

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., ***Bf1-Adr***, vertreten durch Audit Partner Austria Wirtschaftsprüfer GmbH, Wagramer Straße 19 Tür 8. Stock, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 19. Dezember 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 zu Steuernummer Bf.-StNr. zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob der Bf. ab 01.06.2017 aufgrund seines Anstellungsverhältnisses in Deutschland weiterhin in Österreich „ansässig“ ist und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Bei Bejahen dieser Frage ist die Höhe der Progressionseinkünfte zu klären.

A. Ansässigkeit des Bf.

Der Beschwerdeführer (Bf.) war bis einschließlich Mai 2017 bei einer österreichischen Dienstgeberin (DG 1-Ö) in Ort 1-Ö („Ort 1-Ö“) tätig.

Vom 30.06.2014 bis 25.07.2017 hatte er im Ort 1-Ö den Hauptwohnsitz an der Adresse einer angemieteten Wohnung gemeldet. Die Mietwohnung im Ort 1-Ö hat der Bf. mit 30.06.2017 gekündigt.

Seit 01.06.2017 stand der Bf. in einem bis 31.12.2021 befristeten Arbeits- und Ausbildungsverhältnis zum Experten zur DG 1-D („Dienstgeberin (DG) 1-D“). Er hatte in Deutschland vorerst in Ort 1-D („Ort 1-D“) und sodann in Ort 2-D („Ort 2-D“) eine Wohnung gemietet.

Vom 25.07.2017 bis 19.07.2021 meldete er seinen Hauptwohnsitz im Haus seiner Eltern in Ort 2-Ö („Ort 2-Ö“) an, danach als Nebenwohnsitz.

Sein Kfz hat er in Österreich abgemeldet und in Deutschland angemeldet (unstrittig).

Einkommensteuerbescheid 2017

Das Finanzamt erfasste die Bezüge aus Österreich im **Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2017** und zog gemäß **Art 15 iVm Art 23 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 („DBA Ö-D“)** die Bezüge aus Deutschland (€ 34.906,27) zum Progressionsvorbehalt heran.

Beschwerde

Die **Beschwerde** richtet sich gegen die Feststellung der Ansässigkeit des Bf. in Österreich ab 01.06.2017. Er habe seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Deutschland verlegt. Er habe auch die Mitgliedschaft bei der Landesvertretung in Österreich beendet, sein Kfz und Versicherungen umgemeldet.

Der Zeitraum der unbeschränkten bzw. beschränkten Steuerpflicht sei separat zu erfassen, wenn ein Steuerpflichtiger während des Jahres seinen Wohnsitz ins Ausland verlege und damit beschränkt steuerpflichtig werde. Sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung seien jeweils unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen. Es könnten sich nur jene Auslandseinkünfte in Österreich progressionserhöhend auswirken, die im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossen seien (vgl. Salzburger Steuerdialog 2016).

Die österreichischen Einkünfte 2017 seien bis zum Zeitpunkt des Wegzuges aus Österreich unstrittig der österreichischen Einkommensteuer zu unterziehen. Nur bei Bejahen der Ansässigkeit in Österreich wären die ausländischen Einkünfte progressionserhöhend zu erfassen. Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. b DBA Österreich-Deutschland gelte eine in beiden Staaten ansässige Person nur in dem Staat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und

wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Mit 01.06.2017 habe er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Deutschland verlegt, dies schon wegen der Dauer der Expertenausbildung von rd. fünf Jahren. Ab 01.06.2017 sei er somit in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig. Darüberhinaus sei keine Rückkehr nach Österreich geplant.

Auch die Freizeit werde im Wesentlichen in Deutschland verbracht und es habe sich ein entsprechender Freundeskreis in Deutschland gebildet.

Die Erfassung der ausländischen Einkünfte sei rechtswidrig, der Sachverhalt nicht vollständig ermittelt. Die vorliegenden Beweise seien in nicht nachvollziehbarer Weise und damit rechtswidrig gewürdigt worden.

Abweisende Beschwerdeentscheidung (BVE)

Laut Finanzamt erfolge bei einer zeitlich begrenzten Auslandstätigkeit zwischen zwei und fünf Jahren die Beurteilung nach der Sachlage des Einzelfalles. Zentraler Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich sei der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt. Hierfür reiche die Innehabung einer Wohnung, wenn die Wohnung beibehalten und benutzt wird.

Der Bf. sei bis 25.07.2017 am Ort 1-Ö mit dem Hauptwohnsitz gemeldet gewesen, danach mit Hauptwohnsitz in Ort 2-Ö, wo auch seine Familie lebe. Die sogenannte "polizeiliche Meldung" laut Zentralem Melderegister sei zwar weder eine notwendige Voraussetzung noch ein hinreichender Beweis für die Innehabung einer Wohnung, welche auf ein Beibehalten und Benutzen der Wohnung schließen lässt, jedoch ein Indiz für das Erfüllen des Tatbestandes für einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO. Weitere Elemente würden für einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO sprechen:

- Der Bf. sei durchgängig in Österreich mit Hauptwohnsitz gemeldet, wo seine Familie lebe.
- Er bezahle weiterhin den Kirchenbeitrag, was sehr wohl auf eine Heimatverbundenheit hindeute.
- Die Post sei an den Hauptwohnsitz im Ort 2-Ö zugestellt worden, wo er sie dann regelmäßig abholt habe.
- Der Arbeitsvertrag sei bis Ende seiner Expertenausbildung mit 31.12.2021 befristet.

Die zusammenfassende Wertung aller Umstände ergebe, dass im Kalenderjahr 2017 Österreich jedenfalls der bedeutungsvollere Staat und damit der Mittelpunkt der Lebensinteressen gewesen sei.

Im **Vorlageantrag** führte der Bf. ergänzend aus:

Der Arbeitsvertrag und die damit verbundene Ausbildung zum Experten sei eine Vereinbarung für einen Zeitraum von viereinhalb Jahren. Die Vertragsdauer befinde sich damit per se bereits am äußeren Ende des von der Behörde angeführten Beobachtungszeitraumes.

Es sei nicht nachvollziehbar, warum gerade der befristete Arbeitsvertrag für das Vorliegen einer vorübergehenden Auslandstätigkeit spreche, als für das vorliegende Arbeitsverhältnis kein unbefristeter Anstellungsvertrag bei der Dienstgeberin 1-D vorgesehen sei. Nach der Bestellung zum Experten sei mit dem Fortsetzen der Tätigkeit in Deutschland zu rechnen.

Aus dem deutschen Einkommensteuerbescheid 2017 vom 12.04.2019 gehe hervor, dass die deutsche Finanzverwaltung von einer unbeschränkten Steuerpflicht ausgeht und andererseits, dass das in Deutschland zu besteuernde Einkommen € 26.847,00 beträgt und nicht € 34.906,27, wie vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 19.12.2018 angeführt. Er beantrage in eventu die Berichtigung der Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz.

Die deutsche Kirchensteuer 2017 sei im Anschluss an das Veranlagungsverfahren gesondert festgesetzt worden (Anlage 2). Von einer Rückforderung des Beitrages in Österreich werde wegen des geringfügigen Betrages (€ 90,00) abgesehen. Die in Österreich für 2018 bezahlte Kirchensteuer werde noch zurückgefordert werden, sobald der Bescheid vom Kirchensteueramt in Deutschland für 2018 vorliege. Es erscheine unschlüssig, warum gerade das Bezahlen eines Kirchenbeitrags ein entscheidendes Kriterium für die Heimatverbundenheit und die Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen darstellen soll.

Die Anmeldung des Hauptwohnsitzes im Ort 2-Ö habe er insbesondere auf Ersuchen und Wunsch der Gemeinde Ort 2-Ö und umgehend nach dem Arbeitgeberwechsel vorgenommen.

Die Anmeldung des Wohnsitzes im Ort 1-D und anschließend im Ort 2-D sei jeweils bei Bezug der Wohnung erfolgt.

Meist habe sein Vater die eingehende Post geöffnet und den Bf. über den Inhalt informiert. Sofern erforderlich, sei die Post nachgesendet worden bzw. habe der Bf. die Unterlagen in größeren Abständen abgeholt. Eine regelmäßige Abholung sei weder erforderlich gewesen, noch habe diese stattgefunden.

Beim Mittelpunkt der Lebensinteressen sei auf die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen abzustellen. Da neben der Arbeitgeberin keine weiteren Einkunftsquellen nach dem Wegzug im Jahr 2017 vorgelegen seien, sei unzweifelhaft von einem engeren wirtschaftlichen Interesse in Deutschland auszugehen.

Für die Prüfung der persönlichen Beziehung sei auf die gesamte private Lebensführung einer Person abzustellen. Nicht überzeugend sei, dass bei einer volljährigen Person, welche seit dem 19. Lebensjahr einen eigenen Wohnsitz (in Ort 3-Ö, Ort 1-Ö, Ort 1-D und Ort 2-D) hatte, gerade ein Burschenzimmer am Wohnsitz der Eltern eine große Rolle spiele.

Aufgrund der Arbeit (Wochenarbeitszeit zum Teil mehr als 60 Stunden) sei ihm nur wenig Freizeit verblieben. Eine Beziehung zu einer Partnerin aus dem Bundesland 1-Ö sei aufgrund des Arbeitsplatzwechsels, der Verschiebung der Interessen und der Entfernung im Jahr 2018 in Brüche gegangen. In Deutschland habe er eine Fitnessstudiomitgliedschaft abgeschlossen, welche weiterhin bestehe.

Verfahren vor dem BFG

Das vor dem BFG ergänzend durchgeführte Vorhalteverfahren hat Folgendes ergeben:

Der Bf. hat laut seinen Angaben über seinen Wegzug **folgende Stellen informiert:**

Kündigung der Wohnung, Ummeldung des Kfz und Abmeldung im Fitnessstudio im Ort 1-Ö. Die Verständigung des Finanzamtes, der Kirchenbeitragsstelle, der Bank, der

Versicherungsanstalten und der Krankenkasse hat der Bf. nicht behauptet.

Beigelegt ist ein Schreiben betreffend die Kraftfahrversicherung in Deutschland, ein Einzahlungsbeleg sowie ein Prüfnachweis über eine „Hauptuntersuchung gemäß § 29 StVZO, Abgasverhalten“ vom 10.06.2017, durchgeführt in Ort 1-D.

Angemerkt wird, dass ein Nachweis über die Abmeldung im Fitnessstudio in Österreich nicht vorliegt, wohl aber eine Mitgliedschaftsvereinbarung betreffend ein Fitnessstudio in Ort 1-D.

Im Juni 2017 hat der Bf. in Deutschland ein Bankkonto eröffnet, auf das sein Gehalt überwiesen wurde, des Weiteren ein Wertpapierkonto und nahm über dieses die weitere Vermögensvorsorge vor. Beigelegt war ein Kontoauszug mit dem ersten Gehalt vom 30.6.2017.

Das Konto in Österreich blieb aufrecht, begründet mit günstigen Konditionen und der Risikodiversifikation und Sicherung der Einlagen. Es diene nicht mehr als Gehaltskonto.

Ab 01.06.2017 bestand eine **Krankenversicherung** bei der Versicherung D1. Mit März 2018 wurde die Krankenversicherung zur Versicherung D2 gewechselt. Auf der Lohnsteuerbescheinigung ist der Arbeitnehmerbeitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung zu entnehmen. Beigelegt war die Krankenversicherung für 2017-2018 Versicherung D1 sowie die Krankenversicherung Versicherung D2 16.03.2018.

Es habe zunächst eine gesetzliche **Rentenversicherung** bestanden, für welche jedoch aufgrund der Pflichtmitgliedschaft in einer Berufskammer und dem berufsständigen Vorsorgewerk (A-Expertenversorgung) eine Befreiung auszustellen gewesen sei. Der Lohnsteuerbescheinigung sei daher nur der Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil zum berufsständigen Vorsorgewerk zu entnehmen. Beigelegt waren Unterlagen zur gesetzlichen Rentenversicherung,

Rentenversicherung Expertenversorgung. Weitere Pensionsversicherungen hat es nicht gegeben.

Die vom Bf. aus Deutschland vorgelegten Pensions- und Krankenversicherungsdokumente sind an die Adressen des Bf. in Deutschland adressiert.

Zur Frage bezüglich eines allfälligen **Nachsendeauftrages der Post** gab der Bf. an, dass der Mietvertrag per 30.06.2017 gekündigt worden sei. Im Zeitpunkt des Wegzuges hätten kaum Dauervertragsverhältnisse bestanden, die es erforderlich machten, einen Nachsendeauftrag einzurichten. Es sei der Adresswechsel - sofern überhaupt notwendig - direkt bekannt gegeben worden. Unterlagen zu diesen Vorbringen liegen nicht vor.

Für 2018 hat er zunächst fälschlicherweise in Österreich **Kirchensteuer** bezahlt, diese sei in voller Höhe zurückgefordert und zurückbezahlt worden. Die diese Angaben dokumentierenden Unterlagen liegen nicht bei.

Leistungen aus einer **österreichischen Krankenversicherung oder Krankenzusatzversicherung** hat der Bf. 2017 bis 2021 nicht in Anspruch genommen. Es hätte - so der Bf. - auch kein aufrechtes Versicherungsverhältnis bestanden, aus dem Leistungen hätten in Anspruch genommen werden können.

2017 bis 2021 haben am **Ort 2-Ö die Eltern des Bf. gewohnt**. Es handelt sich um ein zweigeschossiges Wohnhaus mit Dachboden. Das Erdgeschoss wird dauerhaft vermietet, das Obergeschoss von den Eltern bewohnt. Das im Dachboden befindliche Jugendzimmer hat der Bf. bei einem Aufenthalt bewohnt. Für den Bf. gibt es keine separaten Räumlichkeiten mit einem separaten Eingang. Eine Mitbenutzungsmöglichkeit der Küche und des Badezimmers in den Räumlichkeiten der Eltern war möglich.

Zur Frage, wann er sich von Mitte 2017 bis 2021 am Ort 2-Ö aufgehalten habe, gab er an, es habe am Ort 2-Ö nur ein **melderechtlicher Hauptwohnsitz** bestanden. Der Bf. hat sich im Zeitraum 2017 bis 2021 gelegentlich bei seinen Eltern aufgehalten. Über die Besuche hat er nicht Buch geführt. Laut Bf. sei jedenfalls von keinem überwiegenden Freizeitaufenthalt auszugehen, da er die (wenig vorhandene) Freizeit sehr vielfältig genutzt und Urlaube im weiter entfernten Ausland verbracht. Er war 2018 für zwei Wochen auf Fuerteventura, 2018/2019 für zwei Wochen in Japan, sowie 2019 für zwei Wochen in Portugal. Aufgrund der Covid 19-Reisebeschränkungen und der Vorbereitung auf die Experten-Prüfung kam es 2020 und 2021 zu keinem längeren Urlaub. Die Entscheidung, wo ein freier Tag verbracht wurde, richtete sich in der Regel nach dem Wetter und aktuellen Verhältnissen für Freizeitsport. Die Orte wurden spontan angesteuert. Über diese Tagesausflüge wurde nicht Buch geführt.

Zur Frage, warum er dem Wunsch der Gemeinde gefolgt sei, trotz der Anstellung in Deutschland den Hauptwohnsitz am Ort 2-Ö beizubehalten und bekanntzugeben, wer diesen

Wunsch ihm gegenüber geäußert habe (Bekanntgabe von Namen und Adresse), teilte der Bf. mit, dass es sich um ein kurzes telefonisch geführtes Gespräch gehandelt habe. Der Name des Gesprächspartners/der Gesprächspartnerin wurde nicht notiert und ist nicht bekannt. Dem Bf. sei nicht bekannt gewesen, dass ein melderechtlicher Hauptwohnsitz im Ausland eine entsprechende Meldung in Österreich ausschließt.

Die Expertenausbildung wurde mit 08.06.2021 abgeschlossen („Anerkennung“ als Experten für yyy und xxx). Weiters hat der Bf. mit „Anerkennung“ vom 15.05.2019 das Recht erhalten, die Zusatzbezeichnung „Spezialfach“ zu führen.

Er habe nach Ende der Expertenausbildung eine Ausbildung zum speziellen xxx in Ort 2-D in Betracht gezogen und deshalb einen neuen Arbeitsvertrag befristet bis zum 31.12.2024 mit der Schwerpunktbezeichnung (spezielle xxx) abgeschlossen. Es handelt sich um eine weiterführende vertiefende Ausbildung für einen Experten für yyy und xxx. In Deutschland ist eine solche Vertiefung üblich, in Österreich so nicht vorgesehen. Dieses Dienstverhältnis wurde mit 31.12.2021 beendet. Die Wohnung wurde ebenso mit 31.12.2021 gekündigt (Anlage: Befristeter Arbeitsvertrag).

Seit 01.01.2022 besteht eine Anstellung in Österreich, Dienstgeberin ist die DB 2-Ö.

Seit 01.01.2022 ist der Bf. wieder ordentliches Mitglied der Landesvertretung in Österreich. Erforderliche Unterlagen für die Experten-Anerkennung wurden mit der österreichischen Landesvertretung geklärt. (Anlage: Wiederanmeldung Landesvertretung in Österreich).

Das in Deutschland geleaste Kfz (Leasingvertrag vom 04/2020 hat der Bf. aus dem Vertrag herausgekauft und in Österreich angemeldet. Da im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Leasingvertrages keine Rückkehr nach Österreich geplant gewesen sei, gestaltete sich die Abwicklung mit vorzeitiger Übernahme sowie Anmeldung in Österreich als sehr schwierig.

Vor der Anstellung in Deutschland war er mit Frau S aus dem Ort 1-Ö in Beziehung, es besteht kein Kontakt mehr. Die aktuelle Adresse ist nicht bekannt.

Über Vorhalt, dass seit 03.11.2021 in der nach der Rückkehr aus Deutschland angemieteten Wohnung im Ort 1-Ö er den Hauptwohnsitz und am Ort 2-Ö den Nebenwohnsitz gemeldet habe und er an seinem Hauptwohnsitz in Lebensgemeinschaft leben soll, gab er an, alleinstehend in dieser Wohnung zu leben. Seit dem Zuzug nach Österreich gebe es keine Beziehung in Österreich.

Vor dem Wegzug aus Österreich gab es nur die Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio. Daneben gab es keine privaten Mitgliedschaften in Vereinen oder sonstigen Gemeinschaften, die (regelmäßige Treffen bzw. Aktivitäten vorsehen (Anlage Anmeldung Fitnessstudio Ort 1-D).

Momentan besteht aufgrund von beruflichen Überlegungen eine Probemitgliedschaft bei der Bergrettung, um Erfahrung für eine geplante Zusatzarbeit als Spezialist für xxx zu sammeln.

Gefragt nach dem ins Treffen geführten Freundeskreis gab der Bf. die Namen von zwei Frauen (aus Ort 3-D bzw. Ort 4-D) sowie den Namen eines Herren an, zu dem jedoch kein Kontakt mehr besteht. Mit ihnen hätte er insbesondere gemeinsam Sport gemacht. Der Bf. gab nicht bekannt, in welchem Umfeld (Arbeit, Freizeit, Nachbarschaft, etc.) er diese Personen kennengelernt hat.

Stellungnahme des Finanzamtes vom 03.05.2023

Das Finanzamt führte - auszugsweise festgehalten - aus:

„Nach der Rechtsprechung (vgl. z.B. Erk. v. 25.07.2023, 2011/15/0193) ist für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt.

Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. das Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2005/15/0135), aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements.

Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus.

Bei gleichgewichtigen persönlichen Beziehungen zu einem Vertragsstaat und wirtschaftlichen Beziehungen zum anderen Vertragsstaat ist nach der Rechtsprechung (vgl. zB VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 29.1.2015, Ra 2014/15/0059; VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057) im Zweifel den näheren persönlichen Beziehungen und dabei wiederum der Gestaltung des Familienlebens der Vorrang zu geben (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145).

Die wirtschaftlichen Verhältnisse sind nur in besonders gelagerten Einzelfällen ausschlaggebend, insbesondere bei gleichgewichtigen persönlichen Verhältnissen (UFS 23.3.2009, RV/2235-W/08). Entscheidend ist aber letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (VwGH 29.1.2015, Ra 2014/15/0059).

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057).

Bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten, wenn also der Auslandsaufenthalt zwei Jahre nicht übersteigt, wird in der Regel davon auszugehen sein, dass keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen stattgefunden hat. Erst bei länger als fünf Jahre andauernden (im Wesentlichen durchgehenden) Auslandsaufenthalten spricht die äußere Vermutung für die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Ausland (BFG vom 15.11.2016, RV/4100611/2014).“

Das Finanzamt ging im Wesentlichen von den Angaben des Bf. in seiner Vorhaltsbeantwortung aus.

„Der Bf. ist im Zeitraum seiner Expertenausbildung in der gesetzlichen Krankenversicherung in Deutschland krankenversichert gewesen. Die Rentenversicherung ist verpflichtend bei der Expertenversicherung erfolgt. Diese Umstände sind jedoch der beruflichen Tätigkeit des Bf. in Deutschland geschuldet und fallen unter die wirtschaftlichen Beziehungen, denen bei der Beurteilung des Mittelpunkts der Lebensinteressen geringere Bedeutung beizumessen sind.

Demgegenüber fällt für Österreich ins Gewicht, dass hier die Eltern des Bf. leben, in deren Haus ihm ein Zimmer zur Benützung zur Verfügung steht bzw. im gegenständlichen Zeitraum gestanden hat und an dessen Adresse er nahezu durchgängig (bis auf den Zeitraum 30.06.2014 bis 25.07.2017) gemeldet gewesen ist, und zwar überwiegend in Form einer Hauptwohnsitzmeldung. Dazu wird festgehalten, dass der VwGH der Hauptwohnsitzmeldung entscheidende Bedeutung beimisst(vgl. Erkenntnis 2011/15/0193). Dass der Bf. in seinem Elternhaus keine eigene Wohnung hatte bzw. hat, spielt dabei keine Rolle. Das Vorbringen, wonach die Hauptwohnsitzmeldung im Zentralen Melderegister auf Wunsch der Gemeinde erfolgt sei, erscheint aufgrund des Vorbringens des Bf., wonach er nur ein kurzes Telefonat geführt habe und ihm der Gesprächspartner/in nicht bekannt sei, nicht glaubwürdig.

Des Weiteren hat der Bf. laut seinen Angaben während seiner Ausbildung zum Experten in Deutschland (neben einer deutschen Bankverbindung) sein österreichisches Bankkonto zur Risikodiversifizierung und Sicherung seiner Einlagen beibehalten. Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass der Bf. während der Zeit seiner Ausbildung in Deutschland seine Vermögenswerte in Österreich belassen hat. Letztlich hatte er demnach bis zum Jahr 2018 auch seine Partnerin in Österreich.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts ist davon auszugehen, dass der Bf. nur zu Zwecke der Absolvierung seiner Expertenausbildung für rd. 4 1/2 Jahre in Deutschland wohnhaft war und seine persönlichen Beziehungen zu Österreich bis zu seiner Rückkehr nicht aufgeben wollte. Dies spiegelt sich nicht zuletzt in der Hauptwohnsitzmeldung, die auf eine gewisse

Heimatverbundenheit des Bf. schließen lässt und der Rückkehr nach Österreich wider. Dass sich der Bf. nicht regelmäßig bei seinen Eltern aufgehalten hat, kann in Anbetracht der zeitlichen Einschränkungen aufgrund der Vorbereitung auf die Expertenprüfung des Bf. keine Rolle spielen.

Bei Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. zu den beiden Staaten Österreich und Deutschland ergibt sich daher, dass im Streitzeitraum Österreich der bedeutungsvollere für den Bf. gewesen ist und er im Beschwerdezeitraum in Österreich ansässig war.“

B. Höhe der Progressionseinkünfte (Berücksichtigung von Werbungskosten)

Das Finanzamt brachte im Erstbescheid und in der BVE die Progressionseinkünfte in Höhe von € 34.906,27 in Ansatz.

Der Bf. wandte im Vorlageantrag ein, dass die ausländischen Einkünfte € 26.847,00 betragen würden.

In der zum Ergänzungsansuchen vom 11.07.2019 übermittelten **Aufstellung** gab der Bf. steuerpflichtige ausländische Einkünfte von € 27.102,37 an, darin unstrittige Werbungskosten für Arbeitsmittel und Fortbildungen, des Weiteren Umzugskosten von Österreich nach Deutschland (€ 1.128,81) und Umzugskosten von Ort 1-D nach Ort 2-D (€ 686,88) enthalten.

Nach Ansicht des Finanzamtes im **Vorlagebericht** sind die letztgenannten Umzugskosten von € 686,88 nicht abzugsfähig, die Progressionseinkünfte daher mit € 27.789,25 festzusetzen. Umzugskosten seien nur dann Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst sei. Eine berufliche Veranlassung könne beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, beim Wechsel des Dienstgebers oder im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Dienstgeber (im Falle der Arbeitskräfteüberlassung durch das überlassende Unternehmen) vorliegen. Umzugskosten ohne Wechsel des Dienstortes und ohne Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, sein nicht absetzbar. Im gegenständlichen Fall habe der Bf. die Wohnung aus Zeitersparnisgründen näher an den Arbeitsplatz verlegt.

Diesen Ausführungen hat der Bf. keine Einwendungen entgegengehalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A. Ansässigkeit des Bf.

1. Sachverhalt

Strittig ist, ob der Bf. ab 01.06.2017 weiterhin in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und „ansässig“ war oder ob er ab diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Deutschland verlegte und er in Deutschland „ansässig“ war.

Die Vorgänge und Abläufe im Zusammenhang mit der Expertenausbildung in Deutschland, wie etwa die Meldungen der Wohnsitze, Kranken- und Pensionsversicherung in Deutschland, bankmäßige Geschehnisse, Kfz-An- bzw. Abmeldungen, (Bezahlung /Rückforderung bezahlter) Kirchensteuer, An- bzw. Abmeldungen bei Fitnessstudios, Verbringen von Urlauben, Beendigung einer Beziehung im Jahr 2018, sind im Verfahrensgang festgehalten. Von der geschilderten Abwicklung und den diesbezüglich dargelegten Abläufen geht auch das BFG aus.

Es ist nicht nachgewiesen, dass der Bf. auf Wunsch der Gemeinde am Ort 2-Ö ab 26.07.2017 seinen Hauptwohnsitz meldete. Die Frage, warum er dem Wunsch der Gemeinde gefolgt sei, trotz seiner Anstellung in Deutschland seinen Hauptwohnsitz im Ort 2-Ö beizubehalten, beantwortete der Bf. nicht.

Der Bf. hat für den Zeitraum Mitte 2017 bis 2021 nicht einmal ansatzweise Angaben zu seinen Aufenthalt(stag)en am Ort 2-Ö gemacht. Dass der Bf. am Wohnsitz im Ort 2-Ö nicht eine dauernde und uneingeschränkte (Mit-)benutzungsmöglichkeit der von ihm genannten Räumlichkeiten hatte, hat er nicht behauptet.

Auch nach Ansicht des Bf. sind im Falle des Bejahens der Ansässigkeit in Österreich die ausländischen Einkünfte für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen. Das Finanzamt stellte die Höhe der deutschen Einkünfte laut Bf. (€ 27.102,37) mit Ausnahme der Nichtanerkennung von Umzugskosten in Höhe von € 686,88 außer Streit.

Eine **Abfrage der RichterIn am Finanzamtskonto** hat ergeben, dass folgende Erledigungen an den Bf. an die Adresse im Ort 2-Ö adressiert sind:

- Freibetragsbescheid 2018 und Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber, beide vom 10.01.2018
- Freibetragsbescheid 2019 und Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber, beide vom 19.12.2018

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung basiert auf dem vorgelegten Akteninhalt und den Vorbringen der Parteien.

3. Rechtliche Grundlagen

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

Beschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

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

Damit Räumlichkeiten nach der Verkehrsauffassung als Wohnung geeignet sind, müssen sie so ausgestattet sein, dass sie es erlauben, sich nicht nur ganz kurzfristig dort aufzuhalten: Die Möglichkeiten zum Schlafen, zur Körperpflege, zur Zubereitung von Essen und zur Aufbewahrung persönlicher Gegenstände muss gewährleistet sein (BFG 24.4.2015, RV/2100743/2014).

Die polizeiliche Ab- und Anmeldung (§ 1 Abs 1 MeldeG) ist nicht entscheidend (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; 24.1.1996, 95/13/0150; 3.7.2003, 99/15/0104; 27.11.2017, Ra 2015/15/0066), kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten (VwGH 20.6.1990, 89/16/0020; 7.9.2006, 2004/16/0001). Ebenso Indizwirkung haben etwa die Abmeldung des Telefons und die Tatsache, dass die Wohnung außer einigen Einbaumöbeln leer ist (VwGH 21.1.1987, 85/13/0097; Hebenstreit/Lenneis/Reinalter in Lenneis/Wanke, FLAG2, § 2 Rz 7).

Nach VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0145 (ebenso 21.7.2021, Ra 2021/13/0080), ist es nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird. Insbesondere trifft es nicht zu, dass nach der Rechtsprechung des VwGH eine bestimmte Mindestanzahl von jährlichen Nächtigungen Voraussetzung dafür ist, eine Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 zu qualifizieren (siehe (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 26, Rz. 1, 7 und 9).

Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können (VwGH 16. 9. 1992, Zl. 90/13/0299). Die polizeiliche An- und Abmeldung (§ 1 Abs. 1 Meldegesetz) ist nicht entscheidend (VwGH 26.11.1991, Zl. 91/14/0041).

Voraussetzung für einen Wohnsitz ist also zum einen das „Innehaben“ einer Wohnung. Dieses „Innehaben“ muss zum anderen unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133).

Aus einer fallweisen Benützung einer Wohnung kann allenfalls abgeleitet werden, dass die Wohnung unter Umständen innegehabt wird, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benützt wird (vgl. VwGH 5.9.1969, 0698/69, VwSlg. 3947/F; 4.12.1969, 0310/69; vgl. auch VwGH 22.3.1991, 90/13/0073) [VwGH 21.07.2021, Ra 2021/13/0080].

In den für den gegenständlichen Fall relevanten Bestimmungen des **DBA Ö-D** in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung heißt es wie folgt.

