegen Fehlens der Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkumöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (vgl. etwa VfSlg. 10.640/1985, 12.189/1989, 15.237/1998, 16.245/2001 und 16.927/2003). 15

1.2. Die Bundesregierung zieht in ihrer Äußerung die Präjudizialität des § 4 Abs. 2 Z 1, 3 und 4 GrEStG 1987 in Zweifel. 16

1.3. Diesem Vorbringen kann jedoch nicht gefolgt werden: 17

§ 4 Abs. 2 GrEStG 1987 sieht für die in Z 1 bis 4 leg.cit. geregelten Erwerbsvorgänge betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke die Berechnung der Steuer vom Einheitswert vor. Im vorliegenden dem Gerichtsantrag zugrunde liegenden Anlassfall wurde dem Beschwerdeführer ein Nachlass eingeworben, zu dem land- und forstwirtschaftliche Grundstücke rechnen. Das antragstellende Gericht hat über die Grunderwerbsteuerpflicht im Erbweg übertragener land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke zu entscheiden. § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 ist daher präjudiziell. § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 steht in seiner Gesamtheit mit Z 2 leg.cit. in einem Regelungszusammenhang und ist von dieser nicht offenkundig trennbar. 18

Der Antrag ist somit zur Gänze zulässig.

19

2. In der Sache

2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art. 140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken (vgl. VfSlg. 12.691/1991, 13.471/1993, 14.895/1997, 16.824/2003). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg. 15.193/1998, 16.374/2001, 16.538/2002, 16.929/2003).

20

2.2. Das antragstellende Gericht hegt verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987, wonach für Erwerbsvorgänge land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke in den Fällen der Z 1 bis 4 leg.cit. die Steuer vom Einheitswert zu berechnen ist. Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 sei allgemein mindestens der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen. Gegen den Einheitswert bestünden keine Bedenken, solange dieser annähernd dem Verkehrswert der Liegenschaft entspreche. Der Einheitswert land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke entspreche jedoch nicht einmal annähernd dem Grundstückswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke. Daran habe sich durch die Hauptfeststellung zum 1. Jänner 2014 offenbar nichts geändert. Der Einheitswert sei als Ersatzbemessungsgrundlage äußerst realitätsfern und daher im Hinblick auf Art. 7 B-VG bedenklich. Mit der Aufhebung würde ferner auch die erhebliche Diskrepanz für Erwerbe innerhalb und außerhalb des in § 26a Abs. 1 Z 1 GGG genannten Personenkreises beseitigt.

21

2.3. Dem hält die Bundesregierung entgegen, dass der Gesetzgeber nicht gehindert sei, aus sachlichen Gründen zwischen verschiedenen Vermögensarten und Erwerbsvorgängen zu differenzieren. Auch würden nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes keine Bedenken dagegen bestehen, die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auf Grundlage von Einheitswerten vorzunehmen. Das wesentliche Ziel der durch § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 bewirkten Begünstigung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bestehe darin, unentgeltliche Übertragungen im Familienverband anders und günstiger zu behandeln als entgeltliche Erwerbe zwischen Fremden, um damit agrarische Strukturen

22

zu erhalten und die Fortführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zu fördern.

2.4. Die Bedenken des antragstellenden Gerichtes treffen nicht zu: 23

2.4.1. Mit Erkenntnis VfSlg. 19.701/2012 hat der Verfassungsgerichtshof § 6 GrEStG 1987 idF BGBl. I 142/2000, der als Wert des Grundstücks für unentgeltliche Erwerbe generell den Einheitswert vorsah, wegen mangelnder Aktualisierung der Einheitswerte als verfassungswidrig aufgehoben, da nach den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers bemessungsrechtlich kein grundsätzlicher Unterschied zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerbsvorgängen bestehen sollte. Zugleich hat der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis festgehalten, dass der Gesetzgeber nicht gehindert ist, sachlich zwischen verschiedenen Erwerbsvorgängen zu differenzieren und insbesondere unentgeltliche Übergänge von Grundstücken (einschließlich land- und forstwirtschaftlicher Betriebe) im Familienverband anders zu behandeln als Kaufverträge über Grundstücke. 24

2.4.2. Vor diesem Hintergrund bestehen keine Bedenken, wenn der Gesetzgeber in § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987, auf den sich die Bedenken des antragstellenden Gerichtes beschränken, für Erwerbe von zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zählenden Grundstücken als Bemessungsgrundlage den Einheitswert vorsieht, wenn der Erwerb durch einen Erben erfolgt, der dem in § 26a Abs. 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis zuzurechnen ist. 25