„Artikel 4

Ansässige Person

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

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

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

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das **Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse** abzustellen, wobei das **Überwiegen der Beziehungen** zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. **Wirtschaftlichen Beziehungen** kommt dabei **in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen** Beziehungen. Unter persönlichen Beziehungen sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Von Bedeutung sind dabei **familiäre Bindungen** sowie **Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen** zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (vgl. zu alldem VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117, mwN).

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl. VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091).

Die Beurteilung der Frage, in welchem Staat ein Steuerpflichtiger den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, ist im Rahmen einer einzelfallbezogenen **Gesamtabwägung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen** zu ermitteln und hängt damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab. Eine solche einzelfallbezogene Beurteilung ist im Allgemeinen - wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde - nicht revisibel (vgl. **VwGH 21.4.2020, Ro 2017/13/0014, mwN**) [**VwGH vom 15.03.2023, Ra 2022/15/0067**].

4. Erwägungen

Der Bf. hatte unzweifelhaft in der angemieteten Wohnung am Ort 1-D bzw. Ort 2-D einen „Wohnsitz“.

In Österreich vermeint der Bf., am Ort 2-Ö nur einen „melderechtlichen Wohnsitz“ gehabt zu haben. Angesichts der „zurückhaltenden“ Angaben des Bf., „gelegentlich“ bzw. „in größeren Abständen“ bei den Eltern gewesen zu sein, lässt sich keine (jährliche) Aufenthaltsdauer ableiten, es werden jedoch tatsächliche wiederholte Aufenthalte im Elternhaus bestätigt.

Hält man sich vor Augen, dass er die Wohnmöglichkeit in seinem Elternhaus jederzeit nutzen konnte und seinen Ausführungen nach bei seinen Aufenthalten auch genutzt hat, kann dem bloß melderechtlichen Wohnsitz nicht gefolgt werden. Dass es an einem „Innehaben“ der Wohnung bzw. der dort durchgehend nutzbaren Räumlichkeiten gefehlt hätte oder die Nutzung mit Einschränkungen verbunden gewesen wäre, hat der Bf. nicht behauptet. Seinen Schilderungen ist vielmehr zu entnehmen, dass er im Elternhaus unzweifelhaft „die Möglichkeiten zum Schlafen, zur Körperpflege, zur Zubereitung von Essen und zur Aufbewahrung persönlicher Gegenstände“ hatte.

Dass der Bf. die Absicht hatte, diese Wohnung auch weiterhin zu nutzen, kommt durch seine Angaben, sich bei den Eltern aufgehalten zu haben, zum Ausdruck. Weiters hat die Adresse am Ort 2-Ö auch durchgehend als Zustelladresse gedient. Auf die an den Bf. gerichteten, an die Adresse im Ort 2-Ö adressierten Freibetragsbescheide 2018 und 2019 darf hingewiesen werden. Dies spiegelt wider, dass der Bf. das Finanzamt und vermutlich auch sonstige Behörden, seine Bank und sonstige Stellen von seinem „Wegzug“ nach Deutschland nicht verständigt hat. Für sie alle war nicht erkennbar, dass der Bf. nach Deutschland verzogen ist. Wem er im Bedarfsfall eine Adressänderung tatsächlich bekannt gegeben hat, hat er nicht dargetan.

Demnach geht das BFG davon aus, dass der Bf. ab 01.06.2017 - ungeachtet der erst am 26.07.2017 durchgeführten polizeilichen Meldung - in Österreich am Ort 2-Ö und in Deutschland am Ort 1-D bzw. Ort 2-D in seiner Mietwohnung einen „Wohnsitz“ hatte. Dass diese Wohnsitze des Bf. in Deutschland und in Österreich nicht auch das Erfordernis einer „ständigen Wohnstätte“ erfüllt hätten, behauptet selbst der Bf. nicht.

Zumal in beiden Staaten ein „Wohnsitz“ bzw. eine „ständige Wohnstätte“ vorliegt, gilt es nach dem DBA Ö-D **die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (für den Zeitraum ab 01.06.2017) zu prüfen:**

Persönliche Beziehungen

Nach Ansicht des BFG sprechen zumindest für das hier zu beurteilende Jahr 2017 folgende Umstände für die engeren persönlichen Beziehungen des Bf. zu Österreich als zu Deutschland:

Ungeachtet der durch die berufliche Ausbildung bedingten Wohnsitznahme in Deutschland, hat der Bf. im Juli 2017 seinen Hauptwohnsitz von seiner bis dahin angemieteten und mit 30.05.2017 gekündigten Mietwohnung vom Ort 1-Ö in den Ort 2-Ö verlegt. Er hat diesen Wohnsitz auch nicht aufgegeben, sondern am 19.07.2021 als Nebenwohnsitz gemeldet. Dieser Nebenwohnsitz am Ort 2-Ö blieb es auch nach Meldung des Hauptwohnsitzes in einer Mietwohnung am Ort-1 Ö per 03.11.2021 (Daten dem ZMR entnommen). Auch nach Beginn des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens hat er keine Änderung vorgenommen.

Das BFG geht nach all dem Gesagten davon aus, dass der Bf. mit Beginn des Ausbildungsverhältnisses in Deutschland bewusst seinen Hauptwohnsitz am Ort 2-Ö gemeldet haben und beibehalten wollte. Dass die Hauptwohnsitzmeldung „auf Wunsch“ der Gemeinde erfolgte, ließ sich im Beschwerdeverfahren nicht verifizieren.

Für enge Beziehungen zu Österreich sprechen auch insbesondere der Kontakt zu den Eltern und die „gelegentlichen“ Aufenthalte bei den Eltern. Ebenso die Beziehung zu einer in dem Bundesland 1-Ö lebenden Partnerin.

Bezüglich der vom Bf. als „Freundeskreis“ namhaft gemachten Personen, von denen zu einer Person kein Kontakt mehr besteht, lässt sich nicht sagen, aus welchem Umfeld (Arbeit, etc.) sie stammen. Zumal der Bf. angegeben hat, er hätte mit ihnen insbesondere sportliche Aktivitäten unternommen, ist nach Ansicht des BFG nicht davon auszugehen, dass diese Personen beziehungsmäßig eine wichtigere Rolle spielten, als seine Eltern und die Partnerin in Österreich.

Mag der Bf. fälschlicherweise 2017 die Kirchensteuer in Österreich gezahlt und wegen des geringen Betrages nicht rückgefordert haben, so ist dies auch eine Facette zu den noch aufrechten Beziehungen zu Österreich. Dass er 2018 tatsächlich den Kirchenbeitrag in Österreich rückforderte, ist nicht nachgewiesen.

Nicht nur das Beibehalten des Kontos in Österreich, sondern auch der Umstand, dass nicht erwiesen ist, dass er bei Ämtern und seinen schon in Österreich abgeschlossenen Versicherungen (mit Ausnahme der Kfz-Versicherung) seinen Wegzug nach Deutschland und seine Adresse in Deutschland meldete, sind ebenso Facetten, die nicht zu untermauern vermögen, dass der Bf. in Österreich „seine Zelte abgebrochen“ und ab 01.06.2017 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Deutschland verlegt hat.

Die Abmeldung des Kfz in Österreich und Anmeldung in Deutschland sowie die Anmeldung in einem Fitnessstudio in Deutschland sind zweifellos Indizien für die Begründung eines Mittelpunktes der Lebensinteressen in Deutschland, wiegen aber die zuvor erörterten, für die Beibehaltung des Mittelpunktes in Österreich sprechenden Kriterien nicht auf.

Wirtschaftliche Beziehungen

Der Bf. hat zwar bis zum Ablauf des Monats Mai 2017 in Österreich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen, danach jedoch solche aus Deutschland. Ab 01.06.2017 bis zum Ablauf des Jahres 2022 bestanden aus Sicht der Einkünfteerzielung und im Hinblick darauf, dass er – bedingt durch die Anstellung – in Deutschland pensions- und krankenversichert war, die stärkeren wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. zu Deutschland.

Anders verhält es sich bezüglich des Bankkontos. Da der Bf. in Deutschland ein Bankkonto für die Überweisung seines Gehalts und ein Wertpapierkonto zur - nicht näher erläuterten - Vermögensvorsorge eröffnet hat, jedoch in Österreich ebenso sein Konto aufrecht ließ, so liegen diesbezüglich Beziehungen zu beiden Staaten vor. Wenn auch der Bf. von keinem Sparkonto in Österreich spricht, so müssen dennoch Einlagen bestehen, hätte doch sonst kein Grund für die Beibehaltung des Kontos zur ins Treffen geführten Risikodiversifikation und Einlagensicherung bestanden. Aus Sicht der Bankkonten ist daher auch eine Tendenz des Bf. zur Beibehaltung der banktechnischen Beziehungen zu Österreich ersichtlich.

Die Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse ergibt:

Aus Sicht des BFG sind die persönlichen Beziehungen zu den Eltern und die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes am Ort 2-Ö sowie für 2017 auch die Beziehung zu seiner damaligen Partnerin maßgebliche Kriterien, von einer Beibehaltung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich auszugehen. Zwar schließt ein nur befristet abgeschlossenes Dienst- und Ausbildungsverhältnis per se nicht eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in einen anderen Staat aus. Wie aber oben aufgezeigt, hat der Bf. eben durch die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes in Österreich, der fehlenden Bekanntgabe des Wegzugs gegenüber Ämtern und Versicherungen und durch das Fehlen eines Nachsendeauftrages sowie das Beibehalten des Bankkontos nicht nach außen hin dokumentiert, dass er in Österreich „seine Zelte abgebrochen“ hat und der nunmehr maßgebliche zukünftige Lebensraum eben nur in Deutschland liegt.

Der Weg, das befristete Ausbildungsverhältnis in Deutschland einzugehen, könnte auch aus dem Grund gewählt worden sein, dass in Österreich oft lange Wartezeiten für solche Ausbildungsplätze bestehen.

Angemerkt werden darf noch, dass sich der Bf. - auch ohne genaue Daten über Besuche sagen zu können - mit präziseren Angaben sehr bedeckt hielt. Welche Hindernisse dem entgegengestanden sind, z. B. bekannt zu geben, ob er regelmäßig an Feiertagen, Geburtstagen oder Familienfesten, im Ort 2-Ö war, bzw. Angaben dazu zu machen, was „gelegentlich“ bzw. „in größeren Abständen“ bedeuten könnte, hat sich der Bf. auf „gelegentliche“ Besuche bzw. Besuche „in größeren Abständen“ beschränkt.

Für das BFG ist ebenfalls nicht erklärlich, warum der Bf. keinerlei Angaben zur Frage machte, wann und bei welchen Stellen er sich nach Beendigung der Expertenausbildung um eine Anstellung in Österreich beworben hat.

Beim vorliegenden Sachverhalt sind für das BFG keine Anhaltspunkte erkennbar, dass sich der Bf. schon Mitte des Jahres 2017 entschloss, dauerhaft nach Deutschland zu gehen und dort zu bleiben. Nach all dem Gesagten geht das BFG für das Jahr 2017 davon aus, dass es noch zu keiner Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen von Österreich nach Deutschland gekommen ist, sondern dieser nach wie vor in Österreich lag.

Den aufgezeigten Elementen der wirtschaftlichen Beziehungen zu Deutschland vermag das BFG nicht die Kraft beizumessen, den Mittelpunkt der Lebensinteressen ab 01.06.2017 in Deutschland annehmen zu lassen, weil jedenfalls die Umstände hinsichtlich der persönlichen Beziehungen sowie die sonstigen, gegen die Verlegung des Mittelpunktes sprechenden Indizien im Jahr 2017 für eine Beibehaltung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich sprechen.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen. Demzufolge sind die Bezüge aus Deutschland für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen, deren Höhe aber noch zu erörtern ist.

B. Höhe der Progressionseinkünfte (Berücksichtigung von Werbungskosten)

1. Sachverhalt

Die Abläufe und Begehren sind im Pkt. B. des Verfahrensganges festgehalten und werden sie der Entscheidung zugrunde gelegt.

Bezüglich der Wohnsitzverlegung von Ort 1-D nach Ort 2-D ist die Entfernung laut Routenplaner, so z. B. Routenplaner in einer Fahrzeit von ca. 30 Minuten zurückzulegen.

Der Bf. behauptet nicht, dass ihm seitens des Dienstgebers der Wohnsitzwechsel auferlegt worden wäre. Er bestreitet nicht die Feststellung des Finanzamtes, dass er den Wohnsitzwechsel aus dem privaten Grund der Zeitersparnis durchgeführt hat.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung hat ihre Grundlage im vorgelegten Akteninhalt und den Vorbringen der Parteien sowie insbesondere in der zum Vorhalt vom 11.07.2019 vorgelegten Aufstellung über die steuerpflichtigen deutschen Einkünfte.

3. Rechtliche Grundlagen

Werbungskosten sind gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht weitere rechtliche Grundlagen festgehalten; diese werden für die Beurteilung der hier zu klärenden Frage herangezogen werden.

4. Erwägungen

Vorauszuschicken ist, dass das BFG keinen Anhaltspunkt sieht, von dem vom Finanzamt außer Streit gestellten Betrag der ausländischen Einkünfte € 27.789,25 abzugehen.

Bezüglich der strittigen Umzugskosten für die Verlegung des Wohnsitzes vom Ort 1-D in den Ort 2-D (€ 686,88) zeigt sich folgendes Bild:

Zumal der Bf. nicht behauptet, dass ohne den Wohnsitzwechsel von Ort 1-D nach Ort 2-D die Gefahr des Verlustes des Arbeitsplatzes bestanden hätte, bzw. die Fahrstrecke zur Arbeit aus Ort 1-D für ihn unzumutbar gewesen wäre, sondern er die Wahl nur aufgrund der Zeitersparnis getroffen hat, liegen bezüglich dieses Wohnsitzwechsels keine Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen - und somit keine Werbungskosten - vor.

Wie im Erkenntnis des **BFG vom 17.09.2021, RV/3100503/2020**, festgehalten, endet mit Beziehen einer vorübergehenden „Zwischenwohnung“ im Großraum des Dienstortes die berufliche Veranlassung eines Umzuges.

Nach dem zuvor Gesagten können die Umzugskosten in Höhe von € 686,88 nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Demnach sind für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes die Progressionseinkünfte in Höhe von € 27.789,25 (anstatt bisher € 34.906,27) in Ansatz zu bringen.

Der Beschwerde konnte in diesem Punkt teilweise Folge gegeben werden. Die steuerlichen Auswirkungen sind dem Berechnungsblatt zu entnehmen.

Zusammenfassend konnte daher der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 teilweise Folge gegeben werden.

C. Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat

Die vom Bf. in der Beschwerde gestellten Anträge, eine mündliche Verhandlung vor dem Senat durchzuführen, hat er im Vorlageantrag zurückgezogen.

Die Richterin hielt angesichts des ergänzenden Vorhalteverfahrens sowie des Umstandes, dass eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht für erforderlich.

D. Zur Un/Zulässigkeit der Revision

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

Die Entscheidung betreffend die Ansässigkeit sowie die Nichtanerkennung der Umzugskosten war im Rahmen der Beweiswürdigung vorzunehmen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Beilagen:

1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. September 2023

Gericht:	BFH 1. Senat	Normen:	§ 12 S 1 AO, Art 2 Abs 1 Buchst I DBA GBR 1964, Art 11 Abs 1 S 1 DBA GBR 1964, Art 5 DBA GBR 2010, § 1 Abs 1 EStG 2002, § 1 Abs 1 EStG 2009, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, Art 7 Abs 1 DBA GBR 2010, Art 3 Abs 1 Buchst f DBA GBR 2010, Art 3 Abs 1 Buchst g DBA GBR 2010, § 118 Abs 2 FGO, § 96 Abs 1 FGO
Entscheidungsdatum:	07.06.2023		
Aktenzeichen:	I R 47/20		
ECLI:	ECLI:DE:BFH:2023:U.070623.IR47.20.0		
Dokumenttyp:	Urteil		

Betriebsstätte/feste Einrichtung im Dienstleistungsbereich

1. Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 der Abgabenordnung eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat. Es geht darum, dass die eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird ("Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit).

2. Diesen Anforderungen, die auch für den abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte/festen Einrichtung (hier: DBA-Großbritannien 1964/1970 und 2010) prägend sind, wird entsprochen, wenn dem Dienstleistenden (hier: Flugzeugmechaniker/-ingenieur) im Zusammenhang mit der Erbringung der Dienstleistung (hier: Wartungsarbeiten an Flugzeugen) personenbeschränkte Nutzungsstrukturen an ortsbezogenen Geschäftseinrichtungen (hier: Spind und Schließfach in Gemeinschaftsräumen auf dem Flughafengelände) zur Verfügung gestellt werden.

Verfahrensgang

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 8. Oktober 2020, Az: 3 K 49/17, Urteil

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 08.10.2020 - 3 K 49/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob einer inländischen Steuerpflicht mit Blick auf eine inländische feste Einrichtung beziehungsweise Betriebsstätte und eine dortige Erzielung von Einkünften in den Jahren 2008 bis 2014 (Streitjahre) das Abkommensrecht entgegensteht.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), der in den Streitjahren sowohl einen inländischen Wohnsitz als auch einen Wohnsitz in Großbritannien (und einen dortigen Mittelpunkt der Lebensinteressen) hatte, ist Flugzeugmechaniker beziehungsweise (im Verlauf der Streitjahre auf der Grundlage weiterer Qualifikationsstufen) Flugzeugingenieur und Inhaber von Lizenzen zur Wartung von Flugzeugen verschiedener Typen. Zugleich ist er alleiniger Gesellschafter und (ohne schriftlichen Arbeitsvertrag) Director der am ...2006 gegründeten X Ltd. mit (Satzungs-)Sitz in Großbritannien --die Beigeladene--; in dem Gebäude sind über das dort ebenfalls ansässige Steuerbüro ... mehr als 130 Firmen registriert. Die X Ltd. verfügt über keine eigene Website und Telefonnummer. Die in Großbritannien erstellten Bilanzen der X Ltd. weisen im Jahr 2011 Gehaltszahlungen an den Kläger in seiner Funktion als Director aus.
- 3 Die in Großbritannien ansässige ... Ltd. (später ... Ltd.) --Y Ltd.--, hatte mit der A GmbH, einem inländischen Betreiber und Charterer von Flugzeugen, am ...2008 sogenannte Line Maintenance Agreements mit dem Gegenstand abgeschlossen, lizenziertes Flugzeugwartungspersonal (und deren Werkzeug) zu überlassen. Der Kläger und die Y Ltd. vereinbarten am ...2008 auf standardisierter Vertragsgrundlage einen "Freelancer Contract" ("... between [Y Ltd.] and [Kläger (in Fettdruck) und Name der X Ltd.]"), worin der "Freelancer" verpflichtet wurde, flugzeugbezogene Wartungsleistungen als Subunternehmer des Auftraggebers zu erbringen. Der Vertrag wurde vom Kläger mit seinem Namen (ohne Zusatz, als Organ der X Ltd. zu handeln) unterzeichnet.
- 4 Der Kläger übte seine Tätigkeit auf dem Flughafengelände der A GmbH aus. Für die im Auftrag der Y Ltd. tätigen Ingenieure und Mechaniker waren auf diesem Gelände (in durch die Y Ltd. von der A GmbH angemieteten Räumen) Umkleide-, Verwaltungs- und Gemeinschaftsflächen vorhanden. Die Mitarbeiter hatten unter anderem einen verschließbaren Spind, um ihre Kleidung aufzubewahren (auf der Spindtür war ein Schild mit dem jeweiligen Namen des Mitarbeiters und der Y Ltd. angebracht). Die Dokumentation der am Flugzeug durchgeführten Arbeiten (mit Unterschrift und Stempel) erfolgte im sogenannten Log-Buch des Flugzeugs in einem mit Computern ausgestatteten Raum der Y Ltd. neben dem Hangar. In diesem Raum hatte jeder Mitarbeiter ein mit seinem Namen und dem Namen der Y Ltd. beschriftetes Schließfach, in dem er persönliche Gegenstände wie Handy, Schlüssel, Geld et cetera aufbewahren konnte. Am Eingang des Gebäudes mussten sich die Mitarbeiter einer Sicherheitskontrolle unterziehen, anschließend konnten sie sich in dem Gebäude frei bewegen. Der Kläger war Inhaber eines Sicherheitsausweises für den Flughafen. Der Zutritt war unabhängig von der schichtplanorganisierten Einteilung zum Dienst technisch möglich. Die für die Y Ltd. tätigen Mitarbeiter buchten sich bei Arbeitsbeginn und -ende im Zeiterfassungssystem der A GmbH ein und aus. Die Y Ltd. erstellte ihre Rechnungen an die A GmbH anhand der Arbeitszeiten, die ihr von der A GmbH mitgeteilt worden waren.
- 5 Am 20.10.2008 beantragte der damalige steuerliche Berater des Klägers für diesen die Erteilung einer Steuernummer. Im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung wegen Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit erklärte der Kläger, dass er ab dem 01.04.2008 eine selbständige Tätigkeit als Flugzeugingenieur ausübe und mit Einkünften in Höhe von ... € rechne. Als Wohnanschrift gab der Kläger die ...straße ... in Z (Inland) an. Mit Schriftsatz vom 11.01.2011 erklärte der damalige Steuerberater gegenüber dem Finanzamt Z, dass der Kläger bis dato in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) keine Leistungen erbracht und sich lediglich zeitweise in Deutschland aufgehalten habe. Er sei als Ingenieur zur Wartung von Flugzeugen eingesetzt. Fälschlicherweise seien ihm in den Voranmeldungen Einnahmen zugerechnet worden. Diese seien jedoch in Großbritannien bereits versteuert, da in Deutschland keine Betriebsstätte vorhanden sei. Weil der Kläger für das Streitjahr 2008 keine Steuererklärung abgegeben hatte, schätzte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen und setzte

mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) stehendem Bescheid vom 23.09.2014 die Einkommensteuer 2008 auf ... € fest.

- 6 In den Jahren 2010 bis 2015 (mit Unterbrechungen) fand beim Kläger eine Steuerfahndungsprüfung statt. Die Prüferin kam zu dem Ergebnis, dass der Kläger ab April 2008 Einnahmen aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den jeweiligen Streitjahren geltenden Fassung (EStG) durch die Wartung von Flugzeugen erzielt habe. Als Flugzeugingenieur habe er seine Tätigkeit ausschließlich auf dem Flughafen Z erbracht. Er habe mit seinem Sicherheitsausweis jederzeit Zugang zu den Einrichtungen gehabt, die alle Subunternehmer der Y Ltd. nutzen durften. Die Nutzung der Anlagen sei vertraglich zugesichert worden. Dazu zählten der Hangar, die "Library" (ein Raum mit PC-Anlagen, in dem die technischen Log-Bücher der Flugzeuge nach erfolgter Wartung vom jeweils verantwortlichen Ingenieur ausgefüllt werden), die Umkleide- und Sozialräume und das Büro der Y Ltd. im Raum 4.019. In diesem Büro sitze eine Stationsleiterin der Y Ltd., die als Ansprechpartnerin für die Ingenieure der Y Ltd. diene, die Schichtpläne erstelle, die im System der A GmbH erfassten Arbeitszeiten für die Abrechnung der geleisteten Stunden verwalte, Informationen an die Ingenieure weitergebe, Verträge mit den Ingenieuren schliesse, diese aufbewahre und Belege für Reisekosten entgegennehme und bearbeite. Somit sei der Kläger in Deutschland in einer festen Einrichtung tätig und erfülle damit die Voraussetzungen für das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates Deutschland. Weil der Kläger für die Streitjahre keine Steuererklärungen eingereicht habe, seien die Einkünfte zu schätzen. In diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, dass der Kläger andere als in dem Vertrag vom ...2008 vereinbarte Stundensätze erhalten habe; so seien zum Beispiel ... britische Pfund/Stunde in der Nachtschicht gezahlt worden. Dies ergebe sich aus den Abrechnungen der Y Ltd. gegenüber der A GmbH. Zu berücksichtigen sei auch, dass sich der Kläger ausweislich der Stundenzettel (timesheets) während des Prüfungszeitraums vom Mechaniker zum lizenzierten Ingenieur qualifiziert habe. Die Betriebseinnahmen für die Jahre 2008 bis 2012 seien anhand der Stundenaufzeichnungen auf der Grundlage der gegenüber der A GmbH abgerechneten Ingenieur- und Mechanikerleistungen des Klägers ermittelt worden; für die Jahre 2013 und 2014 hätten zum Zeitpunkt der Prüfung noch keine auswertbaren Unterlagen vorgelegen. Die Beträge seien monatlich zusammengefasst und mit dem amtlichen Kurs von britischen Pfund in Euro umgerechnet worden. Zu den Einnahmen hätten auch die "rent allowance" beziehungsweise "accomodation allowance" gehört. Dies sei ein Betrag, den die Y Ltd. üblicherweise den Ingenieuren auf ein in Deutschland geführtes Konto überwiesen habe, um die Zahlung von Miet- und Hotelkosten zu ermöglichen. Betriebsausgaben seien in Höhe von 20 % der Betriebseinnahmen zu schätzen. Dass der Kläger die erhaltenen Beträge vermutlich über seine Firma X Ltd. vereinnahmt und diese das Entgelt in Großbritannien versteuert habe, spiele für die rechtliche Beurteilung keine Rolle.
- 7 Das FA folgte der Auffassung der Steuerfahnderin, behandelte die Vergütungen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit und setzte mit den angefochtenen (Änderungs-)Bescheiden vom 27.11.2015 die Einkommensteuer fest (2008: ... €; 2009: ... €; 2010: ... €; 2011: ... €; 2012: ... €; 2013: ... €; 2014: ... €). Nach erfolglosem Einspruch gab das Sächsische Finanzgericht (FG) der dagegen erhobenen Klage mit Urteil vom 08.10.2020 - 3 K 49/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1692) unter Aufhebung der angefochtenen Bescheide statt. In der mündlichen Verhandlung hatte der Kläger auf Nachfrage des Gerichts vorgetragen, dass das ihm zur Verfügung gestellte Schließfach und der Umkleidespind zu klein seien, um sein Werkzeug darin aufzubewahren. Er führe sein Werkzeug in einer großen Kiste mit sich. Zwar sei es möglich, die Werkzeugkiste im Hangar zu belassen. Davon mache er jedoch aus Sicherheitsgründen keinen Gebrauch. Daraufhin war für das FA erklärt worden, dass an den Feststellungen der Steuerfahndung, dass das persönliche Werkzeug des Klägers in einem Schließfach untergebracht sei, nicht mehr festgehalten werde.
- 8 Das FA rügt die Verletzung materiellen und formellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

10 Die Beigeladene hat sich nicht geäußert und keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft die Voraussetzungen für das Vorliegen einer inländischen festen Einrichtung abgelehnt; die dort erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) beziehungsweise aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht, da das inländische Besteuerungsrecht durch das jeweilige --im Zeitablauf der Streitjahre jeweils geltende-- Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) nicht ausgeschlossen ist.
- 12 1. Der Kläger ist in den Streitjahren in Deutschland nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 EStG mit Blick auf den inländischen Wohnsitz (§ 8 AO) unbeschränkt steuerpflichtig.
- 13 2. Der Kläger ist Zurechnungssubjekt der mittels der vertraglichen Vereinbarung vom ...2008 ("Freelancer Contract") erzielten Einkünfte, die als gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Flugzeugmechaniker) beziehungsweise als freiberufliche Einkünfte im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Flugzeugingenieur) zu qualifizieren sind; wegen der streitfallbezogen nicht zum Nachteil des Klägers reichenden Rechtsfolgen kommt es auf den Zeitpunkt der vom FG nicht festgestellten Weiterqualifizierung des Klägers entsprechend dem Berufsbild des Ingenieurs nicht an.
- 14 a) Im angefochtenen Urteil wurden die Einkünfte dem Kläger zugerechnet, da Anhaltspunkte dafür fehlen würden, dass der Kläger in einem Dienstverhältnis zur Beigeladenen gestanden habe (kein entsprechender Arbeitsvertrag; nach den Steuererklärungen der Beigeladenen für die Jahre 2009 bis 2011 keine Gehaltszahlungen an den Kläger für seine Tätigkeit als Flugzeugingenieur). Außerdem sei der Kläger Vertragspartner des Vertrags vom ...2008 (optische Gestaltung des Vertrags; Unterzeichnung durch den Kläger ohne auf die Beigeladene hinweisenden Funktionszusatz; Vertragsinhalt mit auf eine natürliche Person als Vertragspartner abzielenden Regelungen zu unter anderem Entgeltzahlungen im Krankheitsfall, Arbeitsunfähigkeit, Jahresurlaub). Eine Rechnungstellung gegenüber der Y Ltd. durch die Beigeladene hindere nicht; es handele sich um eine Abrechnung durch eine dritte Person, die die Einkünftezurechnung nicht beeinflusse. Im Übrigen liege bei einer Zwischenschaltung einer Gesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ein Rechtsmissbrauch im Sinne des § 42 AO vor, da wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Zwischenschaltung fehlen würden und die Beigeladene keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalte (sogenannte Briefkastenfirma ohne eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Feststellungen der Steuerfahndung).
- 15 b) Die dagegen erhobenen Einwendungen des Klägers haben keinen Erfolg. Das FG hat den Vertragsinhalt rechtsfehlerfrei auf der Grundlage des auf eine natürliche Person bezogenen Wortlauts der Vereinbarung dahin gewürdigt, dass der Kläger die im Vertrag vereinbarte Leistung (Wartungsarbeiten auf der Grundlage der nur dem Kläger persönlich zustehenden Wartungslizenz) als vertragliche Hauptleistung schuldet und dass eine davon abweichende Rechnungstellung (als Rechnungstellung durch Dritte auf Veranlassung des Klägers) eine Zurechnung nicht hindere. Diese einzelfallbezogene Würdigung des konkreten Vertragsinhalts --die von einer abweichenden Darstellung des Klägers als Director der Beigeladenen zu einem "wirklichen Willen" der Vertragsparteien unabhängig wäre-- ist schlüssig und bindet den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

- 16 Ob bei anderer Würdigung die Voraussetzungen eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) vorliegen würden, ist auf dieser Grundlage nicht entscheidungserheblich. Dass das FA in den Folgejahren (nach einer Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen des Klägers nach Deutschland) nach dem Vortrag des Klägers die Einkünftezurechnung abweichend bewerte, berührt nach dem Prinzip der sogenannten Abschnittsbesteuerung --das heißt einer Pflicht zur jeweils eigenständigen Prüfung und Würdigung der Besteuerungsgrundlagen in jedem Besteuerungszeitraum-- die Streitjahre nicht.
- 17 3. Die Besteuerung in Deutschland ist nicht durch Maßgaben des in den Streitjahren jeweils geltenden DBA --dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26.11.1964 (BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23.03.1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140), DBA-Großbritannien 1964/1970, beziehungsweise ab dem 01.01.2011 dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30.03.2010 (BGBl II 2010, 1334, BStBl I 2011, 470), DBA-Großbritannien 2010-- gehindert (siehe zum jeweiligen zeitlichen Anwendungsbereich der DBA Art. 32 Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb DBA-Großbritannien 2010; Beckmann in Wassermeyer Großbritannien Vor Art. 1 Rz 2). Denn nach Art. XI Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 werden Einkünfte, die eine in einem der Gebiete ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Gebiet besteuert, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Gebiet regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt - in diesem Fall kann der Teil der Einkünfte, der dieser Einrichtung zuzurechnen ist, in dem anderen Gebiet besteuert werden (Art. XI Abs. 1 Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970). An dieser Rechtslage hat sich durch das nachfolgende DBA nichts geändert (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA-Großbritannien 2010). Entsprechendes gilt mit Blick auf das Vorliegen einer Betriebsstätte für den Zeitraum, in dem die Einkünfte als gewerblich zu qualifizieren sind.
- 18 a) Der Kläger fällt in den subjektiven Anwendungsbereich des jeweiligen DBA-Großbritannien, da er (neben seinem Wohnsitz in Deutschland) einen Wohnsitz in Großbritannien hatte, wobei alle Beteiligten davon ausgehen, dass er dort abkommensrechtlich ansässig war, weil er zur dortigen Wohnstätte die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (den Mittelpunkt der Lebensinteressen) hatte (siehe zur Entscheidungssituation bei Doppelansässigkeit Art. II Abs. 1 Buchst. h Unterabs. ii Doppelbuchst. aa Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 beziehungsweise Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 2010).
- 19 b) Die Besteuerung in Deutschland ist abkommensrechtlich nicht gehindert, da die vom Kläger erzielten Tätigkeitseinkünfte durch Nutzung einer ihm in Deutschland regelmäßig zur Verfügung stehenden festen Einrichtung beziehungsweise einer Betriebsstätte erzielt wurden.
- 20 aa) Das in Art. XI Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 verwendete (aber nicht ausdrücklich definierte) Tatbestandsmerkmal der festen Einrichtung korrespondiert mit dem dort definierten Betriebsstättenbegriff (Art. II Abs. 1 Buchst. I DBA-Großbritannien 1964/1970; s. allgemein z.B. Senatsurteil vom 28.06.2006 - I R 92/05, BFHE 214, 295, BStBl II 2007, 100) -- für die späteren Streitjahre siehe Art. 5 DBA-Großbritannien 2010-- und der auf eine "feste Geschäftseinrichtung" bezogenen Begrifflichkeit des § 12 Satz 1 AO (s. z.B. allgemein Senatsurteil vom 03.02.1993 - I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12).
- 21 Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 AO eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (z.B. Senatsurteil vom

03.02.1993 - I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; BFH-Urteil vom 23.03.2022 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844, jeweils m.w.N.; zur Deutung als "Ständigkeit der von einem bestimmten Ort aus ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit" s. Wassermeyer in Drenseck/Seer [Hrsg.], Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, S. 589, 594 ff.). Für die nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht ist grundsätzlich erforderlich, dass der Unternehmer eine Rechtsposition innehat, die ihm nicht ohne Weiteres entzogen werden kann ("selbständiger Nutzungsanspruch"). Es reichen weder eine tatsächliche Mitbenutzung noch die bloße Berechtigung der Nutzung im Interesse eines anderen sowie eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit aus (Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a aa; BFH-Urteil vom 23.03.22 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844); allerdings muss die Verfügungsmacht keine alleinige sein (z.B. BFH-Urteil vom 18.03.2009 - III R 2/06, BFH/NV 2009, 1457). Darüber hinaus muss die Einrichtung oder Anlage der Tätigkeit unmittelbar dienen (BFH-Urteil vom 23.03.2022 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844). Dazu muss dort eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt werden und sich in der Bindung eine gewisse "Verwurzelung" (im Sinne einer örtlichen Verfestigung, s. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 49 Rz 13) des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrücken (Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a bb; BFH-Urteil vom 23.03.2022 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844; s.a. z.B. Lühn, Betriebs-Berater --BB-- 2009, 700; Beduhn/Staudler, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2019, 561; Töben/Schrepp, Deutsches Steuerrecht 2023, 305, 308 ff., jeweils m.w.N.).

- 22 bb) Im angefochtenen Urteil wurden diese Voraussetzungen mit Blick auf die von der Y Ltd. angemieteten Räume oder die zur Verfügung gestellten Flächen der A GmbH als nicht erfüllt angesehen. Der Kläger habe vertragszweckbezogen zu vorgegebenen Zeiten die durch die Y Ltd. angemieteten Räume und die Flächen der A GmbH, auf denen die Flugzeuge geparkt waren (Hangar), aufgesucht und dort entsprechende Wartungsleistungen erbracht. Sein Werkzeug habe er jeweils mitgeführt. Gegenstände seines Unternehmens (Werkzeuge) seien weder in den von der Y Ltd. angemieteten Räumen noch auf den Flächen der A GmbH verblieben. Allein das "Sichaufhalten und Tätigwerden" mit eigenem Werkzeug in fremden Räumlichkeiten, um Arbeiten zu verrichten, reiche nicht aus. Insbesondere fehle es an der geforderten "Verwurzelung" des klägerischen Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der Tätigkeit. So hätten sich in den angemieteten Räumlichkeiten der Y Ltd. beziehungsweise auf den Flächen der A GmbH keine Vorrichtungen befunden, über die der Kläger Verfügungsmacht hatte und die für die Erfüllung der vertraglich geschuldeten Tätigkeit erforderlich waren. Soweit der Kläger die Ergebnisse der Flugzeugwartung beziehungsweise die Freigabe von Flugzeugen in Computer, die in den angemieteten Räumlichkeiten der Y Ltd. aufgestellt waren, eingegeben habe, handele es sich nicht um einen dem Kläger zugewiesenen Arbeitsplatz, über den er verfügen konnte, da dieser Platz während der Abwesenheit des Klägers nicht für ihn vorgehalten worden sei. Die Verfügungsmacht über ein Schließfach und einen Kleiderspind reiche nicht aus, da diese Vorrichtungen allein der Aufbewahrung privater Gegenstände gedient hätten, ohne dass sich betrieblicher Bezug daraus herleiten lasse. Da letztlich entscheidend sei, dass eine bestimmte selbständige unternehmerische Tätigkeit durch eine Geschäftseinrichtung ausgeübt werde, genüge die Möglichkeit, private Gegenstände während der ausgeübten Tätigkeit diebstahlsicher aufzubewahren, diesem Erfordernis nicht, da die Einrichtung in diesem Fall nicht unmittelbar dem Unternehmen diene.
- 23 cc) Dieser Würdigung im angefochtenen Urteil, die offenkundig davon beeinflusst ist, dass der Senat in seinem Beschluss vom 09.01.2019 - I B 138/17 (BFH/NV 2019, 681) ausgeführt hat, "ein Schließfach, das einem als Subunternehmer mit der Wartung von Flugzeugen befassten Ingenieur zur Aufbewahrung der von ihm zu stellenden Werkzeuge zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht, ist eine feste Einrichtung i.S. von Art. XI Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970", während im Streitfall eine solche Aufbewahrung der Wartungswerkzeuge im Schließfach/Spind nicht vorgelegen hat (s.a. Büchter-Hole, EFG 2021, 1695, 1696), ist nicht zu folgen.
- 24 Eine Verfügungsmacht des Klägers im Sinne einer Nutzungsmöglichkeit über die im Zusammenhang mit der Leistungserbringung unerlässlichen Räumlichkeiten (Hangar, Computerraum, Ver-

waltungs-/Aufenthalts- und Umkleideraum) hat jedenfalls mittelbar (und abgeleitet aus der Vereinbarung zwischen der A GmbH und der Y Ltd. und darauf aufbauend aus der "Freelancer-Vereinbarung" vom ...2008) als unabdingbare Voraussetzung seiner Tätigkeit bestanden; dass die Verfügungsmacht keine alleinige war und dass sie hätte entzogen werden können (auch durch Umstände des Hauptauftragsverhältnisses veranlasst, auf die der Kläger keinen Einfluss hatte), beeinträchtigt seine Position für die Dauer der noch nicht aufgekündigten Vereinbarung (auch wenn nur das Betreten zur Leistungserbringung gestattet sein sollte) ebenso wenig wie eine (fremde) Sicherheitskontrolle beim Betreten des Geländes. Darüber hinaus fehlt es im Streitfall auch nicht an der durch die Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen bei Geschäftseinrichtungen (nach den Feststellungen des FG im Streitfall: Spind und Schließfach) vermittelten ortsbezogenen "Verwurzelung" des Unternehmens des Klägers mit dieser Örtlichkeit (in der Ausgangslage ähnlich FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14.10.2021 - 3 K 589/19, EFG 2022, 88 ["Schreibtisch zur Mitbenutzung und ein Standcontainer zur alleinigen Nutzung"], anhängige Revision BFH I R 47/21; wohl a.A. Kutac/Porebski, Finanz-Rundschau --FR-- 2022, 202, 208 ff.; jedenfalls zweifelnd Kudert/Porebski, Praxis Internationale Steuerberatung --PIStB-- 2019, 338), die auch den entscheidungserheblichen Unterschied zur Sachverhaltskonstellation im Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922 (Gemeinschaftsräume für sämtliches Reinigungspersonal ohne unternehmensbezogene Zuordnung) und zur Anknüpfung an eine "bloße physische Präsenz" (im Sinne einer "(unechten) Dienstleistungsbetriebsstätte" - s. z.B. Stuffer in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Festgabe zum 75. Geburtstag von Franz Wassermeyer, 2015, Nr. 22 Rz 5) begründet.

- 25 Dabei ist zu beachten, dass die zwischen den Beteiligten einvernehmliche Feststellung, dass der Kläger in dem ihm persönlich zugewiesenen Schließfach sein Werkzeug nicht aufbewahrt hat (wobei dieser Umstand vom FG auch auf den Spind bezogen wurde, so dass ausdrücklich eine gegenteilige Feststellung zur Sachlage in dem Fall, der dem Urteil des Sächsischen FG vom 30.11.2017 - 1 K 123/17, FR 2020, 1009 [mit darauffolgendem Senatsbeschluss im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren vom 09.01.2019 - I B 138/17, BFH/NV 2019, 681] zu Grunde lag, vorliegt), eine betriebsbezogene Nutzung des personenbezogenen Spinds (Aufbewahren der Arbeitskleidung und dem Arbeitsschutz dienender Gegenstände außerhalb der konkreten Einsatzzeiten des Klägers) denkgesetzlich nicht ausschließt. Vielmehr ist der Spind auf der Grundlage betriebsbezogener Erfordernisse dazu geeignet und bestimmt, die private Kleidung während der Einsatzzeit und die Arbeitskleidung des Klägers außerhalb der Einsatzzeit aufzubewahren (Entsprechendes gilt für private Gegenstände und das Schließfach). Dies entwertet die Schlussfolgerung des FG ("Vorrichtungen dienen allein der Aufbewahrung privater Gegenstände") vollen Umfangs, so dass insoweit keine Bindungswirkung im Revisionsverfahren bestehen kann. Auch wenn die Werkzeuge nach dem jeweiligen Abschluss der Tätigkeit nicht "am Ort" deponiert gewesen sein sollten, ist damit nur ein Teil der der Tätigkeit dienenden (und eine ordnungsgemäße Ausübung nach den gerichtsbekannt geltenden Arbeitsschutzvorschriften ermöglichenden) unerlässlichen Arbeitsmittel angesprochen. Für die Entscheidung des Streitfalls kommt es deshalb nicht darauf an, ob die "Verwurzelung" --wie vom FG offensichtlich angenommen (Hinweis auf eine Aufbewahrung "privater Gegenstände" während der Arbeitszeit)-- im Rahmen der anzustellenden Gesamtwürdigung nur durch Komponenten vermittelt wird, die einen unmittelbaren Leistungsbezug aufweisen (s. insoweit offen gelassen bei Beduhn/Staudler, IStR 2019, 561, 568; eher ablehnend Drüen in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz 41; für eine solche Bedingung aber wohl Kutac/Porebski, FR 2022, 202, 210). Im Rahmen einer solchen Gesamtwürdigung war im Übrigen auch zu berücksichtigen, dass nach Auskunft des Klägers in der mündlichen Verhandlung vor dem FG zumindest die Möglichkeit bestanden hat, die persönliche Werkzeugkiste im Hangar zu deponieren.
- 26 dd) Entgegen der Ansicht des Klägers stehen diesem Ergebnis die Anforderungen des DBA-Begriffs der Betriebsstätte nicht entgegen. Denn es liegen --wenn diese Kriterien uneingeschränkt auf die Situation der Ausübung freiberuflicher Tätigkeit und den Umstand einer "festen Einrichtung" übertragbar sein sollten-- keine als Rückausnahme anzusehenden Funktionen untergeordneter Art vor; insoweit bleibt der klägerische Hinweis (s.a. Lühn, BB 2009, 700, 703) auf "eine Nutzung ausschließlich zur Lagerung ... von Gütern" im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. iii Doppelbuchst. aa DBA-Großbritannien 1964/1970 beziehungsweise Art. 5 Abs. 4 Buchst. a DBA-Großbritannien 2010 durch das Vorhandensein eines "Warenlagers" bei der Aufbewahrung von Gegenständen, die zur Leistungserbringung verwendet werden, und auf eine "ausschließliche Unterhaltung für andere Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder Hilfstätig-

keiten darstellen" im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. iii Doppelbuchst. ee DBA-Großbritannien 1964/1970 beziehungsweise Art. 5 Abs. 4 Buchst. e DBA-Großbritannien 2010 ohne Erfolg. Denn die Gesamtsituation der (Mit-)Verfügungsmacht und der "Verwurzelung" an diesem Ort der Leistungserbringung entspricht der unmittelbaren unternehmerischen Tätigkeitsausübung des Klägers ("Haupttätigkeit").

- 27 4. Die Höhe der (vom FA wegen der Nichtabgabe von Steuererklärungen nach § 162 Abs. 1 AO geschätzten) Besteuerungsgrundlagen nach einer "betriebsstättenbezogenen Einkünftezuordnung" (s. insoweit z.B. Kudert/Porebski, PStB 2019, 338, 343 f.) steht nicht im Streit, so dass weitere Erörterungen entbehrlich sind.
- 28 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, 3 FGO; Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO).

© Ein Service des Bundesministeriums der Justiz
sowie des Bundesamts für Justiz - <https://www.rechtsprechung-im-internet.de>

EAS 3448, Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA-Malta

Gehört eine Person, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und auch iSd [DBA-Malta](#) ansässig ist, dem Flugpersonal einer Fluggesellschaft an, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in Malta befindet, stellt sich die Frage, ob deren Gehälter im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden dürfen.

Gemäß [Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta](#) dürfen, ungeachtet der Absätze 1 und 2 des [Art. 15 DBA-Malta](#), Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Die Bestimmung erlaubt somit die Besteuerung in jenem Staat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Fluggesellschaft befindet (Malta), allerdings nicht in ausschließlicher Weise, wie dies bei Verwendung des Wortes „nur“ der Fall wäre. [Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta](#) schränkt daher den Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates des Flugpersonals (Österreich) nicht ein und Einkünfte dieser Art können auch im Ansässigkeitsstaat des Flugpersonals (Österreich) besteuert werden.

[Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta](#) sieht als Grundnorm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anwendung der Befreiungsmethode vor, bezieht sich jedoch explizit nur auf jene Fälle, in denen die Verteilungsnormen des [DBA-Malta](#) Österreich (als Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht entzieht. Dies ist durch das Wort „nur“ in [Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta](#) zum Ausdruck gebracht. Somit findet Art. 23 Abs. 1 in Bezug auf die von [Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta](#) erfassten Einkünfte keine Anwendung. Die in [Art. 23 Abs. 2 DBA-Malta](#) vorgesehene Anrechnungsmethode findet ebenso wenig Anwendung, da ein Verweis auf [Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta](#) in der Auflistung der im Quellenstaat steuerpflichtigen Einkünfte fehlt.

Im Ergebnis wird dem Wortlaut des Abkommens nach das Besteuerungsrecht Österreichs weder auf Ebene der Verteilungsnormen ([Art. 15 Abs. 3](#) iVm [Art. 15 Abs. 1 DBA-Malta](#))

noch auf Ebene des Methodenartikels ([Art. 23 Abs. 1 und Abs. 2](#) iVm [Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta](#)) eingeschränkt.

Im Wege einer teleologischen Auslegung des [Art. 23 DBA-Malta](#) kann jedoch die Anrechnungsmethode auch für Einkünfte iSd [Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta](#) angewendet werden, um damit dem Ziel und Zweck des Abkommens gerecht zu werden. Dieses Ergebnis wird auch auf die durch das [MLI](#) abgeänderte Präambel des [DBA-Malta](#) gestützt, die als Ziel dieses Abkommens explizit nicht nur die Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern auch die Notwendigkeit der Vermeidung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorsieht. Dementsprechend ist der auszulegenden DBA-Bestimmung unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht. Sind zwei Auslegungsvarianten des Doppelbesteuerungsabkommens möglich, so ist jener der Vorzug zu geben, die den Eintritt von Doppelbesteuerung oder ungerechtfertigter Doppelnichtbesteuerung beseitigt.

Darüber hinaus kann die Anwendung der in [Art. 2 Abs. 5 DBA-Malta](#) vorgesehenen „Remittance-base-Klausel“ nicht ausgeschlossen werden, wobei es sich hier aus Sicht des BMF um eine Sachverhaltsfrage handelt, die im Einzelfall der Beurteilung des zuständigen Finanzamts obliegt.

Bundesministerium für Finanzen, 17. November 2023



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des C K in S, vertreten durch Univ.-Prof. Dr. Christoph Urtz, Rechtsanwalt in 1020 Wien, Scherzergasse 6/4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. August 2018, Zl. RV/6100764/2016, betreffend Einkommensteuer 2014, 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 Der Revisionswerber führte - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - einen Gastgewerbebetrieb (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988) und hatte mit einer Versicherungsgesellschaft diesbezüglich diverse Versicherungsverträge abgeschlossen (Feuerversicherung ua, Gewerbeversicherung).
- 2 Im Mai 2014 ereignete sich ein Brand, der Teile des Gebäudes und des Inventars beschädigte. Laut sachverständiger Schadensbeschreibung kam es zu einer Teilschädigung der Dachkonstruktion, einer Totalschädigung des Hauptgeschosses, einer Durchnässung und Rauchgasbeaufschlagung des Untergeschosses sowie zum Löschwassereintritt im Bereich des Lagers im Kellergeschoss.
- 3 Nach dem Brand wurde der Gastgewerbebetrieb neben dem Brandgebäude in einem Provisorium mit einem Zelt und Containern weitergeführt. Bezüglich des Brandschadens einigte sich der Revisionswerber mit der Versicherung auf eine pauschale Entschädigung in Höhe von 400.000 € ohne Verpflichtung zum





Wiederaufbau des Gebäudes. Die Zahlungen erfolgten am 1. Juni 2014 in Höhe von 50.000 € und am 5. Dezember 2014 in Höhe von 350.000 €.

- 4 Mit Kaufvertrag vom 20. Juli 2015 verkaufte der Revisionswerber die 784 m² große Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Objekt samt Inventar.
- 5 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2014 wurde die vom Revisionswerber anteilig dem Gebäude zugeordnete Versicherungsentschädigung in Höhe von 304.000 € um den entsprechenden Betrag des Buchwertes des Gebäudes vermindert und die Differenz in Höhe von 243.967,95 € mit dem besonderen Steuersatz von 25% versteuert. Als Begründung führte der Revisionswerber an, dass die Versicherungsvergütung für das Gebäude bereits 2014 einen Teil des Veräußerungserlöses darstelle.
- 6 Die im Jahr 2016 beim Revisionswerber für das Veranlagungsjahr 2014 durchgeführte Außenprüfung kam in der Folge jedoch zum Ergebnis, dass mit der Versicherungszahlung keine Vermögensübertragung einhergehe, weshalb keine Einkünfte aus der Veräußerung eines Grundstückes, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen.
- 7 Unter Zugrundelegung dieses Ergebnisses der abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2014.
- 8 Im angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die daraufhin vom Revisionswerber erhobene Beschwerde - nach dem Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung und Erhebung eines Vorlageantrags - ab. Begründend führte es aus, Anwendungsvoraussetzung des § 30a EStG 1988 sei - abgesehen vom Tatbestand der Entnahme oder Zuschreibung - die Veräußerung von Grundstücken. Veräußerung sei jedes entgeltliche Rechtsgeschäft und bedinge wechselseitig eine Übertragung eines Grundstückes im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes und eine Anschaffung auf Seiten des Übernehmers des Grundstückes. Anschaffung und Veräußerung seien korrespondierende Begriffe; der Veräußerung beim Verkäufer entspreche die Anschaffung beim Erwerber. Die Vereinbarungen müssten auf die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück gerichtet sein. Demgegenüber seien die Zerstörung oder der Untergang (totaler Wertverlust)



eines Wirtschaftsgutes keine Veräußerung. Eine Entschädigung sei einer Veräußerung nicht gleichzustellen, ebenso wenig wie der Begriff Zerstörung etwas mit Veräußerung zu tun habe.

- 9 Mit Eingabe vom 11. August 2016 habe der Revisionswerber dem Finanzamt mitgeteilt, dass bis Ende des Veranlagungszeitraumes 2014 die Entscheidung noch nicht gefallen gewesen sei, ob er die Brandruine entsorgen und wieder eine Baulichkeit errichten und einrichten oder aber das Grundstück verkaufen werde. Tatsächlich sei der Gasthausbetrieb dann in einem durch die Stadtgemeinde bewilligten Bauprovisorium in Form eines Zeltes bis über die Sommersaison 2015 hinaus weitergeführt worden. Die befristete Baubewilligung für das Provisorium sei erstmals über ein Ansuchen des Revisionswerbers vom 28. Mai 2014 bescheidmäßig für den Zeitraum 17. November 2014 bis 31. März 2015 und in der Folge über ein weiteres Ansuchen vom 30. April 2015 für den Zeitraum 1. Mai 2015 bis 31. Oktober 2015 bewilligt worden. Die letzten Umsätze seien laut Registrierkassenabrechnung am 4. Oktober 2015 erwirtschaftet worden. Der gastronomische Betrieb sei danach im Zeitraum bis Dezember 2015 eingestellt worden. Mit Eingabe vom 21. Dezember 2015 habe der Revisionswerber dem Finanzamt schließlich die Aufgabe seines Gastgewerbebetriebes zum 31. Dezember 2015 mitgeteilt. Die Veräußerung der Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Gasthaus sei mit Kaufvertrag vom 20. Juli 2015 um einen Pauschalkaufpreis von 175.020 € erfolgt.
- 10 Durch den Erhalt der Versicherungsentschädigung sei kein Eigentumsübergang erfolgt. Weder habe eine Übertragung von zivilrechtlichem noch von wirtschaftlichem Eigentum stattgefunden. Vielmehr seien nach dem Brandunglück die notwendigen Instandsetzungsarbeiten getätigt, die für die Sanierung des zerstörten Gasthauses erforderlichen Planungen in Ausarbeitung gegeben und die Genehmigungsverfahren bei der Gemeinde eingeleitet worden. Darüber hinaus seien nach dem Brand in einem eigens bewilligten Provisorium weiterhin Umsätze getätigt worden, und zwar sogar noch in der Sommersaison 2014, in der Wintersaison 2014/2015 und schließlich in der Sommersaison 2015 und darüber hinaus. Nach der Eingabe des



Revisionswerbers vom 14. Februar 2018 sei dabei im Vergleich zu den Betriebsergebnissen der Vorjahre nicht einmal ein ins Gewicht fallender Betriebsunterbrechungsschaden eingetreten. Im Juli 2015 sei schließlich der Verkauf der Liegenschaft mit dem durch den Brand schwer geschädigten Gebäude erfolgt. Damit seien Grund und Boden samt Gebäude erst auf Grund des angeführten Kaufvertrages durch einen Veräußerungsvorgang im Jahr 2015 aus dem Betriebsvermögen des Revisionswerbers ausgeschieden.

- 11 Die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% habe gemäß § 30a Abs. 3 EStG 1988 - taxativ aufgezählt - das Vorliegen betrieblicher Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken (Abs. 3) zur Voraussetzung. Die vom Revisionswerber vertretene Meinung, dass im Zusammenhang mit Betriebsgebäuden der besondere Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 generell bei jeder Form der Realisierung von stillen Reserven anzuwenden sei, finde im Gesetz keine Deckung. Auch gehe ein Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 3862, 3863) ins Leere, weil diese Ausführungen nicht zu § 30a, sondern zu § 12 EStG 1988 ergangen seien, und nur die Gesetzesbestimmung des § 12 EStG 1988 - nicht aber die des § 30a EStG 1988 - auf „ein Ausscheiden infolge höherer Gewalt“ abstelle.
- 12 Im Gegensatz zur Ablösezahlung für die Aufgabe einer zunächst vereinbarten Duldung eines von der Verkäuferin zurückbehaltenen lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnrechts an einer Wohneinheit (Hinweis auf BFG vom 18.8.2017, RV/5101768/2014) könne die gegenständliche Versicherungsleistung zudem nicht als Bestandteil des korrigierten Kaufpreises des Liegenschaftskäufers für die Übertragung des Vermögenswertes „Liegenschaft“ verstanden werden. Im Revisionsfall habe der Revisionswerber mit der Versicherungsgesellschaft einen Versicherungsvertrag geschlossen. Gemäß § 1 Abs. 1 Versicherungsvertragsgesetz 1958 sei der Versicherer verpflichtet, dem Versicherungsnehmer den durch den Eintritt des Versicherungsfalles verursachten Vermögensschaden nach Maßgabe des Vertrages zu ersetzen. Ein Versicherungsvertrag bewirke somit im Gegensatz zu einem Kaufvertrag keinen Eigentumsübergang.



- 13 Dass das wirtschaftliche Eigentum schon früher an die Erwerberin übertragen worden wäre, sei durch die Aktenlage nicht gedeckt. Auch der bereits vor der Brandkatastrophe am 21. Februar 2014 erteilte Immobilienverkaufs-Vermittlungsauftrag lasse nur die Absicht des Revisionswerbers erkennen, das Objekt bei passender Gelegenheit zu veräußern. Tatsächlich seien konkrete Geschäftsanbahnungen zu keinem Zeitpunkt behauptet oder gar belegt. Vielmehr lasse die Aktenlage unbedenklich den Schluss zu, dass der Revisionswerber sogar nach Eintritt des Brandschadens alle Hebel in Bewegung gesetzt habe, um durch Beantragung der notwendigen Genehmigungsverfahren den Geschäftsbetrieb fortzuführen. Geplant sei nach eigenen Angaben auch eine Einschränkung der Gastronomie zugunsten einer Appartementvermietung gewesen, wofür Einreichpläne noch im August 2014 bei der Gemeinde abgegeben und lediglich wegen voraussichtlicher Kostenüberschreitung wieder zurückgezogen worden seien.
- 14 Das BFG habe im Übrigen vom Revisionswerber mehrfach erfolglos mittels Vorhalts Unterlagen angefordert, die Aufschluss über die konkrete betragsmäßige Zuordnung der Entschädigungszahlung durch die Versicherungsgesellschaft auf die Bereiche Gebäude, Inventar und Betriebsunterbrechung geben sollten. Dass diesem Begehren durch den Revisionswerber nicht Folge geleistet und tatsächlich nur eine schriftliche Bestätigung über die Auszahlung eines Gesamtbetrages von 400.000 € übermittelt worden sei, bleibe letztendlich ohne Entscheidungsrelevanz, weil die pauschale Abfindung aus der betrieblichen Feuerversicherung mit einem Gesamtbetrag von 400.000 € als Entschädigung für den eingetretenen Schaden sowohl am Gebäude und Inventar als auch für den eventuell eingetretenen Schaden infolge eingetretener Unterbrechung des Geschäftsbetriebes insgesamt zu betrieblichen Einnahmen im Jahr 2014 führe, die der Tarifbesteuerung unterlägen.
- 15 Der Revisionswerber habe im Jahr 2014 sohin keine betrieblichen Einkünfte aus der Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme von Grundstücken erzielt. Der besondere Steuersatz von 25% gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 habe daher nicht zur Anwendung gelangen können.



- 16 Die Revision ließ das BFG nicht zu, weil es sich aus der Systematik der betrieblichen Einkünfte und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ergebe, dass die Ersatzleistung der eigenen Sachversicherung stets steuererheblich sei, wenn das betreffende Vermögen dem jeweiligen Betrieb zuzuordnen sei. Die zwingende Voraussetzung des Vorliegens eines Veräußerungsvorganges, der Zuschreibung oder Entnahme von Grundstücken für die Anwendung des besonderen Steuersatzes des § 30a Abs. 1 EStG 1988 ergebe sich hingegen unmittelbar aus der Gesetzesbestimmung des § 30a Abs. 3 EStG 1988.
- 17 Gegen dieses Erkenntnis erhob der Revisionswerber zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof.
- 18 Mit Beschluss vom 23. September 2019, E 3559/2018-16, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.
- 19 Daraufhin erhob der Revisionswerber die vorliegende außerordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit führte er insbesondere aus, dass es zur Frage, ob erhaltene Versicherungsentschädigungen (Versicherungsleistungen) für Grundstücke dem besonderen Steuersatz oder dem progressiven Einkommensteuertarif unterlägen, weder für die im Streitjahr anwendbare Rechtslage (insbesondere § 30a Abs. 1 und Abs. 3 EStG 1988 idF l. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sowie AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012), die einen besonderen Steuersatz von 25% vorgesehen habe, noch für die aktuelle Rechtslage, die einen besonderen Steuersatz von 30% vorsehe, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gebe. Auch zur Auslegung des Entnahmebegriffes in § 30a Abs. 3 EStG 1988 fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.
- 20 In der Revision wird außerdem geltend gemacht, dass die erhaltene Versicherungsleistung gar nicht steuerpflichtig sei. Auch dazu liege keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vor, weil die vorhandene Rechtsprechung zur Steuerpflicht von Versicherungsleistungen, auf die sich das BFG stütze, noch vor der im Streitjahr bestehenden Rechtslage ergangen sei



und daher noch gar nicht die neu geschaffene Systematik des EStG 1988 habe berücksichtigen können, die sich durch Einführung des besonderen Steuersatzes (für die Veräußerung von Grundstücken, aber auch für Kapitalvermögen) ergeben habe.