2.4.2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat in VfSlg. 19.701/2012 die Anknüpfung an – von den Verkehrswerten erheblich abweichende – Einheitswerte deshalb als verfassungswidrig erkannt, weil das Gesetz in seiner Konzeption den Einheitswert als generelle Ersatzbemessungsgrundlage für unentgeltliche Erwerbe vorsah und diese Einheitswerte in unsachlicher Weise von den Verkehrswerten erheblich abweichen (vgl. 2.4.1.). Demgegenüber erfolgt die Anknüpfung an den Einheitswert in § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 idF BGBl. I 163/2015 nicht mit dem Ziel, eine generelle Ersatzbemessungsgrundlage für unentgeltliche Erwerbe vorzusehen. § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 regelt vielmehr den Sonderfall der Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, indem die Regelung für die in dieser Bestimmung in 26

Z 1 bis 4 leg.cit. angeführten Fälle anstelle der in § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vorgesehenen Anwendung des Grundstückswertes die Anwendung des Einheitswertes anordnet.

2.4.2.2. Entgegen der Auffassung des antragstellenden Gerichtes kann nicht aus der – mit einer Bewertung zum Einheitswert gegenüber einer Bewertung mit dem Grundstückswert einhergehenden – Entlastung der Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke durch Erbanfall an nahe Angehörige gefolgert werden, dass die Anknüpfung an die Einheitswerte unsachlich wäre. Entscheidend ist, ob für eine solche Differenzierung sachliche Gründe bestehen (VfSlg. 19.701/2012). 27

2.4.2.3. Solche sachlichen Gründe liegen vor: Die Regelung erfasst die Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke zum Zweck der Fortführung der land- und forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung und dient damit der Erhaltung agrarischer Strukturen (vgl. insoweit auch VfSlg. 20.032/2015). Sollte dagegen nach seiner Lage und den sonstigen Verhältnissen anzunehmen sein, dass das Grundstück anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird, rechnet das Grundstück nach § 52 Abs. 2 BewG 1955 nicht weiter zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum Grundvermögen und es kommt somit nicht der Einheitswert für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, sondern der Grundstückswert iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung), BGBl. II 442/2015, zum Tragen. 28

2.4.2.4. In VfSlg. 19.701/2012 hat der Verfassungsgerichtshof ferner festgehalten, dass Differenzierungen im gegebenen Zusammenhang zulässig sind, wenn sie auf Basis verfassungsrechtlich unbedenklicher Bemessungsgrundlagen erfolgen, und dass keine Bedenken bestehen, die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach dem Ertragswert vorzusehen, wenn das Verfahren zu seiner Ermittlung sachgerecht ist (so bereits VfSlg. 18.093/2007). 29

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass mit 1. Jänner 2014 eine Hauptfeststellung der Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen erfolgte, womit die Bewertung auf aktualisierten Ertragswerten beruht. Diese zielt 30

darauf ab, regional oder individuell unterschiedliche Wertentwicklungen zu berücksichtigen und Verzerrungen, die sich auf Grund veralteter Bemessungsgrundlagen ergaben, im Rahmen eines aktualisierten Ertragswertverfahrens zu beseitigen. Bedenken hinsichtlich des Verfahrens zur Ermittlung – sieht man von den im gegebenen Zusammenhang verfassungsrechtlich unbedenklichen Abweichungen von den Verkehrswerten ab – hat das antragstellende Gericht mit Hinweis auf VfSlg. 18.093/2007 (S 315) auch nicht vorgebracht.

2.4.2.5. Dem Gesetzgeber kann schließlich auch nicht entgegengetreten werden, wenn er die Anwendung des Einheitswertes im Fall unentgeltlicher Erwerbe von Todes wegen an die Voraussetzung knüpft, dass die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken an einen Empfänger erfolgt, der dem in § 26a Abs. 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis angehört. Es ist nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber die von Todes wegen erfolgende Übertragung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Familienverband begünstigt (VfSlg. 19.701/2012). 31

2.4.3. Es begegnet somit keinen gleichheitsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber für den in § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 geregelten Fall einer Übertragung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke durch Erbanfall vorsieht, dass die Grunderwerbsteuer nicht vom Grundstückswert, sondern vom Einheitswert zu bemessen ist, wenn die Übertragung an Angehörige iSd § 26a Abs. 1 Z 1 GGG erfolgt. 32

V. Ergebnis

1. Die ob der Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 idF BGBl. I 163/2015 erhobenen Bedenken treffen nicht zu. Der Antrag ist daher abzuweisen. 33

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

34

Wien, am 27. September 2021

Der Präsident:
DDr. GRABENWARTER

Schriftführerin:
Mag. BIER