21 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

22 Die Revision ist zulässig und begründet.

23 Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2012) sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

24 § 30a Abs. 1 EStG 1988 sieht für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen einen besonderen Steuersatz vor, wobei nach Abs. 2 leg. cit. auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden kann (Regelbesteuerungsoption).

25 Gemäß § 30a Abs. 3 erster Satz EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2012) gelten § 30a Abs. 1 und 2 EStG 1988 „auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken“.

26 Zwar weist das BFG zu Recht darauf hin, dass nach dem Wortlaut des § 30a EStG 1988 die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% auf die revisionsgegenständlichen betrieblichen Einkünfte das Vorliegen solcher Einkünfte „aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken“ zur Voraussetzung habe.

27 Allerdings ist diese Wortfolge vor der Teleologie der Neuordnung der einkommensteuerlichen Behandlung der Immobilienveräußerung zu interpretieren.

28 Diese Neuordnung (Ausdehnung der Steuerpflicht auf sämtliche Vorgänge, Selbstberechnung einer Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter; Steuersatz von 25%) erfolgte mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage





(1680 BlgNR 24. GP 10) wurde dabei zum besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen Folgendes ausgeführt:

„In § 30a soll ein besonderer Steuersatz für Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 verankert werden. Dieser besondere Steuersatz beträgt ebenso wie bei Kapitalerträgen und Substanzgewinnen aus Kapitalanlagen 25%. Damit soll einerseits eine Gleichbehandlung beider Kapitalveranlagungsformen hergestellt und andererseits die schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgedeckt werden. Außerdem wird durch einen niedrigeren Tarif auch die Inflationswirkung pauschal abgedeckt.“

- 29 Der neu eingeführte besondere Steuersatz sollte demnach - bei gleichzeitiger Ausdehnung der Steuerpflicht auf alle Immobilienveräußerungen und Schließen der diesbezüglichen Besteuerungslücken - eine Gleichbehandlung von Grundstücksveräußerungen mit Kapitalerträgen bzw. Substanzgewinnen aus Kapitalanlagen herstellen und „die schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven“ abfedern.
- 30 Die ErlRV zum 1. StabG 2012 betreffend die Einführung der neuen Grundstücksbesteuerung (1680 BlgNR 24. GP 12) führen weiters ua aus: *„Bei Betriebsgebäuden wirkt sich - unabhängig von der Gewinnermittlungsart - die Änderung der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen nicht auf die schon bisher bestehende uneingeschränkte Steuerhängigkeit aus. Allerdings erfolgt die Versteuerung der realisierten stillen Reserven, wie auch beim Grund und Boden, nunmehr beim Anlagevermögen grundsätzlich zum besonderen Steuersatz von 25%.“* Auch der Erhalt der Versicherungsentschädigung für die durch den Schadensfall eingetretene Entwertung des Grundstücks bewirkt die Realisierung der stillen Reserven. Aus den ErlRV 1680 BlgNR 24. GP 10 ergibt sich zudem, dass der besondere Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG die schlagartige Aufdeckung und Besteuerung hoher stiller Reserven aus Immobilien abfedern soll. Die der Grundstücksentwertung zuzurechnende (im Revisionsfall betragsmäßig noch festzustellende) Entschädigung muss daher im Analogieweg als Vorgang iSd § 30a Abs. 3 erster Satz EStG 1988 gewertet werden.
- 31 In diesem Zusammenhang ist auch auf die Regelung des § 6 Z 2 lit. d EStG 1988 zu verweisen, wonach bei betrieblichen Grundstücken iSd



§ 30 Abs. 1, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist, Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert - nach der vorrangigen Verrechnung mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebes - nur zur Hälfte (nunmehr zu 60%) ausgeglichen werden können. Dass die Teilwertabschreibung von Grundstücken des Betriebsvermögens nur zu einem Anteil (von 50% bzw. 60%) mit anderen Einkunftsteilen ausgleichbar ist, findet seine Begründung darin, dass Gewinne aus den Grundstücken bloß mit dem Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG von 25% bzw. 30% besteuert werden. Es entspricht daher der Systematik des Gesetzes, auf die Entschädigungszahlung ebenfalls den Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG anzuwenden.

- 32 Nicht im Recht ist die Revision allerdings mit der Ansicht, die erhaltene Versicherungsleistung für die Schäden am Betriebsvermögen unterliege gar nicht der Einkommensteuer. Werden aufgrund einer Sachversicherung für Gegenstände des Betriebsvermögens Versicherungsentschädigungen zur Abgeltung von an diesen Gegenständen eingetretenen Schäden gewährt, führt dies nämlich - nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 24.4.2014, 2011/15/0197, Slg 8909/F; 19.3.2002, 96/14/0087, Slg 7693/F) - zu Betriebseinnahmen.
- 33 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit (prävalierender) Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.
- 34 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 22. September 2021

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterIn *****2***** in der Beschwerdesache *****Bf.*** OG, *****Y*******, vertreten durch Dr. Alexandra Feldgrill, Rechtsanwältin, Haushamerstraße 1, 8054 Graz, über die Beschwerde vom 22. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 23. Oktober 2018, berichtigt gemäß § 293 BAO mit Bescheiden vom 25. Oktober 2018, betreffend Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Kalenderjahre 2014 bis 2016, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Oktober 2021, 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer die Streitjahre 2014 bis 2016 bei der Beschwerdeführerin (Bf) stattgefundenen Außenprüfung im Bericht vom 22.10.2018 nachstehende Feststellungen getroffen:

1. Sachverhaltsdarstellung

Der im März 2015 verstorbene Ing. *****NN***** habe ursprünglich bis 2008 eine Verpuffungsturbine entwickelt, die dann in Folge mit der Gründung einer Offenen Gesellschaft im Jahr 2009 zusammen mit *****MM***** und Dr. *****OO***** weiterentwickelt wurde und lt. Aussage des Herrn *****MM***** (vgl. Niederschrift vom 28. Juni 2018) als abgeschlossen anzusehen sei. Das Patent sei am 28. Jänner 2015 erteilt worden.

In der 13-seitigen Beschreibung der Erfindung werde eine Vision zum Nutzen von Natur, Umwelt und Mensch beschrieben.

Durch die Vorprüfung und die Nachvollziehbarkeit von tatsächlichen Ausgaben (zB Patentzahlungen) könne von einer Ernsthaftigkeit der Betätigung ausgegangen werden. Es sei aber eine Tatsache, dass seit 2009 bis zum Jahr 2018 überhaupt keine Einnahmen erzielt worden seien. Da derzeit kein Anhaltspunkt bestehe, dass in naher Zukunft Einnahmen zu erwarten seien, werde die gegenständliche Betätigung als eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993 (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 beurteilt.

Aus der Darstellung der Einkünfteentwicklung seit der Gründung im Jahr 2009 bis zum Jahresende 2016 sei ersichtlich, dass ein Gesamtverlust von € 124.211,51 erwirtschaftet worden sei, wobei bislang kein Cent an Einnahmen erzielt worden sei. Es werde auch nicht bezweifelt, dass sich die Bf um Aufträge bemühe. Da aber seit dem Jahr 2009 kein einziger Auftrag oder keine konkrete Vereinbarung abgeschlossen worden sei, stelle sich die Frage ob die Turbine den realen Marktverhältnissen entspreche. Der Markt sei offensichtlich nicht bereit, diese Erfindung zu erwerben oder Lizenzgebühren zu bezahlen. Die Verpuffungsturbine scheine, aus welchen Gründen auch immer, nicht die Resonanz zu erfahren, um tatsächlich Einnahmen zu erzielen. Erschwert werde dieser Umstand auch dadurch, dass nunmehr *****MM***** einzig und allein für eine Kooperationspartnersuche zuständig sei, da Ing. *****NN***** im Jahr 2015 verstorben und Dr. *****OO***** seit 2014 an der Gesellschaft nicht mehr beteiligt sei. Außerdem sei die Lobby von Politik und Automobilindustrie schuld daran, dass mittlerweile der Turbine keine Beachtung geschenkt werde.

2. Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO

2.1. Verlustentwicklung ab Beginn

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Verlust	-11.628,83	-17.238,61	-46.512,46	-10.248,38	-9.965,13	-25.003,60	-33.261,13	-11.053,02	
Gesamtverlust 2009-2016									-164.496,08

Ein Verhältnis von Verlusten zu Einnahmen sei deshalb nicht auszumachen, da es bis dato keine steuerbaren Umsätze gegeben habe.

2.2. Marktgerechtes Verhalten und strukturverbessernde Maßnahmen

Ein den Aussagen nach erläutertes Bemühen und der Wille die Erfindung am Markt zu platzieren sei nicht abzuspochen, doch seien nach Außen erkennbare Tätigkeiten nicht nachweisbar. Dazu fehle es an schlüssigen, konkreten Verträgen und Vereinbarungen, nämlich an solchen, in welcher Form (Lizenz, Patentnutzung, Aufwandsabfindung oder dgl.) die Kooperation vereinbart werde. Es lägen auch keine Preisangaben vor, welche Kosten nach Art des Umfanges von möglichen Partnern zu leisten seien. Ob und in welcher Höhe Einnahmen eventuell irgendwann zu lukrieren seien, werde nicht angegeben. Seit Jahren werde bislang

ausschließlich auf dieselbe Art und Weise erfolglos versucht, Partner zu finden. Somit seien keine strukturverbessernden Maßnahmen gesetzt worden.

2.3. Verlustursachen

Für den speziellen Fall von Erfindungen und Patenten lasse sich eine Prognose hinsichtlich zukünftiger Gewinne oder Verluste im Allgemeinen nicht aufstellen und sei wohl auch ungewiss, ob es jemals Einnahmen geben werde. Der bislang schon sehr lange Zeitraum ohne Verwertung der Erfindung zeige aber schon auf, dass wohl auch aus den unter 1) angeführten Gründen kein Interesse von potentiellen Partnern an der Turbine bestehe. Auch strukturverbessernde Maßnahmen seien nicht erkennbar. Im Gegenteil, Dr. ***OO*** sei 2014 aus dem Projekt ausgestiegen und somit verbleibe einzig ***MM***, um die Turbine zu vermarkten. Ideen oder Entwicklungen, um die Attraktivität zu erhöhen, seien auch nicht gemacht worden. Die Patentzahlungen seien weltweit geleistet worden, um das Patent aufrecht zu erhalten; sonstige Maßnahmen seien nicht erkennbar. Im Zuge der Befragung von ***MM*** am 28. Juni 2018 habe dieser zwar erwähnt, dass es Gespräche und Verträge gebe, ohne diese aber vorzulegen. Eine Vermittlungsvereinbarung sei vorgezeigt, aber nicht ausgehändigt worden. Wobei aus der Sicht der Betriebsprüfung eine solche Vereinbarung gar nichts aussage, denn eben in dieser Besprechung habe ***MM*** gemeint, „... bringen Sie mir einen Investor, dann bekommen Sie sofort eine Provision ...“.

3. Rechtliche Würdigung

„Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt, vor.

Das objektiv erkennbare Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinn in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (§ 2 Abs. 2 LVO).

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erzielen, insbesondere anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO zu beurteilen:

Die Regelung des § 1 Abs. 1 LVO stellt das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung. Die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Abgabepflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezeigten Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Abgabepflichtigen kommt es hierbei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das an Hand objektiver Umstände geschlossen werden kann (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124). Die Absicht, positive Ergebnisse erzielen zu „wollen“ muss daher anhand objektiver – dh. für Dritte nachvollziehbarer – Kriterien beurteilt werden.

3.1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Ursachen und Ausblick

Wie in Tz. 2.1. dargestellt wurden bis dato nur Verluste erwirtschaftet (in 8 Jahren bislang € 164.496,08), wobei auch bis dato, also schon im 10ten Jahr, keine Einnahmen vorliegen. Auch in Anbetracht der besonderen Art der Tätigkeit ist der Zeitraum so lange, dass die Wahrscheinlichkeit der Verwertung gering ist, zumal auch keine zusätzlichen Maßnahmen gesetzt wurden. Die Hoffnung besteht darin, einen Investor für Lizenzen, Patente oder Aufwandsabfindungen zu finden. Weshalb in absehbarer Zeit stattfinden soll, was bisher 10 Jahre nicht gelungen ist, wird lt. Niederschrift so beantwortet: „Es war noch nie die Zeit so reif für die Turbine wie jetzt“. Wie an anderer Stelle schon beschrieben, kann die Betriebsprüfung keine Aussage dazu treffen.

Was mit Sicherheit gesagt werden kann ist, dass die Ausgaben hinsichtlich Patentzahlungen aufrecht bleiben werden und somit wird es 2017 und 2018 aufgrund fehlender Einnahmen wieder Verluste geben. Es ist durchaus realistisch, dass sich kein Investor bzw. Partner findet, und sich somit die Verlustentwicklung weitere Jahre fortsetzt. Es gibt keine konkreten Angaben darüber ab wann es Einnahmen geben wird (auch hier der Hinweis auf Beilage 2, 2. Seite letzter Absatz).

4. Zusammenfassung

Verfügt der Abgabepflichtige über ausreichend andere Einkünfte, die es ihm erlauben, eine stets verlustbringende Tätigkeit auszuüben, stellt dies einen subjektiven Umstand dar, der in Zweifelsfällen als Indiz für das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit spricht (VwGH 29.6.1995, 93/15/0225). Für alle im Zeitraum seit Anbeginn Beteiligten trifft zu, dass diese solche ausreichend anderen Mittel zur Verfügung hatten.

Bisherige Aufwendungen betragen in 8 Jahren summiert € 164.496,60. Demgegenüber standen 0 (in Worten: null) Einnahmen. Bloße Absichten und Visionen genügen nicht, um daraus eine dauerhaft steuerlich beachtliche Tätigkeit zu begründen. Eine Prognoserechnung liegt nicht vor, wobei in der Nachbetrachtung der letzten 10 Jahre (2009-2018) gab es nur Aufwendungen

und keinerlei Einnahmen. Das Festhalten an einer offensichtlich nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung zieht deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich.

Die Tätigkeit ist objektiv nicht geeignet um einen Gesamtgewinn zu erzielen, weshalb diese gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung als Liebhabereitätigkeit einzustufen ist. Dies wird festgestellt ab dem Jahr 2014, unberührt bleiben die als Anlaufverlust anzuerkennenden Verluste der ersten 5 Jahre“ (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. Oktober 2018 und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Oktober 2018).

Gegen die unter Zugrundelegung der Prüfungsfeststellungen für die Jahre 2014 bis 2016 ergangenen Gewinnfeststellungsbescheide vom 23. Oktober 2018, gemäß § 293 BAO berichtigt mit Bescheiden vom 25. Oktober 2018, hat die Beschwerdeführerin (Bf) **Beschwerde** erhoben und in der Begründung im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Die Beschwerde richte sich dagegen, dass die in den Feststellungsbescheiden vom 23. Oktober 2018 anerkannten Provisionen, Lizenzgebühren (richtigerweise Patentgebühren) und übrigen Aufwendungen in den Berichtigungsbescheiden vom 25. Oktober 2018 infolge Qualifikation der Tätigkeit als Liebhaberei aberkannt worden sind.

Ing. ***NN*** sei im Jahr 2014 verstorben und Dr. ***OO*** sei im selben Jahr aus persönlichen Gründen aus der Gesellschaft ausgetreten. Richtig sei, dass ***NN*** ursprünglich eine Verpuffungsturbine entwickelt habe, die in weiterer Folge nach Gründung einer Offenen Gesellschaft zusammen mit ***MM*** und Dr. ***OO*** weiterentwickelt worden sei. Für diese Verpuffungsturbine seien weltweit Patente erworben worden. In diesem Zusammenhang seien seit 2009 Forschungs- und Entwicklungskosten, Provisionen und Patentgebühren sowie übrige Aufwendungen angefallen, die in den Berichtigungsbescheiden vom 25. Oktober 2018 infolge Qualifikation der Tätigkeit als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO aberkannt worden seien.

Aus nachstehenden Gründen liege keine Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vor:

1. Der Prototyp der Verpuffungsturbine sei in Zusammenarbeit von Ing. ***NN***, Dr. ***OO*** und ***MM*** bis Ende 2014 entwickelt worden. Nach 2014 seien technische Verbesserungen ausgearbeitet worden, sodass die Verpuffungsturbine mit Ende 2016 soweit fertiggestellt gewesen sei, dass mit der Vermarktung begonnen hätte werden können.

Im Jahr 2017 seien die ersten Kontakte mit geeigneten Vermittlern geknüpft worden, um die Verpuffungsturbine so aufzubereiten, dass sie für den jeweiligen Markt von Interesse gewesen sei und noch ist. In diesem Jahr wurde die zu vermittelnde Erfindung ***NNN***

(***NNNN***) im Detail nähergebracht. Es sei bekannt gewesen, dass ***NNN*** sehr gute Kontakte in den arabischen und chinesischen Raum aufweisen habe können.

Nach einigen Gesprächen und Sichtung der Entwicklungsunterlagen habe der Vermittler die Erfindung in Ägypten und Saudi Arabien vorgestellt und die Pläne übermittelt. Es sei mit ***NNN*** am 21.8.2018 ein Vermittlungsvertrag abgeschlossen worden, um seine Provisionsansprüche bei Zustandekommen des Geschäftes zu regeln. Dies sei notwendig gewesen, da der Vermittler verständlicherweise seine Interessenten vor einer schriftlichen Regelung seiner Provisionsansprüche nicht Preis geben habe wollen.

Bereits im Oktober 2018 habe es Termine in Saudi Arabien in Anwesenheit von ***NNN***, ***MM*** und MMag. ***ÜÜ***, der ua. als Übersetzer fungiert habe, gegeben. Anschließend habe sich der Vermittler nach Ägypten begeben, da eine ägyptische Firma mit Schreiben vom 16. September 2018 das konkrete Interesse an der Produktion im eigenen Land bekundet habe.

Im September habe es ferner ein Treffen mit Dr. ***ZZ***, Außenhandelsexperte und Wirtschaftsdiplomate für die GUS-Märkte gegeben. Inhalt des in der russischen Außenhandelsstelle in Wien stattgefundenen Gespräches sei die Vermarktung der Verpuffungsturbine in diversen GUS-Ländern gewesen. Da Dr. ***ZZ*** hervorragende Kontakte nach Russland aufweisen könne, habe er beabsichtigt, sich persönlich mit seinen Mittelsmännern für die erfolgreiche Vermarktung einzusetzen.

Im Zuge der Außenprüfung sei dem Betriebsprüfer die Vermittlungsvereinbarung zur Einsichtnahme vorgelegt und es sei auch versucht worden, zu kommunizieren, dass bereits intensive Vermarktungsgespräche stattfinden würden, wobei aber das Bestehen von Vermittlungsverträgen vom Betriebsprüfer nicht als tatsächliche Möglichkeit der Vermarktung angesehen worden sei.

Tatsache sei, dass sich Personen mit weltweit sehr guten Kontakten, wie ***NNN*** und Dr. ***ZZ*** der Vermittlung dieses Rechtsgeschäftes angenommen und diese Personen bereits ähnliche Geschäfte erfolgreich abgewickelt hätten. Wären sie nicht von einer zeitnahen Vermarktungsmöglichkeit überzeugt gewesen, so hätten sie ohne jeden Zweifel von einer Vermittlung Abstand genommen.

Dass die Verpuffungsturbine auf den Märkten Resonanz finde, hätte auch Dr. ***OO*** bestätigen können. Mit Schreiben vom 19. Juni 2018 habe er aber dem Betriebsprüfer mitgeteilt, dass ein etwaiges Gespräch aufgrund der Verschwiegenheitsvereinbarung nur in Anwesenheit von ***MM*** stattfinden könne. Daran habe der Betriebsprüfer offensichtlich kein Interesse gehabt, selbst wenn dieses Gespräch die tatsächlichen Möglichkeiten der Verwertbarkeit dieser Turbine aufzeigen hätte können.

2. Die Betriebsprüfung habe auch festgestellt, dass die Bf bis dato keinerlei Einnahmen erzielen habe können. Wer mit derartigen Entwicklungsarbeiten vertraut sei, wisse, dass Erfindungen dieser Größenordnung bis zur Serienreife mindestens zehn, in der Regel bis zu 15 Jahre dauerten und Millionen kosten könnten. So niedrige Forschungs- und Entwicklungskosten wie jene der Bf seien nur möglich, da an der Erfindung professionelle Spezialisten, die berechtigterweise von der möglichen Vermarktung und Gewinnerzielung der Turbine überzeugt seien, unentgeltlich mitarbeiten würden. Allgemein bekannt sei auch, dass es keine Einnahmen gebe, bis die Erfindung verkauft werde oder aufgrund vertraglicher Vereinbarungen Lizenzzahlungen erfolgen.

Der Betriebsprüfer qualifiziere die Tätigkeit nunmehr bereits seit 2014, sohin bereits nach 5-jähriger Entwicklung als Liebhaberei. Tatsache sei jedoch, dass bei dieser Art der Erfindung zumindest mit einer Vorlaufzeit von 10 Jahren gerechnet werden müsse. Angemerkt sei weiters, dass Vermarktungsgespräche bereits seit dem Jahr 2017 geführt werden würden und seit dem Jahr 2018 von einigen Ländern, insbesondere Ägypten massives Interesse an der Turbine bekundet worden sei (siehe Schreiben vom 16. September 2018).

Um den Wert der Erfindung nicht zu schmälern und sämtliche Möglichkeiten, die sich aus dieser Erfindung ergeben würden, auszuschöpfen, bedürfe es einer sorgfältigen Partnerwahl. Eine serienreife Turbine dieser Art entspreche lt. persönlicher Vorsprache bei der Luft- und Raumfahrtabteilung in Berlin einem Wert in Millionenhöhe und hätte weltweite Auswirkungen. Dies hätten auch die bisherigen Verhandlungen in Saudi Arabien und Ägypten bestätigt.

Ergänzend werde noch ausgeführt, dass dem Betriebsprüfer auch ein Businessplan für die Jahre 2018 bis 2024 vorgelegt worden sei, der aber keinen Eingang in die Niederschrift gefunden haben und auch inhaltlich nicht bewertet worden sei.

3. Gemäß § 1 Abs. 1 LVO lägen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Absatz zwei der Verordnung fallen würde. Voraussetzung sei, dass die Gewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände (§ 1 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar sei.

Aus den obigen Ausführungen sei zu entnehmen, dass es sich um eine Erfindung handle, die jedenfalls das begründete Interesse von Unternehmungen in Ägypten, Saudi Arabien und Dubai erweckt habe. Das sei auch teilweise aus Ägypten schriftlich bekundet worden.

Klar sei in diesem Zusammenhang, dass die Ingenieure dieser Länder die Möglichkeit der Vermarktung eingehend geprüft hätten, andernfalls sie ein konkretes Angebot nicht unterbreitet hätten.

Die gegenständliche Erfindung sei mit keinem am Markt befindlichen Produkt zu vergleichen, weshalb auch weltweite Patente erworben worden seien und die Bf auch die hohen Patentkosten in Kauf genommen habe, um letztlich für die jahrelange Entwicklung einen beträchtlichen Gewinn zu erzielen.

Das Finanzamt vermeine nunmehr die gegenständliche Tätigkeit bereits ab dem Jahr 2014, sohin 5 Jahre nach Verzeichnung der ersten Verluste als Liebhaberei zu qualifizieren. Tatsächlich sei bei einer Erfindung wie der gegenständlichen jedenfalls mit einer Anlaufphase für die Fertigentwicklung und einer rentablen Vermarktung von 10 Jahren zu rechnen, sodass die Jahre 2014 bis 2016 jedenfalls nicht als Liebhaberei zu bewerten seien.

Der Betriebsprüfer selbst habe in der Niederschrift ausgeführt, dass die Betriebsprüfung nicht in der Lage sei über diese Erfindung zu urteilen, da das technische, sachverständige Wissen hierzu fehle und keine wissenschaftlichen Nachweise hierüber vorliegen würden. Es liege in der Natur der Sache, dass für bahnbrechende Erfindungen noch keine wissenschaftlichen Nachweise vorliegen und auch ein Sachverständiger über neue technische Methoden aus seiner bisherigen Erfahrung keine Feststellungen machen könne.

Es spreche jedoch für die Verwertbarkeit dieser Turbine, dass insbesondere im Jahr 2018 konkrete nachweisbare Verhandlungen weltweit geführt worden seien und auch ein schriftliches Angebot aus Ägypten vorliegen würde. Eine zeitnahe Vermarktung sei sohin bis 2020 als sehr realistisch zu qualifizieren. Die Gewinne werden die Werbungskosten jedenfalls bei Weitem übersteigen, was die Anwesenden bei den Gesprächen in Saudi Arabien und Ägypten bestätigen könnten.

Nachvollziehbar sei ferner, dass bis dato keine Einnahmen aus dieser Tätigkeit erzielt hätten werden können. Für diese Art von Tätigkeit gebe es nur eine einmalige Vermarktung mit dem

richtigen Vertragspartner. Ein konkreter Vorgang hätte bis dato noch nicht abgeschlossen werden können, wiewohl Verhandlungen mit Betrieben in Saudi Arabien und Dubai geführt worden seien. Allein aus diesen Verhandlungen und den zugrundeliegenden Ergebnissen lasse sich eine zeitnahe Realisierung und Vermarktung der Erfindung und somit die Absicht der Bf einen Gesamtgewinn zu erzielen, der die Aufwendungen bei Weitem überschreiten, ableiten.

Somit sei die Tätigkeit der Bf nicht als Liebhaberei zu qualifizieren und es wären die in den Berichtigungsbescheiden vom 25. Oktober 2018 aberkannten Aufwendungen zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen.

Das Finanzamt hat die abweisenden **Beschwerdevorentscheidungen** wie folgt begründet:

„Die Beschwerdeführerin erfand bzw. entwickelte bis 2008 in Person des Herrn *****NN***** eine Verpuffungsturbine, welche dann in Folge mit der Gründung einer OG zusammen mit den Herrn *****MM***** und Dr. *****OO***** weiterentwickelt wurde und lt. Aussage des Herrn *****MM***** vom 28.6.2018 als abgeschlossen anzusehen ist.

Die Einkunftsentwicklung und Verteilung dieser stellt sich wie in Beilage 1 zusammengefasst dar. Jedenfalls ergeben die Einkünfte aus Gewerbebetrieb summiert von 2009 bis 2016 ein Minus von € 124.211,51. Der Gesamtverlust im selbigen Zeitraum beläuft sich auf € 164.496,08 (siehe Beilage 2).

Mit Bescheiden vom 23.10.2018 bzw. 25.10.2018 kannte die Betriebsprüfung die Verluste ab 2014 nicht mehr an und begründete dies in der Niederschrift vom 19.10.2018. Es wurde eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung ab 2014 festgestellt. Nach § 2 Abs. 2 LVO stellen bei einer solchen Tätigkeit die innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn der Tätigkeit angefallenen Verluste so genannte Anlaufverluste dar. Dieser Zeitraum, für den die Verluste auch steuerlich anzuerkennen sind erstreckt sich im gegenständlichen Fall auf die Jahre 2009 bis 2013.

Dagegen wandte sich die Beschwerdeführerin, vertreten durch ihre rechtsfreundliche Vertretung, mit dem Rechtsmittel der Beschwerde und führte im Wesentlichen an, dass die Verpuffungsmaschine per Ende 2016 so weit fertig gestellt war, dass mit der Vermarktung begonnen werden konnte. Im Jahr 2017 seien die ersten Kontakte mit geeigneten Vermittlern geknüpft worden. Es wurden auch Vermittlungsverträge geschlossen.

Ein weiterer wesentlicher Begründungspunkt sei, dass bei dieser Art der Erfindung zumindest mit einer Vorlaufzeit von 10 Jahren gerechnet werden muss und eine serienreife Turbine dieser Art hätte einen Wert in Millionenhöhe.

Zur Beschwerde werde im Detail Stellung genommen:

Ad Seite 2 letzter Absatz:

Herr ***NN*** ist nicht im Jahr 2014, sondern am 24.3.2015 verstorben.

Ad Seite 4 Absatz 5:

Dieser Vermittlungsvertrag wurde am 21.8.2018 abgeschlossen und im Laufe des Prüfungsverfahrens nicht vorgelegt. Es ist dieser eine Vereinbarung über eine mögliche Vermittlung. Eine solche gibt keinen Aufschluss über tatsächliche, nachweisliche Kunden welche tatsächlich Aufträge erteilen.

Ad Seite 4 Absatz 6:

Auch dieser Punkt wurde im Prüfungsverfahren nicht erwähnt. Jedenfalls stellt es sich mehr als eine Aufzählung von eventuellen Interessenten dar.

Ad Seite 5 Absätze 2 und 3:

Die Vermittlungsvereinbarung wurde dem Steuerprüfer nicht zur Einsichtnahme vorgelegt. Die Vereinbarung stammt vom 21.8.2018. Zwischen 28.6.2018 (Tag der Niederschrift mit ***MM*** als Vertreter der OG) und der Schlussbesprechung am 19.10.2018 gab es keine persönlichen Treffen, weder mit der steuerlichen Vertretung noch mit Herrn ***MM***. Die Punktation wurde seitens der Betriebsprüfung bereits am 12.7.2018 der steuerlichen Vertretung (Zustellvollmacht) übermittelt und in diesem Zusammenhang um eine schriftliche Stellungnahme zur Punktation gebeten. Eine solche wurde nie vorgebracht.

Ad Seite 5 Absatz 4:

Mit Herrn Dr. ***OO*** wurde für Montag 25.6.2018 10:00 Uhr ein Fixtermin vereinbart, wobei er dort als Zeuge befragt worden wäre.

Dazu schreibt Herr ***MM*** per Mail am 20.6.2018:

„... Wenn es Fragen gibt stehe ich gerne zur Verfügung ...“. „... Daher wird weder ich noch Hr. Ing. Dr. ***OO*** am 25.6.2018 zu Ihnen kommen ...“.

Herr Dr. ***OO*** wäre als Zeuge geladen und hätte sich den Fragen der Behörde gestellt.

Dazu war er nicht bereit. Ein „etwaiges Gespräch“, in dem Herr ***MM*** antwortet/beeinflusst, stellt für die Betriebsprüfung kein geeignetes Mittel dar, um Antworten auf Teile der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO zu erlangen.

Ad Seite 5 Absatz 5:

Es sind im Prüfungszeitraum nicht niedrige, sondern keine Forschungs- und Entwicklungskosten angefallen. Wenn angeführt wird, dass „... an dieser Erfindung etliche professionelle Spezialisten unentgeltlich mitarbeiten ...“, dann wurden diese Spezialisten im gesamten Prüfungsverlauf nie erwähnt. Herr ***NN*** schied 3/2015 und Herr Dr. ***OO*** 12/2014 aus.

Ad Seite 6 Absatz 2:

Anlaufverluste sind nach § 2 Abs. 2 LVO anzuerkennen. Längstens ist ein solcher für 5 Jahre

anzuerkennen. Danach ist neuerlich zu prüfen, und zwar auf Basis von realistischen und plausiblen Prognoserechnungen, ob ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist. Mittlerweile (aktuelles Datum) nach 10 Jahren liegt noch kein Cent an Einnahmen vor und sind solche Einnahmen lt. Businessplan nicht vor 2022 zu erwarten.

Ad Seite 6 Abs. 4:

Der Businessplan datiert mit 8.8.2018 wurde am 19.10.2018 (Tag der Schlussbesprechung) vorgelegt. Dieser einseitige Businessplan enthält zB keine Aussagen über:

- Finanzierungsbedarf
- Risikobewertung

Für 2024 werden Lizenzeinnahmen und Gewinn durch Vermarktung und Vertrieb in Höhe von Euro 3 Millionen angenommen. Nähere Erläuterungen dazu sind nicht festgehalten.

Es sei hier erwähnt, dass der vorgelegte Businessplan mit dem Vermerk „Privat – streng vertraulich außerhalb des öffentlichen Protokolls“ versehen ist. Unter Rücksichtnahme dessen, wurde der Businessplan im Rahmen der Schlussbesprechung seitens der Betriebsprüfung zur Kenntnis genommen und bewertet, aber aufgrund des erwähnten Vermerkes niederschriftlich nicht erwähnt.

Ad Seite 6 Absatz7:

Ein konkretes Angebot wurde weder im Prüfungsverlauf noch mit der Beschwerde vorgelegt.

Ad Seite 7 Absatz 4:

Ein schriftliches Angebot aus Ägypten wurde weder im Prüfungsverlauf noch mit der Beschwerde vorgelegt.

Über die Beschwerde wird erwogen:

Wenn lt. Liebhabereiverordnung (LVO) § 2 Absatz 1 bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:
Darstellung gemäß Beilage 2; von 2009-2016 ausgenommen Forschungsprämie, ausschließlich Aufwendungen. Gemäß Businessplan erstmalige Einnahmenerwartung im Jahr 2022.
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:
Ein Verhältnis von Verlusten zu Einnahmen ist deshalb nicht auszumachen, da es bis dato keine steuerbaren Umsätze gab.
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:
Seit 2009 wurde kein einziger Auftrag oder konkrete Vereinbarung geschlossen, da stellt sich die Frage, ob die Turbine den Marktverhältnissen entspricht. Da die möglichen Kunden oder Partner größtenteils selbst Entwicklungsarbeiten leisten bzw. mit anderen Unternehmen zusammenarbeiten, erscheint die Tätigkeit der OG nicht zielführend und erfolgversprechend. Der Markt ist offensichtlich nicht bereit, diese Erfindung zu erwerben oder Lizenzgebühren zu zahlen. Die Verpuffungsturbine scheint, aus welchen Gründen auch immer, nicht die Resonanz zu erfahren, um tatsächlich Einnahmen zu erzielen.
Erschwert wird dieser Umstand auch dadurch, dass nunmehr Herr ***MM*** einzig und alleine für eine Kooperationspartnersuche zuständig ist. Herr ***NN*** ist 2015 verstorben und Herr Dr. ***OO*** seit 2014 nicht mehr beteiligt. Aufgrund interner Verschwiegenheitsvereinbarung kann und darf nur Herr ***MM*** etwas über die Turbine sagen und auch er beruft sich darauf, dass alles so sensibel ist und auch niemanden nennen darf. Außerdem sei die Lobby von Politik und Automobilindustrie dafür verantwortlich, dass seiner Turbine kein Raum geschenkt wird. Es liegen keine

konkreten, stichhaltigen, nachweisbaren Fakten vor, welche eine tatsächliche Realisierbarkeit und in dem Zusammenhang Einnahmen erwarten ließen. Gemäß Beschwerdebegründung sei die Turbine per Ende 2016 so weit fertig gestellt, dass mit der Vermarktung begonnen werden konnte (Seite 4, Pkt. A). Im, der Beschwerde beigelegten Interessensbekundungsschreiben der ägyptischen Firma ***ZZZ***, schreibe diese: We will travel to check the engine and investigate the result after the engine is completely ready.

Andererseits wird wiederum in der Beschwerdebegründung angeführt, dass „... noch keine wissenschaftlichen Nachweise vorliegen und auch ein Sachverständiger über neue technische Methoden aus seiner bisherigen Erfahrung keine Feststellungen machen kann“.

Einerseits ist die Turbine fertig und marktreif (siehe Beschwerdebegründung, siehe Niederschrift Herr ***MM*** 28.6.2018), andererseits wird davon geschrieben, dass eine Überprüfung seitens der Interessenten erst dann erfolgt, wenn die Turbine vollständig betriebsbereit ist.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Ein den Aussagen nach erläutertes Bemühen und der Wille die Erfindung am Markt zu platzieren wird nicht abgesprochen, doch einer Untermauerung dessen und nach außen erkennbare Tätigkeiten sind durch Vorlage eines einseitigen, grundsätzlichen Interessensbekundungsschreibens nicht ausreichend dokumentiert.

Dazu fehlt es an schlüssigen, konkreten Verträgen/Vereinbarungen – nämlich an solchen, welche beinhalten, in welcher Form (Lizenz, Patentnutzung, Aufwandsabfindung oder dgl.) die Kooperation vereinbart wird.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Darüber kann keine Aussage getroffen werden, da keine Preisgestaltung vorliegt.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen):

Seit Jahren wird auf dieselbe Art und Weise versucht, Vertriebspartner zu finden.

Vertriebspartner auf Provisionsbasis für den Verkauf von Lizenz und/oder Turbine. Teile des Prototyps sind auf 4 Standorten verteilt (gemäß Niederschrift vom 28.6.2018). Eine körperliche Präsentation hat bisher nicht stattgefunden.

Besonders berücksichtigungswürdige Gründe:

Aufgrund der mit der Erfindertätigkeit verbundenen Unsicherheiten und Unwägbarkeiten ist die Relevanz und Aussagekraft der Kriterienprüfung und Prognose kritisch zu sehen. Es sind die Eigenheiten der Erfindertätigkeit zu berücksichtigen. Entscheidend ist, dass durch planvolles Hinarbeiten auf eine Erfindung und die Bemühungen des Erfinders um eine wirtschaftliche Verwertung, gegebenenfalls auch lange Anlaufzeiträume rechtfertigen.

Es sind aber auch (betriebs)wirtschaftliche Sichtweisen maßgeblich. Auf ein Wunschdenken kommt es nicht an, scheint doch der einseitige Businessplan ein solcher zu sein. Auch die geäußerten Absichten, Beteuerungen, Visionen, Erklärungen qualifizieren eher als ein solches Wunschdenken. In einem Schreiben (an das Prüforgang der vorangegangenen Betriebsprüfung) vom 3.1.2014 an einen Herrn F. wird auszugsweise Folgendes geschrieben:

„Mit der Verpuffungsturbine ist es möglich, die globale Umweltverschmutzung zu stoppen.“
„Eine Technologie für Mensch und Natur. Zum Wohle aller.“

In selbigem Schreiben werden „Kooperationspartner für die Fertigstellung der Turbine zur Überleitung in Serienreife gesucht. Produktionspartner, die auf Lizenz und/oder Beteiligungsvariationen die Verpuffungsturbinen produzieren, verkaufen oder vermitteln.“

Seit diesem Schreiben sind mittlerweile fast 5 Jahre vergangen ohne konkrete Partner zu finden. Zudem sind beide offensichtlich federführenden Techniker, und vor allem der ursprüngliche Erfinder, seit Jahren nicht mehr in der Entwicklung der Turbine tätig.

Aufgrund angeführter Begründung ist die Beschwerde vollinhaltlich abzuweisen.“

Dagegen hat die Bf den **Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht** gestellt.

In der Begründung wurde ergänzend im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

1.

Es sei richtig, dass *****NN***** ursprünglich das Grundmodell einer Verpuffungsturbine entwickelt habe, die in weiterer Folge nach der Gründung einer Offenen Gesellschaft mit *****MM***** und Dr. *****OO***** weiterentwickelt worden sei. Die beschwerdeführende Gesellschaft sei zum Zweck der gewinnbringenden Erzeugung und Vermarktung der innovativen Verpuffungsturbine gegründet worden. Im Hinblick auf die Vermarktung und Gewinnerzielung seien weltweit Patente erworben worden.

Ende 2016 sei die Verpuffungsturbine soweit fertiggestellt gewesen, dass mit der Vermarktung begonnen hätte werden können. So seien von der Bf im Jahr 2017 geeignete Vermittler, wie *****NNN***** kontaktiert worden, dem die Erfindung im Detail erklärt und demonstriert worden sei. Nachdem auch dieser nach Rücksprache mit Interessenten im arabischen Raum und Ägypten der Überzeugung gewesen sei, dass eine Vermarktung der Turbine erfolversprechend sei, habe es nach Abschluss des Vermittlungsvertrages vom 21. August 2018 die ersten persönlichen Gespräche mit den von *****NNN***** namhaft gemachten Interessenten in Saudi Arabien, Dubai und Ägypten gegeben.

Bei diesen Treffen seien auch Techniker der Interessenten anwesend gewesen, denen die Funktionsweise dieser Turbine im Detail erklärt worden sei. Zu einer konkreten Vereinbarung sei es deshalb noch nicht gekommen, da die Erfindung selbst sowie deren Einsatzbereiche von den Professionisten noch zu überprüfen seien und erst nach Abschluss dieser Erhebungen die konkret abzuschließenden Verträge sowie deren Rahmenbedingungen ausverhandelt hätten werden sollen.

2.

Seit der Gründung der beschwerdeführenden Gesellschaft seien keine Einnahmen aus der gegenständlichen Tätigkeit erzielt worden. Dies resultiere einerseits aus der Entwicklungsdauer, aus dem Erwerb der weltweiten Patente und der Tatsache, dass ****NN*** im Jahr 2015 verstorben sei und damit sein Fachwissen als Flugzeugtechniker nicht mehr eingesetzt werden hätte können.

Es habe jedoch immer die Absicht bestanden Gewinne zu erzielen. Deshalb sei die Gesellschaft gegründet und ein weltweites Patentvermarktungsrecht erworben worden. Es sei jedoch allen Beteiligten klar gewesen, dass eine rasche Gewinnerzielung nicht realisiert werden könne, da eine kompetente und schnelle Forschung mit hohem finanziellem Aufwand und somit auch mit hohen finanziellen Risiken für das Unternehmen verbunden gewesen sei. Demzufolge sei der Aufwand gering gehalten worden; gleichzeitig seien jedoch alle Anstrengungen unternommen worden, um die Verpuffungsturbine in den jetzigen Entwicklungsstand zu bringen, sodass mit der Vermarktung begonnen hätte werden können. Es seien auch die Patentgebühren (in einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß) weiter bezahlt worden und es sei verstärkt an der Erfindung, Vermarktung, Ausarbeitung von Vermarktungsfoldern und anderen Präsentationsmaßnahmen weiter gearbeitet worden, welche auch bei den konkreten Verhandlungen in Dubai, Saudi Arabien und Ägypten zum Einsatz gekommen seien.

Vergleichsbetriebe hätten schon in der Beschwerde nicht angeführt werden können, da es sich bei der Verpuffungsturbine um eine völlig neue, innovative Erfindung handle, für die kein vergleichbarer Betrieb namhaft gemacht werden könne. Mit dieser einzigartigen Technik benötige man 45% weniger Treibstoff und durch die spezielle Ausführung bei einer reinen Verbrennung je nach Treibstoff falle eine sehr geringe Ozonbelastung an. Diese Technik sei weder mit einem Kolbenmotor noch mit einer Gleichdruckturbine zu vergleichen und stelle sohin eine völlig neue Technologie dar, was auch in den Patentschriften bestätigt worden sei. Selbst Großkonzerne, wo Forschungs- und Entwicklungsgelder keine Rolle spielten, benötigten in der Regel für kleine technische Verbesserungen einen Zeitraum zwischen 10 und 15 Jahren bis diese in den Markt eingeführt werden könnten.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass es sich bei der vorliegenden Betätigung um ein innovatives, noch nicht etabliertes, patentiertes Produkt handle. Deshalb liege der absehbare Zeitraum zumindest bei 10 Jahren. Das Finanzamt habe jedoch bereits die Verluste ab dem

Jahr 2014 aberkannt, was angesichts der Ausführungen in der Beschwerdeschrift sowie im Vorlageantrag nicht gerechtfertigt erscheine.

3.

Zum marktgerechten Verhalten im Hinblick auf die angebotene Leistung bzw. im Hinblick auf die Preisgestaltung sei unbestritten, dass eine Nachfrage für das Produkt bestehe. Fest stehe auch, dass sich die Antragstellerin um eine Vermarktung des gegenständlichen Produktes bemühe und bereits etliche positive Rückmeldungen erhalten habe. Ein Vermittler wie Herr ***NNN*** würde das gegenständliche Produkt nicht im Ausland anpreisen, hätte er sich nicht selbst hinsichtlich der Vermarktbarkeit überzeugt und technische Meinungen eingeholt, die eine positive Bewertung ergeben haben.

Fest stehe jedoch auch, dass sich etwaige Interessenten nach Erhalt der Details der Funktionsfähigkeit der Turbine mit den eigenen Professionisten beraten, ob und für welche Bereiche das Produkt eingesetzt werden könne und in welcher Höhe Gewinne erzielbar seien. Die Antragstellerin würde nicht die hohen laufenden Patentkosten sowie sonst. Aufwendungen in Kauf nehmen wäre sie nicht der absoluten Überzeugung, einen Gesamtgewinn der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen zu können. Wenn die belangte Behörde ausführe, dass keine konkreten, stichhaltigen, nachweisbaren Fakten vorliegen, welche eine tatsächliche Realisierbarkeit und in dem Zusammenhang Einnahmen erwarten lassen so werde ausgeführt, dass sämtliche Interessenten konkrete Verträge erst dann ausverhandeln würden, wenn die Prüf- und Entscheidungsphase abgeschlossen sei und sie zu dem Entschluss gelangt seien, das Produkt tatsächlich erwerben zu wollen.

Bei sämtlichen Interessenten, mit denen bisher Gespräche geführt wurden, befände sich das Produkt derzeit in der Prüfphase, ob und für welche Zwecke das Produkt bestmöglich eingesetzt werden könne und ob es die technisch angepriesenen Fähigkeiten tatsächlich aufweise.

Erst danach seien - voraussichtlich im Frühjahr 2019 - weitere Verhandlungen geplant. Erst nach Einigung über sämtliche relevanten Punkte sei beabsichtigt, einen Rechtsanwalt mit der juristischen Umsetzung zu beauftragen. Insbesondere sollte die Antragstellerin nicht mit Anwalts- und Übersetzungskosten konfrontiert werden, bevor ein mündlicher Konsens mit den Interessenten bestehe. Aus diesem Grunde würden noch keine abgeschlossenen Verträge bestehen, es gäbe jedoch seriöse Interessenten, die ernsthaft an dem Erwerb der Erfindung samt Patenten interessiert seien. Den Verhandlungsstand könne lediglich Herr ***NNN*** bestätigen, der in den maßgeblichen Ländern teils allein teils in Anwesenheit von Herrn ***MM*** die Verhandlungen geführt habe.

Der vorgelegte Businessplan sei vorsichtig kalkuliert worden, weshalb erste Einnahmen im Jahr 2022 angeführt würden. Die Antragstellerin sei aufgrund der Gespräche mit den vermittelten Interessenten jedoch mit Recht sehr optimistisch, dass eine Realisierung einer

gewinnbringenden Vermarktung (in welcher rechtlichen Form auch immer) bereits bis zum Jahre 2020 bewerkstelligt werden könne.

Auch Herr ***1*** war und sei von der Vermarktbarkeit und den enormen Chancen, die diese Erfindung ermöglicht, überzeugt. Sein Austritt aus dem Unternehmen hatte – wie bereits in der Beschwerde angeführt - persönliche Gründe. Er hätte auch jederzeit im Zuge der Betriebsprüfung in Anwesenheit von ***MM*** einvernommen werden können. Eine Einvernahme in Abwesenheit von Herrn ***MM*** sei von Herrn ***1*** aufgrund der abgeschlossenen Verschwiegenheitsvereinbarung nicht gewünscht gewesen.

Neben dem bereits vorgelegten Schreiben der ägyptischen Firma ***ZZZ***, welches bereits in der Beschwerde vorgelegt wurde, seien als Beweise für die wirtschaftlich sinnvolle und von der Absicht der Gewinnerzielung getragenen ernsthaften Vermarktungsanstrengungen die ständige Kontaktaufnahme mit weiteren von Herrn ***NNN*** vermittelten Interessenten anzuführen, mit denen bereits Verhandlungen und Gespräche geführt worden seien. Dieses planvolle Hinarbeiten der Antragstellerin auf eine vermarktbare Erfindung und die Bemühungen der Antragstellerin im Hinblick auf das neue innovative Produkt rechtfertigt einen längeren Anlaufzeitraum als von der belangten Behörde angenommen.

Es liege daher eine Einkunftsquelle und keine Liebhaberei vor.

Mit Schreiben vom 13. August 2020 wurde die rechtsfreundliche Vertretung der Bf vom Bundesfinanzgericht eingeladen, die Umsatzsteuererklärungen und Gewinnfeststellungserklärungen für das Jahr 2019 vorzulegen und die Umsätze und Vorsteuern sowie die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben von 1. Jänner 2020 bis 31. Juli 2020 unter Vorlage der Ausgangs- und Eingangsrechnungen, sowie der Saldenliste bekanntzugeben und aufzuzeigen welche konkreten Aktivitäten in den Jahren 2017 bis zum 13. August 2020 zur gewinnbringenden Vermarktung der entwickelten Verpuffungsturbine gesetzt worden seien.

Mit Schreiben vom 14. August 2020 wurde das Finanzamt vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, den von der Bf im Vorlageantrag namhaft gemachten Zeugen ***NNN*** zum Beweis der Verwertbarkeit der gegenständlichen Verpuffungsturbine und des bestehenden Interesses im Wirtschaftssector einzuvernehmen.

Konkret wurde Nachstehendes ausgeführt:

„Dabei ist der Zeuge, der mit der Beschwerdeführerin (Bf.) am 21. August 2018 für die Dauer von 3 Jahren einen Vermittlungs-/Provisionsvertrag bezüglich des Verkaufes der Turbine im derzeit bestehenden Entwicklungszustand an potentielle Kunden im arabischen Raum und China abgeschlossen hat, Folgendes zu befragen und vorhandene schriftliche Unterlagen vorzulegen:

1) Welche konkreten Aktivitäten hat der Zeuge in Erfüllung dieses Vertragsverhältnisses seit 21. August 2018 bis zum heutigen Tage nachweislich unternommen? Welche Auslagen und Kosten werden nach § 3 des Vermittlungs-/Provisionsvertrages dem Zeugen von der Bf. ersetzt? Wie hoch ist der prozentuelle Provisionsanspruch des Zeugen?

2) Ist es bereits zu tatsächlichen Vertragsabschlüssen bezüglich der gegenständlichen Verpuffungsturbine gekommen? Wenn ja, dann ist das diesbezügliche Geschäft hinsichtlich Kaufpreis und näherer Modalitäten detailliert zu beschreiben.

3) Wie schätzt er die wirtschaftliche Verwertbarkeit der gegenständlichen Erfindung ein?

4) Hat der Zeuge bis zum heutigen Tag bereits Provisionen aus dem gegenständlichen Vermittlungsvertrag lukriert? Wenn ja, in welcher Höhe?

5) Hat der Zeuge die Absicht, den Vermittlungsvertrag nach Beendigung im Jahr 2021 zu verlängern?

6) Allfällige weitere Fragen im Zusammenhang mit der Verwertung der gegenständlichen Verpuffungsturbine, die sich auf Grund der Zeugenaussage ergeben, sind vom do. Finanzamt eigenständig zu stellen.“

Beiden Aufträgen wurde fristgerecht entsprochen.

In der mit Herrn ***NNN*** aufgenommenen Niederschrift am 31. August 2020 bestätigte dieser ein Treffen mit Herrn ***MM*** im August 2018. Dabei habe ihm dieser einen Teil der Turbine gezeigt. Mit diesem Teil habe er jedoch kein Urteil über Funktion oder Nutzen der Maschine treffen können. Er habe ein jedoch ein Treffen mit einem Vertreter einer Handelsproduktionsfirma im September 2018 in Dubai organisiert. Es sei jedoch zu keinem Geschäftsabschluss gekommen, da die potentiellen Geschäftspartner den Prototypen sehen und testen wollten. Herr ***MM*** habe jedoch nie nach Dubai geliefert, mit der Begründung es handle sich um einen Gefahrentransport, der vielerlei Bewilligung benötige. Ein weiterer schriftlicher Kontakt sei nach Ägypten von ihm hergestellt worden, aber seines Wissens von Herrn ***MM*** nicht weiterverfolgt worden.

Grundsätzlich glaube er, dass der Verkauf dieser Maschine unter der Voraussetzung, dass sie tatsächlich funktioniert, möglich wäre. Von der Funktionsfähigkeit habe er sich jedoch nicht überzeugen können. Und auch bei weiteren Treffen, die jedoch nur den Zweck hatten gemeinsam Kaffee zu trinken, war die Turbine kein Thema mehr.

Die rechtsfreundliche Vertreterin der Bf legte in der Äußerung vom 15. September 2020 die entsprechenden Erklärungen, eine Saldenliste Sachkonten Jänner-Juli 2020 und eine Gesamtbelastungsübersicht, sowie ein Schreiben der Bf vom 8.9.2020 vor. In diesem Schreiben kündigte Herr ***MM*** eine vielversprechende Gewinnaussicht durch zusätzliche

Werbemaßnahmen an, weshalb es sehr wichtig sei, die laufenden Patentkosten fristgerecht zu bezahlen. Durch die neuen Management Strategien seien diesbezüglich drei Firmen in Verhandlungsgesprächen. Auch mit Herrn ***NNN*** seien wieder Gespräche aufgenommen worden. Da solche großen Geschäftsanbahnungen sehr sensibel seien, sei über die laufenden Verhandlungen Stillschweigen vereinbart worden. Leider hätten durch die drastischen Corona Maßnahmen unvorhergesehene Rückschläge und Verzögerungen in Kauf genommen werden müssen, sodass 2020 noch keine Erlöse erzielt wurden.

Wenn es in den nächsten Monaten zu keinen Flugverkehrseinschränkungen oder Lockdowns komme, könnten mit den aktuellen Interessenten mit denen jetzt sehr positive Gespräche liefen, erfolgreiche Geschäftsabschlüsse getätigt werden.

Beiden Parteien wurde Gelegenheit zur Stellungnahme dieser Schriftsätze eingeräumt.

Die Vertreterin der Bf legte am 3.3.2021 eine weitere Stellungnahme zur Zeugenaussage des von ihr beantragten Zeuge ***NNN*** vor. Darin wurde ergänzend im Wesentlichen ausgeführt, dass der Zeuge über kein ausreichendes technisches Spezialwissen zur Beurteilung der Frage der Funktionsfähigkeit dieser Erfindung verfüge. Es seien ihm allerdings Lichtbilder samt technischen Anleitungen gezeigt worden, die den Technikern in Saudi-Arabien weitergeleitet habe. Wäre die Möglichkeit der Realisierung dieses Projektes bezweifelt worden, so wäre eine Einladung zur Vorstellung niemals ausgesprochen worden.

Richtig sei auch, dass die Bf die Turbine ohne vertragliche Vereinbarung nicht in das Ausland transportieren wollte. Hintergrund dafür wäre, dass es für geschulte Techniker bei Beobachtung der Funktionsweise des Motors möglich gewesen wäre, einen Nachbau in Auftrag zu geben. Zudem sei von Vertretern des Unternehmens in Jeddah gefordert worden, dass Herr ***MM*** für einige Monate in Jeddah bleiben müsse, um die Realisierung des Projektes voranzutreiben, was abgelehnt worden sei Die Bf hätte eine Vereinbarung gefordert, wonach die Erwerber vorab für einen Anteil der Entwicklungskosten aufzukommen hätten. Erst nach Begleichung dieses Betrages hätte die Bf beabsichtigt, die vollständige Erfindung in das Ausland zu transportieren. Da hierüber kein Konsens hergestellt werden habe können, seien die Verhandlungen abgebrochen worden.

Zur Anfrage aus Ägypten sei nicht eingegangen worden, da die Maschine dort für militärische Zwecke eingesetzt worden wäre, die Vision der Bf es jedoch sei, die Erfindung für einen „guten Zweck“ einsetzen zu wollen. Der Zeuge hätte jedoch versprochen, sich weiterhin für die Vermarktung dieser Erfindung einsetzen zu wollen, hätte jedoch bedingt durch Corona keinerlei Reisen ins Ausland durchführen können.

In der mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Beschwerdeführerin nochmals darauf hingewiesen, dass sich die Gewinnerzielungsabsicht durch die vorhandenen Kontakte objektiv nachweisen lasse. Ergänzend wurde ein mit Herrn ***3*** abgeschlossener Vermittlungsvertrag vom 21.6.2016 vorgelegt. Auch den neuerlichen Einwand des

Finanzamtes, dass es sich um bloße Visionen handle und nichts Konkretes vorliege, sieht Herr ***MM*** unbegründet, da seiner Meinung nach es nichts Konkretes als das Patent und die Turbine geben könne.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

Einkunftsquellen im Sinn des § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind grundsätzlich nur Tätigkeiten, die auf die Erzielung positiver Ergebnisse (Gewinne bzw. Überschüsse) gerichtet sind bzw. solche erwarten lassen. Werden mit einer Tätigkeit nachhaltig Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse erzielt, stellt diese Tätigkeit in der Regel keine Einkunftsquelle dar. In diesen Fällen wird von Liebhaberei gesprochen (vgl. Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20 Liebhabereiverordnung Rz 301f.).

Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Tätigkeit vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Diese Absicht muss anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar sein.

Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nach § 1 Abs. 1 LVO somit das Bestehen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht. Gewinnerzielungsabsicht bedeutet, dass nicht nur Verluste ausgeglichen werden, sondern erwirtschaftete Gewinne zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen (vgl. Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20 Liebhabereiverordnung Rz 360). Da das subjektive Streben nach einem Gesamtgewinn einen inneren Vorgang darstellt, bedarf es objektiver, äußerer Umstände, anhand derer eine Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO festgestellt werden kann (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069). Das Gesetz verweist diesbezüglich auf die in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Kriterien.

Grundsätzlich ist der finanzielle Erfolg einer Erfindertätigkeit vielfach ungewiss, da es sich nur selten vorhersehen lässt, ob der mit der Erfindung bezweckte Erfolg - ihre Nutzbarmachung durch Lizenzvergabe oder dergleichen – überhaupt jemals eintritt. Der Zeitraum vom Beginn der Erfindertätigkeit bis zu einer etwaigen wirtschaftlichen Nutzung kann sich über viele Jahre erstrecken. Schon allein das Patenterteilungsverfahren, dessen Ausgang der Erfinder häufig abwarten muss, um seine Erfindung wirtschaftlich zu verwerten, kann von erheblicher Dauer sein. Diese Eigenheiten der Erfindertätigkeit dürfen bei der Frage, ob ein Erfinder mit

Gewinnerzielungsabsicht tätig war, nicht außer Acht gelassen werden (vgl. BFH 14.3.1985, IV R 8/84).

Wie der BFH in dem Urteil vom 14.3.1985 weiter ausführt, dürfe aus einer längeren Verlustphase nicht zwingend der Schluss gezogen werden, es handle sich bei der Erfindertätigkeit um eine einkommensteuerlich nicht relevante Liebhaberei.

Im vorliegenden Fall vermochte die Bf jedoch aus nachstehenden Gründen das Bundesfinanzgericht mit seiner Argumentation nicht davon zu überzeugen, dass das - an Hand objektiver Kriterien zu beurteilende - Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht in den Jahren ab 2014 bejaht werden kann.

Unbestritten ist, dass aus der Tätigkeit der Bf seit Anbeginn durchgehend Verluste zu verzeichnen sind. Diese haben in den Jahren 2009 – 2014 insgesamt 124.211,51 Euro betragen. Festgestellt wurde von der Betriebsprüfung auch, dass für alle im Zeitraum seit Anbeginn Beteiligten zutrefte, dass diese ausreichend andere Mittel zur Verfügung hatten, die erlauben, eine stets verlustbringende Tätigkeit auszuüben.

Einnahmen sind – abgesehen von einem Verkauf eines Turbinenrades an einen nahen Angehörigen eines Beteiligten im Jahr 2019 bis dato keine erzielt worden.

Vom Finanzamt wurde eine Kriterienprüfung nach § 2 LVO vorgenommen. Dabei hat sich das Finanzamt ausführlich mit den Umständen, an Hand derer das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, zu beurteilen ist, auseinandergesetzt. Diese sorgfältige Prüfung, wie sie in der Beschwerdevorentscheidung zum Ausdruck gebracht wurde, ist nicht zu beanstanden, weshalb es im Wesentlichen genügt, auf die diesbezüglichen Ausführungen zu verweisen und sie zum integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung zu machen.

Im vorliegenden Fall sprachen die Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO allesamt für das Vorliegen von Liebhaberei. Aus dem Gesamtbild ergab sich sohin, dass durch die Art, wie die Tätigkeit im Streitzeitraum weiter ausgeübt wird, nicht von einer Ertragsorientierung auszugehen ist.

Dieser Kriterienprüfung hatte die Bf im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht nichts Konkretes entgegenzusetzen. Es wurde nur wiederholt darauf hingewiesen, dass Gewinnabsicht bestehe und die Gesellschaft zum Zweck der gewinnbringenden Erzeugung und Vermarktung der innovativen Verpuffungsmaschine gegründet worden sei. Damit werden jedoch keine konkreten Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage aufgezeigt.

Auch der Hinweis der Bf im Vorlageantrag auf ihr marktgerechtes Verhalten beschränkt sich auf die unbegründete Behauptung, dass eine Nachfrage für das Produkt bestehe und sich *„die Antragstellerin um eine Vermarktung des gegenständlichen Produktes bemühe“*.

Zusammenfassend verwies die Bf auf die lange Entwicklungsdauer, die im vorliegenden Fall zumindest 10 Jahre betrage, weshalb in ihrem Fall mehr als die bereits anerkannten fünf Jahre Anlaufverluste zu berücksichtigen seien.

Der Einwand, dass eine Entwicklungstätigkeit einen längeren Anlaufzeitraum rechtfertigen könne und nicht von vornherein gegen eine Einkunftserzielungsabsicht bzw. -möglichkeit sprechen müsse, mag in manchen Fällen stimmen, für den gegenständlichen Fall trifft dies jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zu.

Entscheidend sind ein planvolles Hinarbeiten auf eine Erfindung und seriöse Bemühungen um eine wirtschaftliche Verwertung (Renner, Einkünfte aus Erfindertätigkeit und Erfindervergütung, SWK 2004, S 754).

Ein planvolles Hinarbeiten auf eine vermarktbarere Erfindung lässt sich in den Streitjahren nicht erkennen. Das Fehlen von Entwicklungs- und Forschungskosten mit einer „*unentgeltlichen Mitarbeit von professionellen Spezialisten*“ um eine Erfindung mit einem „*Wert in Millionenhöhe*“ zu realisieren, wie dies in der Beschwerde behauptet wurde, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu überzeugen und widerspricht zudem jeder Lebenserfahrung. Auch die Behauptung, „*es gebe keine Einnahmen, bis die Erfindung verkauft sei*“ mag zwar stimmen, rechtfertigt nicht, dass es bereits während einer - gegenständlichenfalls nie enden wollenden - Entwicklungszeit keinerlei ernsthafte Vorgespräche gibt um auszuloten, ob der Markt tatsächlich bereit für eine solche Erfindung ist oder ob es sich bloß um eine Vision der Erfinder handelt..

Wie die Betriebsprüfung bereits aufgezeigt hat, wird von der Bf einerseits behauptet, dass die Turbine fertig und marktreif sei und andererseits, dass eine Überprüfung seitens der Interessenten erst dann erfolgen könne, wenn die Turbine vollständig betriebsbereit sei. So bleiben alle Nachfragen nach konkreten Beweisen mit dem Hinweis auf die absolute Verschwiegenheitsverpflichtung und einer Vereinbarung zum Stillschweigen von der Bf unbeantwortet. Was insofern eigentümlich anmutet, als auf der Homepage der Bf ohnehin die Beschreibung und sogar technische Skizzen der Turbine abgerufen werden können. Damit konfrontiert entgegnete Herr ***MM*** in der mündlichen Verhandlung, dass nach der Patentskizze nicht nachgebaut werden könne, da für einen wesentlichen Teil der Turbine ohnehin noch kein Patent beantragt worden sei. Eine Aussage, die die vom Finanzamt oben wiedergegebenen Zweifel an der Betriebsbereitschaft der Turbine zu Recht bestärkt hat und für das Bundesfinanzgericht kein planvolles Hinarbeiten erkennen lässt.

Auch auf der Homepage der Bf (***4***) werden nach wie vor (letzte Abfrage vom 3.11.2021) Investoren „zur Fertigstellung unserer neuen Verpuffungsturbine und Überleitung in Serienreife“ gesucht, obwohl laut Bf die Maschine eigentlich schon längst fertig sein sollte und mit der Vermarktung laut Ausführungen im Vorlagentrag bereits 2016 (!) begonnen werden hätte sollen. Dieser eigenen Prognose widersprechend hat die Bf in ihrer Beschwerde von einer „*zeitnahen Vermarktung bis 2020 als sehr realistisch*“ gesprochen.

Aber auch die weiteren Ausführungen, die Zukunft betreffend, bleiben indes nur spekulativ.

Völlig unerklärlich ist auch, weshalb der Kontakt mit Herrn ***NNN*** von der Bf nicht weiterverfolgt wurde (laut Zeugenaussage vom 31.8.2020 wurde bei weiteren Treffen gar nicht mehr über die Turbine gesprochen), zumal dieser wie einem Pressebericht vom 29. August 2020 („Glasfirma von Wagner–Biro gerettet“) zu entnehmen ist, tatsächlich über wirklich gute Kontakte in den arabischen Raum verfügt.

Da offensichtlich kein wirklicher Interessent für das Produkt, „*mit dem es möglich ist, die globale Umweltverschmutzung zu stoppen*“ genannt werden konnte, spricht auch das Verweigern der weiteren Kontaktaufnahme mit einem möglichen Interessenten in Ägypten *nicht* für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht. In diesem Zusammenhang kann der Satz im Schreiben dieser ägyptischen Firma, „*We will travel to check the engine and investgate the results after the engine is completely ready*“ nicht als „*konkrete Verhandlungen in Ägypten*“ interpretiert werden, wie dies im Vorlageantrag behauptet wurde. Auch die Plakatwerbung am Österreichring (Bild als Beilage zum Schreiben vom 8.9.2020) lässt nicht darauf schließen, dass sich - wie im Vorlageantrag und im Schreiben vom 8.9.2020 behauptet - durch diese Präsentationsmaßnahme und zusätzliche Werbemaßnahme „*eine vielversprechende Gewinnaussicht*“ abzeichne.

Der in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Vermittlungsvertrag vom 21.1.2016 mit einer Vertragsdauer bis 31.12.2017 hat im Übrigen ebenfalls zu keinem Vertragsabschluss geführt.

Um eine Erfindung zur Serienreife zu bringen, ist unter Umständen ein längerer Zeitraum erforderlich, der noch kein hinreichendes Beweisanzeichen für das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht ist.

Auf ein Fehlen dieser Absicht kann jedoch aus anderen Umständen geschlossen werden. Solche Umstände können sich aus den für die wirtschaftliche Nutzung der Erfindung maßgebenden Marktverhältnissen ergeben. Steht fest, dass sich eine Erfindung trotz entsprechender - über einen längeren Zeitraum andauernder – Bemühungen wirtschaftlich nicht nutzen lässt, weil sich dafür kein (oder nur wenige) Interessent (en) findet(n), so muss aus der weiteren Fortsetzung einer langjährigen verlustbringenden Tätigkeit in einem solchen Fall der Schluss gezogen werden, dass der Erfinder seine Tätigkeit nur noch aus persönlichen Gründen weiter ausübt. Seiner weiteren Tätigkeit würde es dann an einer Gewinnerzielungsabsicht fehlen (BFH 14.3.1985, IV R 8/84, VwGH 31.3.2004, 2003/13/0142).

Es mag der Bf zugebilligt werden, dass auch nach dem Ausscheiden von ***1***, der bis dahin sein Wissen als Flugzeugtechniker eingebracht hat, noch weiter mit Leidenschaft an der Vision festgehalten wurde, dass die Erfindung „*Eine Technologie für Mensch und Natur. Zum Wohle aller*“ sei und dass - wie im Bp-Bericht aufgezeigt - die „*Lobby von Politik und Automobilindustrie Schuld daran sei, dass mittlerweile der Turbine keine Beachtung geschenkt werde*“. Aber auch gerade diese Tatsachen sprechen eindeutig dafür, dass sich diese Erfindung

trotz entsprechender - über einen längeren Zeitraum andauernder – Bemühungen wirtschaftlich offensichtlich nicht nutzen lässt. Schwierigkeiten, die der Bf bewusst sind, wenn sie in der Beschwerde darauf hinweist, dass es für diese Tätigkeit nur eine **einmalige** Vermarktung mit dem „*richtigen Vertragspartner*“ gäbe. Trotz des vorgelegten, an einen „Owner/CEO“ gerichteten Folder, mit dem Herr *****MM***** Investoren für seine Vision, „*dass weltweit jeder Haushalt mind. zwei Verpuffungsmaschinen besitzt. Eine zur Energiegewinnung und eine zur Fortbewegung*“, sucht, konnte das Produkt nicht den „*richtigen Vertragspartner*“ finden. Hilfreich ist in diesem Zusammenhang sicherlich nicht die in der Stellungnahme vom 3.3.2021 aufgezeigte Vorgabe der Bf, dass die Turbine weder zur Gänze im Ausland gezeigt werden dürfe noch beabsichtigt sei, sie dort vor Ort zusammen zu bauen.

Die besondere Leidenschaft für ein Produkt – die der Bf keineswegs abgesprochen werden soll- sowie die bloße Absicht, mit einer Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen, ist allerdings langfristig für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht ausreichend (VwGH 29.1.2003, 97/13/0015).

Das Bundesfinanzgericht kommt somit im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Erzielung eines Gesamtgewinnes aussichtslos erscheint. Bei der Tätigkeit des Bf kann nach Ablauf eines Anlaufzeitraumes nicht mehr davon ausgegangen werden, dass weiterhin Einkünfte vorliegen.

Die Tätigkeit der Bf stellt in den Streitjahren eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

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.

Im vorliegenden Fall war eine Revision nicht zuzulassen, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Der Beschwerdefall hing von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Graz, am 4. November 2021

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik als Vorsitzenden, die Richterin MMag. Elisabeth Brunner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Claudia Strohmaier und Erwin Agneter, über die Beschwerde vom 20.10.2016 der Bf. KG, vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6/3, gegen die Bescheide vom 29.02.2016 und 31.03.2016 des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2013 und 2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22.06.2021 (Datum der Verkündung des Erkenntnisses) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Bei der beschwerdeführenden KG (Bf) fand eine Außenprüfung statt.

Das Finanzamt traf im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** gemäß § 150 BAO vom **26.02.2016** das Jahr 2013 betreffend u.a. folgende Feststellungen:

„Tz 1 Zuordnung der Einkunftsquelle

Das gegenständliche Unternehmen wurde im KJ. 1985 gegründet und seitdem wurden regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, welche nach § 5 EStG ermittelt wurden. Als Unternehmensinhalt scheinen lt. Aktenlage die folgenden Tätigkeiten auf:

- Versicherungsmakler und –berater*
- Handel mit Waren aller Art*
- Geschäftsführung von Unternehmen*
- Immobiliengeschäfte aller Art, insbesondere Erwerb und Verkauf sowie Vermietung und Verpachtung von Immobilien aller Art*

Im KJ. 1987 erwarb das Unternehmen einen $\frac{1}{4}$ Anteil an der Liegenschaft in NÖ, ..., worin sich mehrere Wohnungen befanden, welche vermietet wurden. Dzt. befinden sich im Gebäude insgesamt 12 Wohnungen.

Die anteiligen Anschaffungskosten betragen damals EUR 180.899,11 und wurden in der Bilanz als Umlaufvermögen aktiviert. Dieser Wert scheint auch noch in der Bilanz 2012 unberichtigt auf.

Im KJ. 2013 erfolgte die Parifizierung des Gebäudes und im selben Jahr wurden von der KG auch noch 2 Wohnungen verkauft.

Als Beilage zu den eingebrachten Steuererklärungen 2013 wurden eine Bilanz und eine G&V-Rechnung vorgelegt.

In der G&V-Rechnung wurde der erzielte Verkaufserlös eingetragen sowie der anteilige Buchwert in Abzug gebracht, und so der Gewinn aus den Verkäufen dargestellt.

Auch in der Bilanz wurde der bestehende Gebäudewert um den anteiligen Buchwert der veräußerten Wohnungen in Abzug gebracht und der neue reduzierte Wert ausgewiesen.

Entgegen den Darstellungen in Bilanz und G&V Rechnung wurden die errechneten Zahlen nicht in der Steuererklärung berücksichtigt.

Im Formular E6 wurden erstmalig Einkünfte aus V&V erklärt und erstmals keine Einkünfte mehr aus Gewerbebetrieb. Die Veräußerung der Wohnungen wurde in keiner Weise berücksichtigt, sondern es wurden lediglich die Einkünfte aus V&V in der Steuererklärung ausgewiesen.

Da eine Betriebsaufgabe des Gewerbebetriebes nie dargestellt wurde und die Beilagen zur eingebrachten Steuererklärung auch eindeutig auf einen Gewerbebetrieb hinweisen, erfolgt die Berücksichtigung des Veräußerungserlöses der Wohnungen im Rahmen der gewerblichen Einkünfte.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Kz. 370) werden dementsprechend auf Null gestellt.

Die Gewinne aus den Wohnungsveräußerungen fließen somit in den laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb (Kz. 330) ein und werden entsprechend den Anteilen auf die Beteiligten verteilt und sind dort mit dem Tarifsteuersatz zu versteuern.

Die mit Schreiben vom 30.06.2015 nachträglich beantragte Versteuerung des Veräußerungsgewinnes mit dem besonderen Steuersatz gem. § 30a mit 25% bei den Gesellschaftern ist daher in diesem Fall nicht zulässig ...

Die vom Parteienvertreter abgeführte ImmoEst iHv. 4.375,00 wird den Beteiligten anteilig wieder gutgeschrieben. ...

Einkünfte aus V&V

lt. Erklärung 9.586,67

Lt. Bp. 0,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Lt. Erklärung 0,00

Lt. Bp (= lt. eingebrachter G+V) 202.815,22

....“

Das FA erließ den Feststellungen der AP folgend am **29.02.2016** den **Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013** und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit EUR 202.815,22 fest. Die vom Parteienvertreter abgeführte ImmoEst wurde den Beteiligten anteilig wieder gutgeschrieben.

Für das Jahr **2014** ergaben sich auf Grund der am 30.03.2016 beim FA eingelangten **Steuererklärung** Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 170.706,01. Gemäß Beilage E6a wurden „Erlöse Anlagevermögen“ iHv EUR 207.200,00 erklärt.

Das FA erließ am **31.03.2016** den **Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2014** und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit EUR 170.706,01 fest.

In der **Beschwerde vom 20.10.2016**, die vom (neuen) steuerlichen Vertreter der Bf eingebracht wurde, wurde die Abänderung der Bescheide wie folgt beantragt:

„Jahr 2013:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 9.586,37 (Besteuerung nach Tarif)

Einkünfte gem. § 30a iVm § 30 Abs 4 Z 2 EstG EUR 34.300,00 (Besteuerung mit 25%).

Der Betrag von EUR 34.300,00 = EUR 245.000,00 – EUR 210.700,00 (86% pauschale Anschaffungskosten)

Jahr 2014:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 1.719,65 (Besteuerung nach Tarif)

Einkünfte gem. § 30a iVm § 30 Abs 4 Z 2 EstG EUR 29.008,00 (Besteuerung mit 25%).

Der Betrag von EUR 29.008,00 = EUR 207.200,00 – EUR 178.192,00 (86% pauschale Anschaffungskosten)

Begründung:

Das gegenständliche Unternehmen wurde 1985 gegründet und im Jahr 1987 erwarb das

Unternehmen einen Mehrheitsanteil an der Liegenschaft in 9999 NÖ, Adresse, bestehend aus mehreren Wohnungen, welche seit jeher vermietet werden.

Der Zweck der Liegenschaft war von Anfang an die Erzielung von Vermietungseinkünften. Die Liegenschaft war daher von Anfang an dem Anlagevermögen zuzuweisen und wurde auch so bilanziert. Die Darstellung der Betriebsprüfung, dass die Liegenschaft in der Bilanz im Umlaufvermögen zu aktivieren ist, kann von uns nicht nachvollzogen werden.

Die Immobilie wird – wie bereits erwähnt – seit Beginn an – dh seit nun fast 30 Jahren – zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet. Die Gesellschaft hat bis zum Jahr 2013 auch keine Anteile an der Liegenschaft verkauft. Es wurden bis zum Jahr 2013 auch keine anderen Liegenschaften von der Gesellschaft angekauft noch verkauft. Im Jahr 2013 erfolgte die Parifizierung – welche keinen steuerrelevanten Sachverhalt darstellt (vgl. EStR Rz. 6627a). Da im Jahr 2013 und 2014 größere Reparaturen und der Einbau eines Liftes anstanden, mussten zu deren Finanzierung Wohnungen veräußert werden.

Der dargelegte Sachverhalt spricht eindeutig gegen das Vorliegen einer Gesellschaft deren Zweck der gewerbliche Grundstückshandel ist, da keine Grundstücke gehandelt werden. Somit kann aber der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten nicht der Tarifsteuer unterliegen, sondern nur der besonderen Besteuerung des § 30a EStG.

Der bisherige Steuerberater hat zwar die Einkünfte der KG als § 5 Ermittler erklärt. Dies ist unseres Erachtens aber nicht korrekt. Die fälschliche Deklaration als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ändert aber nichts an der Tatsache, dass zumindest seit den frühen 1990er Jahren keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr vorlagen – sollten überhaupt jemals welche bestanden haben. Dh spätestens in den 1990er Jahren hat eine Betriebsaufgabe stattgefunden – sofern überhaupt ein Gewerbebetrieb jemals vorlag.

Da somit keine betrieblichen Einkünfte, sondern außerbetriebliche Einkünfte vorliegen, kann der Unterschiedsbetrag gem. § 30 Abs 4 Z 2 EStG als die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten ermittelt werden.

Die Folgerungen der Betriebsprüfung sind somit nicht korrekt.

...“

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 10.07.2017** als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„ ... Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft (KG) ist seit 1987 ¼ Eigentümerin und erklärt ... ihre Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche gemäß § 5 EStG ermittelt werden. Ab dem Jahr 2007 wurde entsprechend der gesetzlichen Änderung durch das StrukturAnpG 2006 ... die „Fortführungsoption“ gem. § 5 Abs 2 EStG in Anspruch genommen. Das entsprechende Kennfeld ist bis inkl. 2011 befüllt, in allen Erklärungen (Formular E6a) ab 2007 ist im Kennfeld „Bilanzierung gemäß ... § 5 EStG“ angekreuzt. Damit gibt die beschwerdeführende KG klar zum Ausdruck, dass sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat und

diese gem. § 5 EStG ermittelt. Erstmals im Jahr 2013 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt und es erfolgte ein erstmaliger Abverkauf von zwei Wohnungen. Diese Wohnungen wären gemäß Beschwerdevorbringen nun nicht mehr dem Gewerbebetrieb zuzuordnen, sodass es sich beim Verkauf um private Grundstücksveräußerungen gem. § 30 EStG handle. Der Verkauf sei daher gem. § 30a EStG mit dem Sondersteuersatz von 25% zu erfassen und die Liegenschaft darüber hinaus als Altvermögen gem. § 30 Abs 4 EStG zu behandeln.

Korrespondierend mit den Feststellungen der Betriebsprüfung erzielt die KG jedenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG. Dies ergibt sich zwingend aus der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, da diese nur für rechnungspflichtige Gewerbetreibende und – soweit die Rechnungslegungspflicht nicht mehr besteht – für Gewerbetreibende unter Inanspruchnahme der Fortführungsoption des § 5 Abs 2 EStG zur Anwendung gelangt. Weiters wurde seit 2010 der Gewinnfreibetrag in Form des Grundfreibetrages gem. § 10 EStG von den beteiligten Gesellschaftern in Anspruch genommen. Dieser setzt einen „Gewinn“ und einen „Betrieb“ voraus und kann somit nur bei den betrieblichen Einkunftsarten in Anspruch genommen werden. Es erfolgte in der Vergangenheit keine Betriebsaufgabe mit Wechsel zur Vermögensverwaltung, in deren Rahmen die allfälligen stillen Reserven des Grundstücks aufgedeckt worden wären. Es handelt sich bei den Einkünften aus dem Verkauf eines Grundstücks durch die beschwerdeführende KG somit zwangsläufig um Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht um außerbetriebliche Einkünfte. Die Regelung des § 30 Abs 4 EStG (Altvermögen) kann folglich nicht zur Anwendung gelangen, da sowohl Grund und Boden als auch das Gebäude in der KG zum 31.03.2012 steuerverfangen waren.

Für die Liegenschaft wurde seit der Anschaffung keine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht, dies spricht für eine Zuordnung zum Umlaufvermögen. Es ist nicht ersichtlich, weshalb bei Vorliegen von Anlagevermögen keine steuersenkende Absetzung geltend gemacht wird. Selbst wenn die Liegenschaft Anlagevermögen darstellen sollte, handelt es sich bei der beschwerdeführenden KG um eine Gesellschaft, deren Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt. Dies ergibt sich aus der Erweiterung des Unternehmenszweckes lt. Firmenbuch ab 1989 auf „Immobiliengeschäfte aller Art, insbesondere Erwerb und Verkauf sowie Vermietung und Verpachtung von Immobilien aller Art“. Als Branchenkennzahl im Erklärungsformular E6a wird 683 geführt: „Vermittlung und Verwaltung von Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen für Dritte“. Der besondere Steuersatz für Grundstücksveräußerungen kann daher gem. § 30a Abs. 3 Z 1 bzw. Z 2 EStG nicht zur Anwendung gelangen.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung waren somit rechtsrichtig und die Beschwerde abzuweisen.

...“

Die Bf beantragte mit **Vorlageantrag vom 10.08.2017** unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Beschwerde, diese dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen.

Das FA legte die Beschwerde mit **Vorlagebericht vom 17.08.2017** dem BFG vor und beantragte iSd Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. der Ausführungen in der BVE die Abweisung der Beschwerde.

Das BFG forderte die Amtspartei mit **Schreiben vom 27.04.2020** auf, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen zu übermitteln:

- Die Bilanz und die G+V Rechnung der Jahre 2013 und 2014
- Wie viele Wohnungen wurden vor bzw. nach dem (erstmaligen) Abverkauf von 2 Wohnungen im Jahr 2013 von der KG vermietet?
- Wie viele Wohnungen wurden 2014 verkauft?
- Wurden nach 2014 wieder An- bzw. Abverkäufe von Immobilien durch die KG getätigt?

Das FA beantwortete mit **Schriftsatz vom 15.05.2020** den Vorhalt wie folgt:

- Verkauf Wohnungen 2014:

Im Jahr 2014 wurden drei Wohnungen verkauft/übertragen:

Top Nr. 1 und Nr. 2: Käufer Nachname Vorname (Wohnungen zusammengelegt)

Top Nr. 3: Käufer Nachname Vorname (unentgeltliche Übertragung gem. Vereinbarungen)

- Vermietung nach Abverkauf 2014:

Im Eigentum der KG standen 2014 noch die Top Nr. 7,8,10 und 11. An Mieterlösen wurden lt. GuV im Jahr 2014 ca. EUR 16.000 und 2015 ca. EUR 11.500 erzielt. An wen konkret die Wohnungen vermietet wurden, ist dem Finanzamt nicht bekannt.

- Abverkäufe nach 2014:

Verkauf Top Nr. 7 an Name im Jahr 2018 (siehe Grundbuch)

- Beilagen:

Grundbuchsauszug, Aufstellung Betriebsprüfer, Jahresabschlüsse 2013 – 2015, Kaufvertrag Nachname, ImmoESt Selbstberechnung Verkauf Nachname, Vereinbarungen Nachname Vorname

In der **mündlichen Senatsverhandlung** vor dem BFG **am 22.06.2021** legte der steuerliche Vertreter der Bf einen **ergänzenden Schriftsatz** folgenden Inhalts vor. Demnach liege aus folgenden Gründen **kein gewerblicher Grundstückshandel** vor:

"1. Die Liegenschaft wurde – wie die BP richtigerweise festgestellt hat – bereits im Jahr 1987 angeschafft mit dem klaren Ziel der Einkünfteerzielung aus Vermietung.

2. Es wurden bis zum Jahr 2013 weder eine andere Liegenschaft gekauft noch die bestehenden Liegenschaft oder auch nur Teile davon verkauft – dh über einen Zeitraum von rd. 26 Jahren.

3. Die ständige Rechtsprechung des VwGH ist zum Thema gewerblicher Grundstückshandel relativ klar und auch Großteils in den EStR Rz 5440 bis 5448 abgebildet und somit dem Finanzamt bekannt.

- a. Gegen die Gewerblichkeit spricht auch der fehlende Einsatz von Fremdkapital sowie eine lange Behaltdauer der Grundstücke (über einen Zeitraum von 10 Jahren hinausgehend) und ein passives Verhalten des Verkäufers, wodurch er keine werbende Tätigkeit gegenüber der Allgemeinheit entfaltet (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061).
- b. Indizien, die für einen Grundstückshandel sprechen würden, liegen im gegenständlichen Fall allesamt nicht vor. Diese wären:
- i. die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen begründet für sich allein keinen Gewerbebetrieb (VwGH 22.9.1992, 92/14/0064).
 - ii. Umfangreiche Werbemaßnahmen zur Käufersuche (Schaltung von Inseraten; VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033). *„War nicht gegeben, da die Wohnungen entweder direkt bzw. nur mit Unterstützung der Hausverwaltung verkauft wurden.“*
 - iii. Wiederholte Veräußerung von Grundstücken, die bereits in der Absicht der alsbaldigen Veräußerung erworben wurden, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes. *„Es wurden zwischen 1987 und 2013 keine anderen Liegenschaften erworben oder verkauft.“*
 - iv. Hohe Fremdkapitalsquote lässt spätere Veräußerung der Grundstücke naheliegend erscheinen (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033). *„Der Hausanteil wurde zu 100% mit Eigenkapital erworben – es erfolgte somit eine langfristige Vermögensanlage, mit dem Ziel für spätere, einkommenschwächere Zeiten - auch mit Blick auf die Pension - finanziell vorzusorgen.“*
 - v. Große Dichte von Grundstücksverkäufen bzw. kontinuierlich betriebene Abverkäufe. *„Liegt nicht vor.“*
 - vi. Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb eines weiteren Grundstückes (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171). *„Liegt nicht vor.“*
 - vii. Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen stellt keine Vermögensverwaltung, sondern einen gewerblichen Grundstückshandel dar, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061). *„Genau das Gegenteil ist der Fall – die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung stand/steht nicht nur im Vordergrund sondern war und ist der einzige Grund.“*
- c. Indizien gegen Grundstückshandel: Vermögensverwaltung liegt demgegenüber vor, wenn es sich bei der Grundstücksveräußerung um den Abschluss der privaten Nutzung handelt und die Veräußerung zur Realisierung des während der Besitzzeit eingetretenen Substanzwertsteigerungen erfolgt. Kennzeichen der (privaten) Vermögensverwaltung ist somit die Nutzung des Vermögens in Form der Fruchtziehung, an deren Ende zwar auch die Veräußerung des Vermögensgegenstandes steht, dies jedoch nicht als eigentlicher Zweck der Gewinnerzielung, sondern als hinter die laufende Fruchtziehung zurücktretender Effekt. Dementsprechend kann auch dann Vermögensverwaltung vorliegen, wenn langjährig durch Vermietung und Verpachtung genutzter Grundbesitz in relativ kurzer Zeit verkauft wird.

- BP Bericht vom 26.2.2016 über den Prüfungszeitraum 2013 und Nachschauzeitraum 2014-2015 sowie Bescheidbegründung der Beschwerdevorentscheidung der Jahre 2013 und 2014 vom 10.7.2017: Es wird fälschlicherweise argumentiert, dass das Gebäude in der Bilanz im Umlaufvermögen ausgewiesen wurde und folglich alleine aus diesem Grund der besondere Steuersatz gem § 30a EStG nicht anwendbar ist (Verweis auf die ESTR Rz 6684). Das ist falsch: Das Gebäude wurde immer und somit nachweislich auch in den Jahren 2013 - 2015 im Jahresabschluss im Anlagenvermögen der Gesellschaft ausgewiesen.
- Zum Thema Anlage- oder Umlaufvermögen: Die Zuordnung in der UGB-Bilanz gilt mangels eigener steuerrechtlicher Vorschriften auch für die Steuerbilanz (VwGH 17.12.1993, 93/15/0094).
- Das UGB definiert als Anlagevermögen Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 198 Abs. 2 UGB). Dauernd heißt, dass ein Wirtschaftsgut während seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer oder zumindest eines größeren Zeitraumes davon dem Geschäftsbetrieb dient. Gegenstände des Anlagevermögens sind zum Gebrauch bestimmt. Im Zweifelsfall kann eine tatsächlich längere Verweildauer im Betrieb ein Indiz für Anlagevermögen sein. Wirtschaftsgüter, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfahrungsgemäß nicht länger als ein Jahr ist, können nicht zum Anlagevermögen gerechnet werden. (VwGH 25.6.1998, 96/15/0251). Zu den Sachanlagen zählen Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremdem Grund, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Anlagen in Bau.
- Zum Umlaufvermögen zählen hingegen Gebäude und Wohnungen, die der Veräußerung dienen (VwGH 7.6.1983, 87/14/0318)
- Selbst das Unterlassen der Geltendmachung der steuerlichen Absetzung für Abnutzung (Afa) des Gebäudeanteils (der Grundanteil unterliegt von vornherein nicht der Afa) kann für sich alleine noch keine Begründung darstellen eine Umqualifizierung vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen vorzunehmen.

Aus folgenden Gründen liege auch kein Gewerbebetrieb vor:

- Die Gewerbeberechtigung Versicherungsmakler gem. Par.103 Abs.1 lit.c Z.23 GewO.1973 wurde im Jahr 1989 zurückgelegt. Das Handelsgewerbe gem. Par.103 Abs.1 lit.b Z.25 GewO.1973 (Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien) wurde im Jahr 2001 zurückgelegt. Unserer Ansicht nach liegen spätestens ab dem Jahr 1990 keine gewerblichen Einkünfte mehr vor und mit Ende des Kalenderjahres 1989 kam es somit zu einer Betriebsaufgabe, da die Gewerbeberechtigung „Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien“ tatsächlich nie ausgeübt wurde und daraus auch keine Einnahmen erzielt wurden. Jedenfalls erfolgte die Betriebsaufgabe im Jahr 2001, da zum Jahresende 2001 keine Gewerbeberechtigung mehr aufrecht war.
- Zum Thema Fortführungsoption § 5 Abs 2 EStG: Es müssen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen um überhaupt antragsberechtigt für die Fortführungsoption

gem. § 5 Abs 2 EStG zu sein. Das geht schon alleine aus dem Gesetzeswortlaut des § 5 Abs 2 EStG hervor: *„Als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender im Sinne des Abs. 1 gilt auf Antrag ein Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) bezieht und nicht mehr der Pflicht zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 unterliegt. Der Antrag ist für das Jahr zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmalig keine Pflicht zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 besteht.“*

- Ebenso Doralt-Kommentar in Doralt/Herzog/Mayer, EStG11 (Stand: 1.7.2007): *„Gesetzliche Grundvoraussetzung für eine Fortführung der Gewinnermittlung (§23) nach § 5 Abs 1 sind immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb.“*

Es handle sich daher um bloße Vermögensverwaltung, die zu Einkünften aus Vermietung führten. Die Abverkäufe der Wohnungen würden daher der 25%igen ImmoESt unterliegen. Da es sich um Altvermögen handle, könnten pauschal 86% der Verkaufserlöse als Anschaffungskosten abgezogen werden.

Weiters wurde eine Bestätigung der Wirtschaftskammer Wien vorgelegt, wonach im Jahre 1989 von der beschwerdeführenden KG die Gewerbeberechtigung als Versicherungsmakler und im Jahre 2001 die Gewerbeberechtigung des Einzelhandels mit Bekleidung und Textilien zurückgelegt wurde.

Über Befragen des Vorsitzenden führte der Komplementär der KG, Dr. Nachname, aus, mittlerweile sei eine weitere Wohnung veräußert worden, und zwar an den Sohn. Es befinde sich noch eine Wohnung im Eigentum der KG. Der ursprüngliche Zweck der KG sei es gewesen, Einkünfte als Versicherungsmakler zu erzielen. Nach der Einstellung dieser Tätigkeit hätte man Vermietungseinkünfte erzielen wollen und die Anteile als Vermögens- und Pensionsvorsorge behalten wollen. Es habe keinerlei Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft gegeben. Die Veräußerungen seien auch wegen durchzuführender Investitionen, wie dem Einbau eines Lifts, notwendig gewesen. Zum Teil habe es sich um die Weitergabe von Wohnungen an Verwandte (Gattin und Sohn) des Beteiligten gehandelt.

Der Vertreter der Amtspartei verwies auf die bisherigen Ausführungen des FA und wies auf die jahrzehntelangen Erklärungen der Einkünfte als gewerblich hin. Sogar die Fortführungsoption des § 5 Abs 2 EStG sei dezidiert beantragt worden. Spätestens dann hätte ein allfälliger "Irrtum" auffallen müssen. Es sei auch keine AfA für das Grundstück geltend gemacht worden, was völlig unerklärlich wäre, würde es sich um Anlagevermögen und nicht um Grundstückshandel handeln. Es handle sich vielmehr um Umlaufvermögen. Auch die Veräußerung von nur einer Wohnung könne bei Wiederholungsabsicht bereits einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Im ggstdl Fall seien sechs von sieben Wohnungen veräußert worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Sachverhalt:

Die beschwerdeführende KG (Bf) wurde am 06.09.1985 gegründet und ermittelte den Gewinn gemäß § 5 EStG. Als Unternehmensgegenstand wurde im Firmenbuch angegeben: Versicherungsmakler und –berater, Handel mit Waren aller Art, Geschäftsführung von Unternehmen.

Am 23.01.1987 wurden 3/4 Anteile der Liegenschaft in 9999 NÖ, Adresse, EZ 000, mit Eigenkapital erworben und die darin befindlichen Wohnungen vermietet. Die (anteiligen) Anschaffungskosten (AK) betragen EUR 180.899,11. Die AK wurden in der Bilanz aktiviert und waren per 31.12.2012 unberichtigt in voller Höhe in der Bilanz ausgewiesen. AfA wurde nicht geltend gemacht.

Am 24.01.1989 wurde der Unternehmensgegenstand lt. Firmenbuch erweitert um Immobiliengeschäfte aller Art, insbesondere Erwerb und Verkauf sowie Vermietung und Verpachtung von Immobilien aller Art.

Die Gewerbeberechtigung als Versicherungsmakler wurde im Jahr 1989 zurückgelegt. Das Handelsgewerbe Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien wurde im Jahr 2001 zurückgelegt.

Gewerbliche Einkünfte als Versicherungsmakler liegen seit 1990 nicht mehr vor. Das Gewerbe Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien wurde niemals ausgeübt.

Ab dem Jahr 2007 wurde entsprechend der gesetzlichen Änderung durch das StrukturAnpG 2006 die "Fortführungsoption" gemäß § 5 Abs 2 EStG 1988 in Anspruch genommen.

Bis inklusive Veranlagung 2012 wurden die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen regelmäßig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.

Bis zum Kalenderjahr 2012 lag lediglich Miteigentum an den 3/4 Anteilen der Liegenschaft vor.

Bis inkl. 2012 wurde das Gebäude von einer Gebäudeverwaltung abgerechnet und auch die Mieteinnahmen anteilig an die Eigentümer zugeordnet.

Im Kalenderjahr 2013 erfolgte die Parifizierung und die einzelnen Wohneinheiten wurden den Eigentümern zugeteilt, welche nun die jeweils vorliegenden Einkünfte aus Vermietung erklären.

Seit 1990 ist neben der Vermietung keine weitere betriebliche Tätigkeit erkennbar.

Da im Jahr 2013 und 2014 größere Reparaturen und der Einbau eines Liftes anstanden, wurden – auch zu deren Finanzierung – Wohnungen veräußert.

Im Jahr 2013 wurden – neben der Vermietungstätigkeit – von der Bf auch zwei Wohnungen veräußert (Top 9,12). Aus der Veräußerung der Wohnungen im Jahr 2013 wurde ein Veräußerungserlös von EUR 245.000 erzielt, der Buchwert betrug 51.771,45 und der Veräußerungsgewinn somit EUR 193.228,55.

Am 06.02.2013 wurde um Vergabe einer UID-Nummer wegen Vorliegens von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab 01.01.2013 angesucht.

In der Bilanz und der GuV Rechnung 2013, welche als Beilagen zur Steuererklärung dem FA übermittelt wurden, ist ein Ertrag aus dem Abgang von Anlagevermögen (resultierend aus dem Veräußerungsgewinn der Wohnungen iHv EUR 193.228,00 sowie Mieterlöse iHv ca EUR 11.000,00) ausgewiesen. Erklärt wurden am 25.06.2015 jedoch erstmals nicht mehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 9.586,67 (Kz 370). Die Veräußerung der Wohnungen wurde nicht berücksichtigt. Hinsichtlich des Gewerbebetriebes wurde keine Betriebsaufgabe dargestellt.

Mit Schreiben vom 30.06.2015 wurde die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG bei den Gesellschaftern beantragt und vom Parteienvertreter ImmoEST iHv EUR 4.375,00 abgeführt.

Das FA setzte mit Erstbescheid vom 29.02.2016 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 202.815,22 fest.

Im Kalenderjahr 2014 wurden an Mieterlösen ca. EUR 16.000 erzielt. In diesem Jahr wurden weitere drei Wohnungen veräußert bzw. übertragen (Top 1,2,3), wobei eine Käuferin (Mag. Nachname) 2 Wohnungen erwarb und zusammenlegte (Top 1,2) und 1 Wohnung an die Beteiligte Vorname Nachname im Wege einer Vereinbarung zwischen Ehegatten übertragen wurde (Top 3).

Es wurden am 30.03.2016 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 170.706,01 (darunter Erlöse Anlagevermögen iHv 207.200,00, BW abgegangener Anlagen iHv 34.313,64) erklärt.

Das FA setzte am 31.03.2016 erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 170.706,01 fest (resultierend aus Veräußerungsgewinn und Vermietungseinkünften).

Im Eigentum der KG standen im Jahr 2014 noch die Top Nr. 7, 8, 10 und 11.

Im Jahr 2015 wurden Mieterlöse iHv ca. EUR 11.500 erzielt.

Im Jahr 2018 wurde eine weitere Wohnung (Top 7) veräußert.

Im Jahr 2020 wurde eine weitere Wohnung an den Sohn des Kommanditisten Dr. Nachname übergeben (Top 10,11). Im Eigentum der KG steht noch eine Wohnung (Top 8). Insgesamt befinden sich (nach Zusammenlegungen) zehn Wohnungen in dem Gebäude.

An der KG sind beteiligt:

Verlassenschaft nach Name mit 1% als Kommanditist

Vorname Nachname mit 98% als Kommanditist

Dr. Name mit 1% als unbeschränkt haftender Gesellschafter

Ab dem Jahr 1990 liegen keine gewerblichen Einkünfte mehr vor. Seitdem handelt es sich um bloße Vermögensverwaltung. Bei der Tätigkeit der Bf steht die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung und nicht die Vermögensverwertung im Vordergrund. Die Tätigkeit entspricht nicht dem Bild, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Sie überschreitet nicht jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

Beweiswürdigung:

Die Ausführungen betreffend Gründung, Gewinnermittlung, Gewerbeberechtigungen, Einkünfteerklärung, Veräußerungen bzw. Übertragung von Wohnungen, Anteilsverhältnisse etc. sind unstrittig und den vorgelegten Verwaltungsakten, Abfragen aus dem AIS des Bundes und den Vorbringen der Parteien zu entnehmen.

Strittig ist, ob die Tätigkeit einen gewerblichen Grundstückshandel darstellt oder jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, nicht überschreitet bzw. ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsmakler oder aus dem Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien vorliegen.

Zu den gewerblichen Einkünften als Versicherungsmakler ist festzustellen, dass aus der Zurücklegung der entsprechenden Gewerbeberechtigung sowie aus den Steuererklärungen hervorgeht, dass diese Tätigkeit seit 1990 nicht mehr ausgeübt wurde und es daher insoweit zu einer Betriebsaufgabe gekommen ist. Gewerbliche Einkünfte aus dem Handel mit Textilien wurden ebenfalls nicht erklärt, die entsprechende Gewerbeberechtigung wurde 2001 zurückgelegt und es wurde glaubhaft ausgeführt, dass dieses Gewerbe niemals ausgeübt wurde.

Zu prüfen ist daher, ob die Tätigkeit einen gewerblichen Grundstückshandel darstellt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in

den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (vgl. VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118, und VwGH 28.6.2012, 2009/15/0113).

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl. VwGH 26.7.2000, 95/14/0161). Nach VwGH 21.09.2006, 2006/15/0118, ist die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensverwertung im Vordergrund steht, eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbsvorgängen und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen; der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern, spricht für eine gewerbliche Tätigkeit (vgl. VwGH 25.03.1999, 94/15/0171). Für die Beurteilung der Kauftätigkeit und Verkaufstätigkeit ist es ohne Belang, ob sie im betreffenden Besteuerungszeitraum bzw Veranlagungszeitraum stattgefunden hat. Für die Prüfung der Nachhaltigkeit muss nämlich eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende, mehrjährige Betrachtung angestellt werden (vgl. VwGH 31.05.1983, 82/14/0188).

Die erstmalige Parifizierung von Eigentumswohnungen stellt keinen Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang dar (Rz. 6627a EStRL BMF). Wie bei einer Realteilung liegt eine Konkretisierung der bisherigen Miteigentumsanteile vor und das Wohnungseigentum tritt an die Stelle des bisherigen Miteigentums.

Die im ggstdl Fall durchgeführte Parifizierung im Jahr 2013 ist daher insoweit steuerlich unbeachtlich.

Zwar tätig ein gewerblicher Grundstückshändler im Allgemeinen bereits den Grundstücksankauf in Verkaufsabsicht. Gewerblicher Grundstückshandel kann allerdings auch dann vorliegen, wenn erst auf Grund eines später gefassten Willensentschlusses der planmäßige Abverkauf der Immobilien umgesetzt wird. Es kommt sohin nicht zwingend auf die ursprüngliche Absicht des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaften an (VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113, mwN).

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist kein geeignetes Abgrenzungsmerkmal. Sie kann auch im Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung gegeben sein (VwGH 22.06.1983, 81/13/0157).

Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und das damit im Vergleich zu einem nicht in der Branche Tätigen zu unterstellende Fachwissen sind geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (siehe zB VwGH 18.12.2001, 99/15/0155). Nach der Rechtsprechung des VwGH ist nicht auf die absolute Zahl an An- und Verkaufsvorgängen, sondern auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung abzustellen (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033, unter Verweis auf VwGH 18.12.2001, 99/15/0155, und VwGH 28.05.2008, 2008/15/0025). Bei bestehender beruflicher Nahebeziehung kann bereits eine sehr geringe Anzahl von Verkaufsvorgängen als für die Gewerblichkeit ausreichend angesehen werden. So können in diesem Fall gegebenenfalls bereits zwei Verkäufe innerhalb von zwei Kalenderjahren für die Gewerblichkeit als ausreichend erachtet werden (VwGH 28.05.2008, 2008/15/0025).

Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, in Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht (vgl. VwGH 20.12.2000, 98/13/0236, 98/13/0237). Nach diesem Erkenntnis ist für die Beurteilung der Frage, ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund der Tätigkeit des Steuerpflichtigen stand, unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit der Behaltdauer von entscheidender Bedeutung, wie lange die jeweilige Behaltdauer der veräußerten Objekte war und innerhalb welchen Gesamtzeitraumes die Objekte veräußert wurden sowie welche Gründe für die Veräußerung der Objekte maßgeblich waren. Zum Gesamtbild gehört neben der Frage der Behaltdauer von Objekten auch der Umstand der Finanzierung, wobei die Fremdfinanzierung ein Indiz für die Beurteilung einer Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel bildet.

Bezeichnend für einen gewerblichen Grundstückshandel (in Abgrenzung von vermögensverwaltender Tätigkeit) ist somit die Planmäßigkeit des Vorgehens, welche aus folgenden Indizien abgeleitet werden kann:

- der Umfang der Tätigkeit, d.h. eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit
- der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb und Verkauf,
- die Behaltdauer,
- der wirtschaftliche Zusammenhang,
- die Art und Weise der Finanzierung,
- die werbende Tätigkeit und

- die Gewinnerzielungsabsicht (BFG 19.7.2017, RV/6100315/2012).

Auf den ggstdl Fall angewendet, bedeutet diese Judikatur:

Eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit liegt nicht vor. Die Liegenschaft wurde bereits im Jahr 1987 angeschafft mit dem Ziel der Einkünfteerzielung aus Vermietung. Über einen Zeitraum von ca. 26 Jahren (bis zum Jahr 2013) wurde weder eine andere Liegenschaft gekauft noch die bestehende Liegenschaft oder Teile davon verkauft.

Der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb und Verkauf ist nicht gegeben.

Die lange Behaltdauer ist ein weiteres Indiz gegen Grundstückshandel.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf ist nicht ersichtlich. Eine Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb eines weiteren Grundstückes ist nicht gegeben. Eine wiederholte Veräußerung von Grundstücken, die bereits in der Absicht der baldigen Veräußerung erworben wurden, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes kann nicht festgestellt werden.

Der fehlende Einsatz von Fremdkapital spricht gegen Grundstückshandel. Der Hausanteil wurde zu 100% mit Eigenkapital erworben.

Eine werbende Tätigkeit gegenüber der Allgemeinheit ist nicht festzustellen.

Es erfolgte eine langfristige Vermögensanlage, mit dem Ziel, für spätere Zeiten im Hinblick auf die Pension finanziell vorzusorgen.

Bei den ab 2013 festzustellenden Veräußerungen handelt es sich, wie auch vom Beteiligten Dr. Nachname glaubhaft und nachvollziehbar vorgebracht wurde, einerseits um die Finanzierung größerer Reparaturen am Gebäude wie den Einbau eines Lifts sowie um den Abschluss der privaten Nutzung und die Veräußerung erfolgte auch zur Realisierung des während der Besitzzeit eingetretenen Substanzwertsteigerungen. Kennzeichen der gegebenen Vermögensverwaltung ist somit die Nutzung des Vermögens in Form der Fruchtziehung, an deren Ende zwar auch die Veräußerung des Vermögensgegenstandes steht, dies jedoch nicht als eigentlicher Zweck der Gewinnerzielung, sondern als hinter die laufende Fruchtziehung zurücktretender Effekt.

Es liegt daher Vermögensverwaltung vor, auch wenn langjährig durch Vermietung und Verpachtung genutzter Grundbesitz in relativ kurzer Zeit verkauft wurde. Dies auch deswegen, weil von den 7 veräußerten bzw. übertragenen Wohnungen zwei an Familienangehörige übertragen wurden (Gattin des Komplementärs und Kommanditistin, Sohn des Komplementärs), was deutlich macht, dass gerade nicht der Handel mit Grundstücken Betriebsgegenstand war, sondern am Ende der Fruchtziehung neben der eigenen Altersversorgung der Beteiligten die Versorgung von Angehörigen im Vordergrund stand.

Indizien, die für gewerblichen Grundstückshandel sprechen, sind im ggstdl. Fall die jahrzehntelange Erklärung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und der Antrag auf

Fortführungsoption gemäß § 5 Abs 2 EStG 1988. Die Bf war offenbar selbst der Ansicht, gewerbliche Einkünfte zu beziehen. Dementsprechend wurde auch der Gewinnfreibetrag geltend gemacht, welcher betriebliche Einkünfte voraussetzt. Das Gebäude wurde als Anlagevermögen in die Bilanz aufgenommen, es wurde jedoch keine AfA geltend gemacht. Diese Indizien treten jedoch gegenüber den Indizien gegen gewerblichen Grundstückshandel in den Hintergrund, zumal festzuhalten ist, dass sich Abgabepflichtige die Einkunftsart nicht aussuchen können, sondern die Abgabenbehörde von Amts wegen den tatsächlichen Sachverhalt festzustellen hat. Dies hat sie – aus welchen Gründen auch immer – bis zu ggstdl AP, nicht getan. Die Gründe für die Erklärung als gewerbliche Einkünfte können – wie vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG glaubhaft vorgebracht wurde, nicht mehr nachvollzogen werden. Unrichtig erklärte Einkünfte können aber in einem amtswegigen Abgabenverfahren nicht dazu führen, dass bei der in den Streitjahren stattfindenden Prüfung des steuerlich relevanten Sachverhalts die in der Vergangenheit unrichtig erklärte Einkunftsart vom BFG als gegeben angesehen werden muss. Insbesondere besteht keinerlei Bindung an die Abgabenerklärung, wiewohl einer derartigen Erklärung zweifellos Indizwirkung zukommt, da die Bf offenbar selbst jahrzehntelang aus unbekanntem Gründen der Ansicht war, es würden gewerbliche Einkünfte vorliegen. Da jedoch eine inhaltliche Beurteilung auf Grund zahlreicher Indizien zu nicht gewerblichen Einkünften führt, kann diesem Indiz nicht die vom FA zugeschriebene ausschlaggebende Bedeutung beigemessen werden, da bei einer Beurteilung alle Umstände des Einzelfalles in Betracht zu ziehen sind. Diese Beurteilung ergibt jedoch in einer Gesamtbetrachtung ein eindeutiges und klares Bild, da so gut wie alle (anderen) Indizien erkennen lassen, dass tatsächlich Vermögensverwaltung und kein Grundstückshandel vorliegt, sodass die jahrzehntelange falsche Vorgangsweise der Bf demgegenüber in den Hintergrund tritt.

Rechtliche Beurteilung:

Der Begriff gewerblicher Grundstückshandel setzt voraus, dass es sich bei der Tätigkeit um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handeln muss. Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit im Sinne des § 22 EStG anzusehen ist.

Eine inhaltlich gleich lautende Definition des Gewerbebetriebes liefert § 28 BAO. Demgegenüber regelt § 32 BAO Vermögensverwaltung, die insbesondere vorliegt, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind (§ 32 BAO, letzter Satz). Dieser letzte Satz bringt die Subsidiarität des Tatbestandes der Vermögensverwaltung gegenüber den

betrieblichen Tatbeständen zum Ausdruck. Das bedeutet, dass dann, wenn eine Tätigkeit für sich eine betriebliche (im Sinne der §§ 21 bis 23 EStG) ist, die auch eine Vermögensnutzung in sich schließt, insgesamt von einer betrieblichen Tätigkeit zu sprechen ist (Stoll, BAO-Kommentar, S. 420). Die Zuordnung einer Tätigkeit zum einen oder anderen Bereich ist in erster Linie eine materiell-rechtliche Frage, die in der Regel auch aus den Zusammenhängen und Grundsätzen des materiellen Rechtes heraus gelöst werden muss.

Bei der Vermögensverwaltung steht die Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltendem Substanzwert entscheidend im Vordergrund, während eine im Vermögen begründete gewerbliche Tätigkeit durch Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder durch zusätzliche, über die Aufgaben einer Verwaltung hinausgehende Tätigkeiten und Leistungen gekennzeichnet ist (Stoll, BAO-Kommentar, S. 422). Erwerben und Veräußerung sind dann gewerblich, wenn bereits bei Anschaffung der Objekte Verkaufsabsicht bestand, die Aktivitäten erkennbar objektiv auf Wiederholung angelegt sind, wenn ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen Grundstücksanschaffung und Veräußerung besteht. Die Zahl der veräußerten Grundstücke spricht dabei in dem Maße für gewerblichen Grundstückshandel, als die Zahl der Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge groß und die Zeitspanne, in der sie getätigt werden, klein ist. Geboten ist dabei eine mehrjährige Betrachtung über den Veranlagungszeitraum hinaus, um auf eine gewerbliche oder eine bloße Vermögensnutzung schließen zu können (Stoll, BAO-Kommentar, S. 423).

Die Verwertung der Vermögenssubstanz rückt bei einem Gewerbebetrieb entscheidend in den Vordergrund. Jedoch reichen einzelne Zu- und Verkäufe nicht aus, um Gewerbebetrieb annehmen zu können.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht.

Die Frage, ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Entscheidend ist nicht die absolute Zahl an An- bzw. Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH vom 28.12.2001, 99/15/0155 mit zahlreichen weiteren Verweisen).

Sachverhaltsmäßig wurde festgestellt, dass kein gewerblicher Grundstückshandel und auch kein anderer Gewerbebetrieb vorliegt.

Da die Tätigkeit der Bf der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, kommen als abgabenrechtliche Tatbestände der Besteuerung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und, da die Grundstücke keinem Betriebsvermögen angehören, Sonstige Einkünfte, insbesondere Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, in Betracht.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen.

Die erzielten Einkünfte aus der Vermietung der Objekte sind als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einheitlich und gesondert festzustellen.

Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988.

Da die Grundstücke am 31.03.2012 nicht steuerverfassen waren (keine betrieblichen Einkünfte, privates Grundstück, Altvermögen) kann gem. § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten als Einkünfte angesetzt werden. Diese Einkünfte unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25% (in den Streitjahren 2013 und 2014) und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Der besondere Steuersatz gilt auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken. Dies gilt allerdings gem. § 30a Abs 3 EStG 1988 u.a. nicht, wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist oder wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt.

Dazu ist auszuführen: Es liegen keine betrieblichen Einkünfte, sondern Überschusseinkünfte vor. Daher sind die Ausnahmen vom besonderen Steuersatz schon aus diesem Grund nicht anwendbar.

Im Übrigen handelt es sich nicht um Umlaufvermögen. Erfasst sind nämlich Grundstücksveräußerungen durch gewerbliche Grundstückshändler, wobei die Zurechnung zum Umlaufvermögen im Zeitpunkt der Veräußerung maßgeblich ist (Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 12. Aufl. 2019, § 30a, III. Ausnahmen von der analytischen Besteuerung (Abs 3 und 4) [Rz 16 – 29]). Es handelt sich nicht um gewerblichen Grundstückshandel.

Zum Umlaufvermögen zählen Gebäude und Wohnungen, die der Veräußerung dienen, während Anlagevermögen dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dient. Dementsprechend wurde das Gebäude im Jahresabschluss bis 2015 im Anlagevermögen der Gesellschaft ausgewiesen (siehe Bilanzen zum 31.12.2013, 31.12.2014 und 31.12.2015: Ausgewiesen unter

"A.Anlagevermögen I. Sachanlagen1. Grundstücke und Bauten"). Daran kann auch das Unterlassen der AfA für den Gebäudeanteil nichts ändern.

Der Schwerpunkt der (betrieblichen) Tätigkeit liegt auch nicht in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken. Die Regelung erfasst gewerbliche Immobilienentwickler, wobei hier auch Grundstücke des Anlagevermögens erfasst sind (vgl. Jakom aaO.). Die Bf hat keine Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und ist kein gewerblicher Immobilienentwickler.

Es ist daher der beantragte besondere Steuersatz des § 30a EStG 1988 anzuwenden.

Die Einkünfte berechnen sich wie folgt:

Jahr 2013:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 9.586,37; Besteuerung nach Tarif.

Einkünfte gem. § 30a iVm § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988:

EUR 34.300,00 (245.000,00 – 210.700,00 [86%]); ImmoEst 25% = 8.575,00

Jahr 2014:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 1.719,65; Besteuerung nach Tarif.

Einkünfte gem. § 30a iVm § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988 EUR 29.008,00 (207.200,00 – 178.192,00 [86%]); ImmoEst 25% = 7.252,00

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.

Da es sich bei der Frage, ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, um eine Sachverhaltsfrage handelt, und die zu lösenden Rechtsfragen der Judikatur des VwGH entsprechend behandelt wurden, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor.

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert wie folgt:

Die im Kalenderjahr 2013 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	9.586,37
<i>Anteil 1 Verl. n. Name, St.Nr. 1234567</i>	95,86
<i>Anteil 2 Nachname Vorname, 9999 Adresse/X, St.Nr. 1234567</i>	9.394,65
<i>Anteil 3 Dr. Nachname-Name Vorname, 9999 Adresse, St.Nr. 1234567</i>	95,86

Auf die Beteiligten entfällt 2013 Immobilienertragsteuer iHv

<i>Anteil 1 Verl. n. Name</i>	85,75
<i>Anteil 2 Nachname Vorname</i>	8.403,50
<i>Anteil 3 Dr. Nachname-Name Vorname</i>	85,75

sodass die Summe der zu entrichtenden Immobilienertragsteuer 8.575,00 beträgt.

Die im Kalenderjahr 2014 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	1.719,65
<i>Anteil 1 Verl. n. Name, St.Nr. 1234567</i>	17,20
<i>Anteil 2 Nachname Vorname, 9999 Adresse/X, St.Nr. 1234567</i>	1.685,25
<i>Anteil 3 Dr. Nachname-Name Vorname, 9999 Adresse, St.Nr. 1234567</i>	17,20

Auf die Beteiligten entfällt 2014 Immobilienertragsteuer iHv

<i>Anteil 1 Verl. n. Name</i>	72,52
<i>Anteil 2 Nachname Vorname</i>	7.106,96
<i>Anteil 3 Dr. Nachname-Name Vorname</i>	72,52

sodass die Summe der zu entrichtenden Immobilienertragsteuer 7.252,00 beträgt.

Wien, am 19. Juli 2021

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, als Gruppenträgerin, V GmbH, als Gruppenmitglied und der A GmbH, als von der Teilnahme an der Unternehmensgruppe ausgeschlossene Körperschaft, jeweils vertreten durch Unterberger Fidas Salzburg Steuerberatung GmbH & Co KG, Linzer Bundesstraße 101, 5023 Salzburg-Gnigl, über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 28. März 2019 gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2018 des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf - nunmehr Finanzamtes Österreich - vom 27. Februar 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. August 2023 zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der Bescheid bleibt in seinem Spruch unverändert.

- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, P GmbH), als Gruppenträgerin, die V GmbH (V GmbH) und die A GmbH (A GmbH), jeweils als Gruppenmitglied, stellten am **21. Dezember 2018** einen Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe nach § 9 Abs 8 KStG 1988 mit Wirksamkeitsbeginn ab der Veranlagung 2018.

Dem Antrag wurde mit Gruppenfeststellungsbescheid 2018 vom **27. Februar 2019** (zugestellt am 4. März 2019) teilweise stattgegeben, indem eine Gruppe mit der P GmbH als Gruppenträgerin und der V GmbH als Gruppenmitglied festgestellt und die A GmbH von der Gruppe ausgeschlossen wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass Dr. M P Alleingesellschafter der A GmbH sei und daher weder eine finanzielle Verbindung der A GmbH zur P GmbH noch zur V GmbH bestehe.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom **28. März 2019** machte der steuerliche Vertreter geltend, dass P treuhändig die Anteile für die P GmbH halte, die Beteiligung seit 1. März 2016 im Jahresabschluss der P GmbH bilanziere und daher eine finanzielle Verbindung gegeben sei, sodass die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe ab 2018 vorliegen. Ein Auszug aus dem Anlageverzeichnis sowie ein Treuhandvertrag wurden übermittelt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom **2. Oktober 2019** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, da das für die Begründung einer finanziellen Verbindung unabdingbare wirtschaftliche Eigentum der P GmbH an der A GmbH nicht bestehe.

„Gemäß Punkt 6. der Treuhandvereinbarung ist der Treugeber zur jederzeitigen Auflösung des Treuhandverhältnisses ohne Angabe von Gründen berechtigt. Weiters ist der Treuhänder berechtigt, das Treuhandverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 14 Tagen ohne Angabe von Gründen aufzulösen. Eine sofortige Auflösung durch den Treuhänder ist bei wichtigen Gründen möglich. Da die Treuhandvereinbarung somit jederzeit sowohl vom Treugeber, als auch vom Treuhänder kurzfristig gekündigt werden kann, verbleibt ... auch das wirtschaftliche Eigentum - beim zivilrechtlichen Eigentümer, Herrn Dr. M P (vgl. VwGH 13.09.2018, Ra 2018/15/0055).“

Die P GmbH beantragte mit am **18. Oktober 2019** bei der belangten Behörde einlangenden Anbringen die Vorlage der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In der Praxis sei in allen Treuhandverträgen eine Kündigungs- bzw. Auflösungsklausel enthalten und finde trotzdem eine eindeutige Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums immer beim Treugeber statt. Die ehemaligen Eigentümer der Anteile an der A GmbH wollten nicht an eine Gesellschaft, sondern nur an eine Privatperson verkaufen. Deshalb mussten die Anteile durch P zivilrechtlich erworben werden. Die P GmbH habe jedoch den Kaufpreis entrichtet und die Beteiligung im Anlagevermögen aktiviert. Daher läge das wirtschaftliche Eigentum bei der P GmbH.

Mit Bericht vom **14. November 2019** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Die Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde und ergänzte ihre Begründung dahingehend, dass laut Punkt 3. der Treuhandvereinbarung vom 18. Februar 2019 keine beherrschende Stellung des Treugebers (P GmbH) vorläge, da der Treuhänder P weisungsfrei gestellt sei, auch hinsichtlich der Ausübung der Stimmrechte. Die Option auf den Erwerb der treuhändig gehaltenen Geschäftsanteile in Punkt 5. der Treuhandvereinbarung verschaffe für sich allein kein wirtschaftliches Eigentum.

Am **22. August 2023** hat am Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung stattgefunden. Die Beschwerdeführerin (P GmbH) erklärte, dass die A GmbH für ihre Unternehmensgruppe interessant war, der Eigentümer aber nicht an eine Gesellschaft, sondern nur an eine Privatperson verkaufen wollte. Deshalb wurde die Treuhandlösung gewählt. Die A GmbH war nicht lebensfähig und es ließ sich eine Sanierung nur mittels der P GmbH durchführen. Es war keine böse Absicht dahinter, sondern eine Umgehung, da die Eigentümer nicht an die P GmbH

verkaufen wollten. Die Beteiligung wurde von der P GmbH ab 2016 bilanziert. Im Unternehmensgegenstand ist die Unternehmenssanierung vorgesehen. Im Hinblick auf das vom Finanzamt vorgehaltene Erkenntnis (VwGH 13.09.2018, Ra 2018/15/0055) agierte hier keine fremde Person. In der Treuhandvereinbarung ist geregelt, dass jeglicher Gewinn vom Treuhänder an die P GmbH weiterzugeben wäre. Ein Verkauf durch den Treuhänder ist nicht möglich. Eine Substanzthematik wäre mit dem Treugeber zu besprechen gewesen. Die P GmbH trug das Sanierungsrisiko. Die Sanierung wurde durch Mittel der P GmbH ab 2016 durchgeführt, das Risiko von Substanzveränderungen trug die P GmbH, so wurde auch die Auslösungsstruktur gewählt. Ziel war es, dass in allen Lebenssituationen der A GmbH die P GmbH das wirtschaftliche Risiko zu tragen hatte. Das Risiko habe bei der P GmbH und nicht bei P gelegen. 2021 wurde das Abtretungsangebot angenommen und die Geschäftsanteile gingen auf die P GmbH über.

Ein Treuhänder ist nach Ansicht der P GmbH grundsätzlich weisungsfrei zu stellen. Faktisch war es eine enge Kooperation zwischen A GmbH und P GmbH. Sämtliche Auftragsverhältnisse kamen ab 2016 von letzterer und war die A GmbH von Anfang an wirtschaftlich von ihr abhängig.

Die P GmbH hatte die Chance der Wertsteigerung. Sie hätte das Abtretungsangebot angenommen und die Beteiligung unentgeltlich erhalten, wenn der Treuhänder das Treuhandverhältnis mit einer Kündigungsfrist von 14 Tagen aufgelöst hätte. Die P GmbH war verantwortlich für die A GmbH und übernahm für sie die Finanzierung der Sanierung. Bei einem ungünstigen Geschäftsverlauf der A GmbH hätte die P GmbH einen Vermögensschaden gehabt. Für P hätte sich kein Vermögensschaden ergeben, da die Anschaffungskosten der Beteiligung die P GmbH getragen hat.

Die Tatsache der Bilanzierung der Beteiligung an der A GmbH in der Buchhaltung der P GmbH habe nach Ansicht des Finanzamts keine Relevanz.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom **24. August 2023** wurde die P GmbH aufgefordert, die Umstände der Treuhandvereinbarung (Abfassung, Zeitpunkt der Offenlegung), das Entgelt des Treuhänders, die Verbuchung der Beteiligung an der A GmbH bei der P GmbH, die von der P GmbH für die A GmbH getätigten Investitionen zu erläutern bzw. nachzuweisen sowie Stellung zu verschiedenen verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen (insbesondere BFG 24.04.2018, RV/3100001/2015 bzw. VwGH 13.09.2018, Ra 2018/15/0055) zu nehmen.

P begründete am **18. September 2023** in Beantwortung des Beschlusses die Veranlassung für die Treuhandkonstruktion mit dem Sanierungsverfahren und der Unwilligkeit eines früheren Gesellschafters seinen Gesellschaftsanteil an eine juristische Person zu verkaufen. Die Offenlegung der Treuhandvereinbarung erfolgte im Rahmen der Einreichung des Jahresabschlusses der P GmbH für das Jahr 2016. Eine Entlohnung für den Treuhänder gab es nicht. Die Bezahlung des Abtretungspreises für die Beteiligung an der A GmbH erfolgte durch

die P GmbH. Zahlungen der P GmbH an die A GmbH erfolgten in 2016 bis 2019 in Höhe von insgesamt 234.800,00 €. Zur angesprochenen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes erklärte P, dass sich diese nicht auf einen 100% Gesellschaftsanteil beziehe, auch Rahmenbedingungen und Offenlegung entsprechen nicht dem gegenständlichen Fall. Es sei ihm nicht bekannt, ob in dieser Entscheidung die Anteile vom Treugeber verbucht, bezahlt und offengelegt wurden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob die **Bf1** (Beschwerdeführerin, P GmbH) unmittelbar mehr als 50% des Stammkapitals und der Stimmrechte der A GmbH (A GmbH) besitzt und diese daher als finanziell verbundene Körperschaften im Sinne von § 9 Abs 4 KStG 1988 gelten.

1) Sachverhalt

Die P GmbH ist eine im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einer Stammeinlage in Höhe von 35.000,00 €. Dr. M P ist seit 7. Mai 2014 (Zeitpunkt der Eintragung im Firmenbuch) Alleingesellschafter und seit Gründung der Gesellschaft im Jahr 2005 alleiniger vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Die P GmbH ist im Geschäftszweig Unternehmensbeteiligung, -beratung und -organisation, Immobilienentwicklung und -management tätig.

Die A GmbH ist eine im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einer Stammeinlage von 52.365,00 €. Alleingesellschafter war P von 15. März 2016 bis 15. Dezember 2021. Allein vertretungsbefugter Geschäftsführer war Ing. F von 20. August 2014 bis 10. Mai 2019.

Die A GmbH war im Management und der Beratung von Unternehmen jeder Art auch unter Eingehen von Partnerschaften mit eigenkapitalinvestierenden Unternehmen oder Eingehen von Partnerschaften mit weiteren Managementgesellschaften tätig.

Die Stimmrechte bei Beschlüssen der A GmbH auszuüben berechtigt war P in seiner Funktion als Gesellschafter der A GmbH. Dieser war nicht nur zivilrechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung an der A GmbH.

2) Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt, dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

P hatte aufgrund eines Abtretungsvertrages vom 18. Februar 2016 die Anteile an der A GmbH von Mag. (FH) B, C AG und Mag. T zu einem Abtretungspreis von 6.875,00 € erworben. Den Kaufpreis hat die P GmbH bezahlt.

Die Beteiligung an der A GmbH war im Anlagenverzeichnis der P GmbH mit Anschaffungsdatum 1. März 2016 und Anschaffungskosten von 6.875,00 € erfasst und offen im Jahresabschluss 2016 ausgewiesen (Konto 815, Inv. Nr. 1-0 Beteiligung A). Ein Hinweis darauf, dass die Beteiligung treuhändig von P gehalten wird, ist daraus nicht ersichtlich.

Mit Beschluss des Landesgerichts Salzburg vom 20. August 2014 erfolgte hinsichtlich der A GmbH die Eröffnung des Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung, welches mit Beschluss vom 19. Dezember 2014 aufgrund der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplans aufgehoben wurde.

Vermutlich ebenfalls am 18. Februar 2016 schloss P mit der P GmbH eine Treuhandvereinbarung. Die Vereinbarung unterschrieb jeweils P in seiner Funktion als Gesellschafter (und Treuhänder) sowie als Geschäftsführer der P GmbH (als Treugeber). Entgegen § 18 Abs 5 GmbHG wurde von P nicht vorgesorgt, dass nachträgliche Änderungen des Inhaltes und Zweifel über den Zeitpunkt des Abschlusses ausgeschlossen sind, sodass der Zeitpunkt dieser Vereinbarung nur vermutet werden kann.

P sollte als Treuhänder den Geschäftsanteil an der A GmbH nicht mehr für eigene Rechnung, sondern diesen als Treuhänder für den Treugeber halten. Die Vereinbarung wurde der belangten Behörde erstmals per E-Mail am 1. April 2019 übermittelt.

Die Treuhandvereinbarung stellt sich im Wesentlichen wie folgt dar:

1. VORBEMERKUNG

- 1.1. **A GmbH** ist unter anderem im Management und der Beratung von Unternehmen jeder Art auch unter Eingehen von Partnerschaften mit eigenkapitalinvestierenden Unternehmen oder Eingehen von Partnerschaftern mit weiteren Managementgesellschaften tätig.
- 1.2. **Bf** ist im Bereich Unternehmensbeteiligung, -beratung und -organisation, Immobilienentwicklung und -management tätige Gesellschaft. **Bf** verfügt über langjährige Erfahrung unter anderem in den Bereichen Wachstumsfinanzierung, Restrukturierung, Projektfinanzierung sowie Eigenkapitalbeteiligung.
- 1.3. **MP** ist Unternehmer und Gesellschafter der **Bf**.

2. ERKLÄRUNG DES TREUHÄNDERS

- 2.1. **MP** tritt als Gesellschafter der **GESELLSCHAFT** auf und hält an dieser einen Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage von insgesamt EUR 52.365 entspricht (in der Folge als „Geschäftsanteil“ oder „treuhändig gehaltener Geschäftsanteil“ bezeichnet.)
- 2.2. Der **TREUHÄNDER** erklärt hiermit, den Geschäftsanteil an der **GESELLSCHAFT**, nicht für eigene Rechnung zu übernehmen, sondern als **TREUHÄNDER** des **TREUGEBERS** und diesen Geschäftsanteil treuhändig für den **TREUGEBER** zu halten.
- 2.3. Die Treuhandschaft gilt unter der Aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Abtretung im Firmebuch.

3. WEISUNGSFREISTELLUNG

- 3.1. Der **TREUHÄNDER** ist berechtigt, sämtliche ihm im Zusammenhang mit der treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil zukommenden Teilnahme- und Stimm- und Antragsrechte in den Generalversammlungen der **GESELLSCHAFT**, sowie bei schriftlichen Beschlussfassungen nach eigenem Ermessen unter Beachtung aller ihm als Gesellschafter der **GESELLSCHAFT** nach dem GmbHG und sonstigen anwendbaren Rechtsvorschriften obliegenden Sorgfaltspflichten wahrzunehmen. In diesem Zusammenhang stellt der **TREUGEBER** den **TREUHÄNDER** weisungsfrei. Eine Teilnahme und die Ausübung von Stimm- und/ oder Antragsrechten in den Generalversammlungen der **GESELLSCHAFT**, bzw. bei schriftlichen Beschlussfassungen, gleichgültig ob dieses durch Gesetz oder Gesellschaftsvertrag eingeräumt ist, hat durch den **TREUHÄNDER** nach eigenem Ermessen unter der Beachtung der gesetzlich gebotenen Sorgfalt, und ohne Weisungen des **TREUGEBERS** zu erfolgen.
- 3.2. Zur Unterstützung des **TREUHÄNDERS** steht ein Geschäftsführer für die Gesellschaft zur Seite. Der **TREUGEBER** stellt auch den Geschäftsführer weisungsfrei und verzichtet hiermit auf sein Weisungsrecht gegenüber diesem. Der Geschäftsführer

soll lediglich gegenüber dem **TREUHÄNDER** im gesetzlichen Rahmen weisungsgebunden sein.

4. RECHTE UND PFLICHTEN DES TREUHÄNDERS

- 4.1. Der **TREUHÄNDER** verpflichtet sich für sich und seine Rechtsnachfolger, alle ihm auf Grund dieses Geschäftsanteiles zukommenden Anteile am Reingewinn der **GESELLSCHAFT**, sowie Kapitalrückführungen gemäß den Bestimmungen des GmbHG an den **TREUGEBER** auszuzahlen soweit ein solcher Gewinn ausgeschüttet wird.
- 4.2. Der **TREUHÄNDER** verpflichtet sich für sich und seine Rechtsnachfolger, den treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil ganz oder in Teilen jederzeit an den **TREUGEBER** abzutreten und einem etwaigen Nachfolger in der Treuhandschaft alle Auskünfte in Angelegenheiten der **GESELLSCHAFT** zu erteilen, die zur Übernahme und Ausübung der Treuhandschaft erforderlich sind.

5. ANBOT AUF ABTRETUNG

- 5.1. Der **TREUHÄNDER** bietet hiermit den gegenständlichen treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil dem **TREUGEBER** zur jederzeitigen Abtretung unwiderruflich an.
- 5.2. Im Falle der Annahme dieses Angebotes tritt der **TREUHÄNDER** den gegenständlichen treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil der **GESELLSCHAFT** unentgeltlich an den **TREUGEBER** ab.
- 5.3. Die mit dem abzutretenden Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten gehen mit dem Tag der Annahme dieses Angebotes auf den **TREUGEBER** über. Der Übergang aller Rechte und Pflichten erfolgt so, dass der **TREUHÄNDER** aus dem bisherigen Besitz des Geschäftsanteils weder etwas zu leisten noch etwas zu fordern hat.
- 5.4. Dieses unwiderrufliche Angebot auf Abtretung kann vom **TREUGEBER** jederzeit durch schriftliche Annahmeerklärung in Notariatsaktsform ausgeübt werden. Dies gilt nach Belieben des **TREUGEBERS** auch hinsichtlich von Teilen des treuhändig gehaltenen Geschäftsanteils.
- 5.5. An dieses Angebot ist der **TREUHÄNDER** während der ganzen Treuhandenschaft gebunden. Er verzichtet ausdrücklich auf einen Widerruf dieses Angebotes auf Abtretung sowie auf eine Anfechtung dieses unwiderruflichen Angebotes auf Abtretung, insbesondere, jedoch nicht ausschließlich, aus Gründen des Irrtums oder der *laesio enormis*.
- 5.6. Jegliche Haftung und Gewährleistung im Zusammenhang mit der Übertragung des abzutretenden Geschäftsanteils an den **TREUGEBER** wird ausgeschlossen. Der b haftet insbesondere jeweils nicht für einen bestimmten Ertrag des abzutretenden Geschäftsanteils oder des von der **GESELLSCHAFT** betriebenen Unternehmens.

6. DAUER DER TREUHANDSCHAFT

- 6.1. Die Treuhandenschaft wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.
- 6.2. Der **TREUGEBER** ist zur jederzeitigen Auflösung des Treuhandverhältnisses ohne Angabe von Gründen berechtigt.
- 6.3. Der **TREUHÄNDER** ist berechtigt, das Treuhandverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 14 Tagen ohne Angabe von Gründen aufzulösen. Eine sofortige Auflösung durch den **TREUHÄNDER** ist bei wichtigen Gründen möglich.
- 6.4. Nach Auflösung der Treuhandenschaft sind vom **TREUHÄNDER** allfällige noch treuhändig gehaltene Geschäftsanteile der **GESELLSCHAFT** an den **TREUGEBER** unverzüglich unentgeltlich zurück zu übertragen.

7. GEHEIMHALTUNG

- 7.1. Beide Parteien verpflichten sich jeweils, den Namen der jeweiligen Partei und die Umstände der Treuhandschaft ohne ausdrückliche Zustimmung der jeweiligen anderen Partei gegenüber Dritten nicht preiszugeben. Hiervon ausgenommen ist eine Offenlegung gegenüber Gerichten und Behörden gleich aus welchem Grund, diese ist jedenfalls zulässig.
- 7.2. Diese Verschwiegenheitspflicht gilt auch nach Beendigung dieses Vertrages für die Dauer von 2 Jahren fort.

8. ABGABEN, KOSTEN, GEBÜHREN

- 8.1. Sämtliche aus oder im Zusammenhang mit dieser Treuhandvereinbarung entstehenden Kosten, Aufwendungen und sonstigen Verbindlichkeiten sind dem **TREUHÄNDER** vom **TREUGEBER** zu erstatten. Diesbezüglich verpflichtet sich der **TREUGEBER** den **TREUHÄNDER** schad- und klaglos zu halten.
- 8.2. Hinsichtlich des Entgelts des **TREUHÄNDERS** schließen die Vertragsparteien eine gesonderte Vereinbarung.

[...]

Einige Bestimmungen sind hervorzuheben:

P war in seiner Funktion als Treuhänder weiterhin berechtigt, sämtliche im Zusammenhang mit dem treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil zukommenden Teilnahme-, Stimm- und Antragsrechte in den Generalversammlungen der Gesellschaft sowie bei schriftlichen Beschlussfassungen nach eigenem Ermessen unter Beachtung aller ihm als „Gesellschafter“ der A GmbH obliegenden Sorgfaltspflichten wahrzunehmen. Die P GmbH stellt als Treugeber P als Treuhänder bzw. auch den Geschäftsführer der A GmbH (Ing. F) weisungsfrei. Letzterer soll bloß gegenüber P weisungsgebunden sein. (Punkt 3.1. und 3.2.)

Gewinnanteile und Kapitalrückführungen sind von P an die P GmbH ausuzahlen. (Punkt 4.1.)

P bietet der P GmbH den treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil zur jederzeitigen unentgeltlichen Abtretung unwiderruflich an. (Punkt 4.2. und 5.)

Die Treuhandschaft wird auf unbestimmte Zeit geschlossen, wobei die P GmbH zur Auflösung (ohne Angabe von Gründen) jederzeit, P unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 14 Tagen berechtigt ist. (Punkt 6.)

Hinsichtlich des Entgelts des Treuhänders P schließen die Vertragsparteien eine gesonderte Vereinbarung (Punkt 8.2.), was nach Angaben von P jedoch nicht geschehen sei und demnach auch kein Entgelt bezahlt wurde.

Vorab ist festzustellen, dass ein Treuhänder unter fremdüblichen Bedingungen auf ein Entgelt nicht verzichtet hätte.

Entscheidend ist aber vor allem, dass laut Treuhandvereinbarung P die Stimmrechte zur Gänze nach eigenem Ermessen ausüben konnte, was aufgrund der eindeutigen Bestimmung evident und zudem unstrittig ist.

Da Stimmrechte wesentlichen Einfluss auf Beschlüsse der Beteiligungskörperschaft ermöglichen, verhindert die fehlende inhaltliche Ausübungsmöglichkeit für sich genommen eine eigentümergeleiche oder -ähnliche Stellung. Wirtschaftliches Eigentum kann schon aus diesen Gründen nicht vorliegen.

Der Treugeber (P GmbH) hatte Anspruch auf allfällige Gewinnausschüttungen. Dieses Recht ist üblicherweise mit dem zivilrechtlichen Eigentum an einer Beteiligung verbunden.

Des Weiteren ist festzustellen, dass das unwiderrufliche Abtretungsangebot, welches jederzeit angenommen werden konnte, bis 2018 tatsächlich nicht angenommen wurde. Eine mögliche Abtretung kann einer tatsächlichen Abtretung hinsichtlich der Rechte und Pflichten nicht gleichgestellt werden. Es bedarf dazu vielmehr der Optionsausübung.

Darüber hinaus lag auch keine langfristige Bindung durch die Treuhandvereinbarung vor. Eine Eigentümerstellung zeichnet sich jedoch durch eine auf Dauer angelegte rechtliche Stellung aus.

Wenngleich P auch Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft war, konnte er aufgrund der Treuhandvereinbarung Entscheidungen im Hinblick auf die Verwaltung eigenen Vermögens (Geschäftsanteil an der A GmbH) im Gegensatz zur Verwaltung fremden Vermögens (als Verwalter des fremden Betriebs der P GmbH) treffen. Damit lag zumindest die Chance auf Wertsteigerungen bei P.

Wenn P in der mündlichen Verhandlung vorbringt, dass er als Treuhänder im Hinblick auf eine Wertsteigerung des Anteils zur Auflösung der Treuhandschaft eine Kündigungsfrist einzuhalten gehabt hätte und die P GmbH in dieser Zeit das Abtretungsangebot annehmen hätte können, so verkennt er, dass er gleichzeitig selber Vertragspartei (Treuhänder) und für die andere Vertragspartei (Treugeber) handeln konnte bzw. deren Entscheidung beeinflussen konnte. Dadurch konnte er durchaus eine Wertsteigerung für sich als Anteilsinhaber beanspruchen und durchsetzen, indem er als Treuhänder die Vereinbarung lösen konnte und für die P GmbH das Abtretungsangebot nicht annahm.

Dass die P GmbH Zahlungen von insgesamt 234.800,00 € an die A GmbH (einen Nachweis dafür legte die P GmbH nicht vor) geleistet habe, diese als Folge eines eventuell schlechten Geschäftsverlaufs verloren seien und sie daher das Risiko der Wertminderung zu tragen habe, kommt der P GmbH in ihrer Argumentation nicht zugute, da diese Zahlungen nicht mit dem

Eigentum am Geschäftsanteil zusammenhängen. Dies ist auch daraus abzuleiten, dass sie von der P GmbH nicht auf die bilanzierte Beteiligung an der A GmbH aktiviert wurden (siehe Jahresabschlüsse 2016 und 2019 der A GmbH). Aus dem Gesamtbild ist ein eigenes wirtschaftliches Interesse der P GmbH nicht auszuschließen, da 2016 mit der A GmbH ein Kooperationsvertrag geschlossen wurde. Dazu erwähnt P im E-Mail vom 18. September 2023, dass die A GmbH Leistungen an die P GmbH verrechnet habe, die wiederum mit Aufschlag an Drittkunden weiterverrechnet wurden.

Das Vorbringen, dass aufgrund der Zahlung der Anschaffungskosten des Geschäftsanteils an der A GmbH die P GmbH das Risiko der Wertminderung zu tragen hatte, kann im Gesamtzusammenhang aufgrund der niedrigen Anschaffungskosten nur geringe Bedeutung beigemessen werden.

Aus welchen Gründen die Abtretung des Geschäftsanteils an der A GmbH nicht an die P GmbH erfolgt sei (Unwilligkeit eines früheren Anteilsinhabers), beeinflusst die Schlussfolgerungen aus der Gestaltung der Treuhandschaft nicht, da diese zweifellos auch anders erfolgen hätte können. Auch dem Hinweis (E-Mail vom 18. September 2023), dass ohne Übernahme durch die P GmbH die A GmbH das Sanierungsverfahren nicht bestreiten hätte können und ein Folgekonkurs resultiert wäre, ist mit demselben Argument zu entgegnen.

Eine eigentümerähnliche Stellung und damit wirtschaftliches Eigentum der P GmbH kann in einer Gesamtschau nicht festgestellt werden.

3) Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Aufgrund des Antrages vom 18. Oktober 2019 war gemäß § 274 Abs Z 1 lit a BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen. Die mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts daran anschließende Sachverhaltsergänzung brachte keine Erkenntnisse hervor, die eine weitere Erörterung erfordern.

Die Beschwerde ist zulässig und wurde rechtzeitig eingebracht.

P war unbestritten zivilrechtlicher Eigentümer der Anteile an der A GmbH. Die P GmbH beansprucht, sie sei als Treugeberin wirtschaftliche Eigentümerin dieser Anteile.

Gemäß § 9 Abs 1 KStG 1988 können finanziell verbundene Körperschaften eine Unternehmensgruppe bilden. Die finanzielle Verbindung ist die materielle Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe (*Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Tz 120).

Als finanziell verbundene Körperschaften gelten gemäß § 9 Abs 4 1. Teilstrich KStG 1988 solche, bei denen die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.

Beide Tatbestandsmerkmale müssen kumulativ vorliegen (*Urtz aaO*, § 9 Tz 128).

Im (Körperschaft)Steuerrecht ist aufgrund des geltenden Trennungsprinzips zwischen natürlichen und juristischen Personen schon im Hinblick auf die Feststellung, in welcher Funktion diese handeln, zu unterscheiden.

„Aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft leitet sich für das Steuerrecht das Trennungsprinzip ab, das auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (allenfalls auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft ermöglicht. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig (Hinweis E 27. Juni 2001, 2001/15/0057). Der Gesellschafter ist daher in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH weder als ‚Einzelkaufmann‘ tätig, noch kann es sich bei der Tätigkeit der GmbH um die Verwaltung ‚eigenen Vermögens‘ des Geschäftsführers handeln.“ (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0216 RS 1).

Aufgrund der Feststellungen lagen die Stimmrechte nicht bei der beschwerdeführenden Gesellschaft, sondern zur Gänze beim zivilrechtlichen Eigentümer P.

Bei einem Treuhandverhältnis kommen grundsätzlich dem Treuhänder und nicht dem Treugeber die Stimmrechte zu, weil die Stimmrechte grundsätzlich mit dem zivilrechtlichen Eigentum verknüpft sind (*Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG § 9 Abs 4 Rz 319). Treuhändisch für die Gesellschaft gehaltene Anteile verschaffen jedoch (dem Treugeber) kein Stimmrecht (*Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 39 Rz 11). Um daher eine finanzielle Verbindung über eine Treuhandenschaft herstellen zu können, muss zumindest auch eine vertragliche Regelung im Innenverhältnis betreffend die Stimmrechtsausübung vorliegen (*Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² Richtlinien und Kommentierung 4.1. Kapitalbeteiligung und Stimmrechtsmehrheit K148).

Eine Änderung hinsichtlich der Ausübung der Stimmrechte erfolgte nach den Feststellungen auch durch die vorliegende Treuhandvereinbarung nicht. Insbesondere blieb das Stimmrecht nicht dem Treugeber vorbehalten, wurde es dem Treugeber nicht zurückübertragen oder wurde im Innenverhältnis keine bestimmte Stimmrechtsausübung vereinbart (*Ebner aaO*, § 9 Abs 4 Rz 319).

Da somit eine Stimmrechtsmehrheit der P GmbH nicht gegeben ist, kann schon aufgrund des Fehlens eines verpflichtend vorgesehenen Tatbestandsmerkmals (§ 9 Abs 4 1. Teilstrich 2. Fall KStG 1988) hinsichtlich der A GmbH und der P GmbH von finanziell verbundenen Körperschaften nicht gesprochen werden.

Im Übrigen besitzt aus diesem Grund wie auch der sonstigen Gestaltung der Treuhandschaft die P GmbH keine Mehrheit am Stammkapital, insbesondere entgegen dem Vorbringen kein wirtschaftliches Eigentum.

Unter Besitz im Sinne von § 9 Abs 4 1. Teilstrich KStG 1988 ist das wirtschaftliche Eigentum nach § 24 BAO zu verstehen, wobei es wesentlich darauf ankommt, dass die beteiligte Körperschaft ihre Verwaltungsrechte (Stimmrechte) und Vermögensrechte gegenüber der Beteiligungskörperschaft ausüben kann (*Urtz aaO, § 9 Tz 149 mwN*).

§ 24 Abs 1 BAO lautet auszugsweise:

„Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

a) [...]

b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

[...]“

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257 mwN bzw. 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, mwN).

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029, mwN).

Für sich allein verschafft die Option auf den Erwerb eines Geschäftsanteils noch nicht wirtschaftliches Eigentum an diesem Anteil (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248, mwN), insbesondere auch ein unbefristetes und unwiderrufliches Verkaufsangebot (VwGH 3.4.1984, 83/14/0143). Derjenige, der sich zur Abtretung von Gesellschaftsrechten verpflichtete, kann sein Gesellschaftsrecht (Stimmrecht) bis zur Abtretung ohne Rücksicht auf die Wünsche des Abtretungsberechtigten ausüben und den Standpunkt vertreten, dass der

Abtretungsberechtigte eben von seinem Abtretungsrecht Gebrauch machen müsse, wenn er mit der Gestion des Abtretungsverpflichteten nicht einverstanden ist (VwGH 13.5.1986, 85/14/0169).

An dem Geschäftsanteil des Gesellschafters einer GmbH kann ohne Stimmrecht wirtschaftliches Eigentum nicht begründet werden (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 24 E 82. (Stand 1.1.2008, rdb.at) mit Verweis auf VwGH 13.5.1986, 85/14/0169).

Für die Beurteilung von wirtschaftlichem Eigentum ist eine langfristige Bindung durch die Treuhandvereinbarung wesentlich (VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055).

Die Mehrheit des Nennkapitals (und der Stimmrechte) kann auch über einen Treuhänder gehalten werden. Um eine finanzielle Verbindung herstellen zu können, müssen dem Treugeber jedoch im Innenverhältnis sowohl das Stimmrecht als auch die mit der Kapitalbeteiligung verbundenen Vermögensrechte zustehen (*Urtz aaO § 9 Tz 150*).

Der Verwaltungsgerichtshof hielt zur Treuhand fest (VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055):

„Treuhand ist gegeben, wenn jemand als Treuhänder Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll (vgl. Apathy in Schwimann/Kodek, ABGB⁴, § 1002 ABGB Tz 9). Auch ein Geschäftsanteil kann von einem Treuhänder für einen Dritten als Treugeber gehalten werden (vgl. hierzu insbesondere § 7 Eigenkapitalersatz-Gesetz). Der Anteil wird dabei wirtschaftlich auf Rechnung des Treugebers gehalten, womit der Treugeber zum "wirtschaftlichen Eigentümer" des Anteils wird (vgl. Karollus in Buchegger, Österreichisches Insolvenzrecht, Erster Zusatzband, § 7 EKEG Tz 3). Auch das Institut der Vereinbarungstreuhand ist zivilrechtlich anerkannt; in diesem Fall soll erst durch die Treuhandvereinbarung die Verschiebung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit bewirkt werden, also der bisher auf eigene Rechnung gehaltene Geschäftsanteil in Hinkunft auf Rechnung des Treugebers gehalten werden (vgl. OGH 28.8.2003, 8 Ob 259/02z; 25.2.2004, 7 Ob 287/03m [...])“

Die P GmbH konnte als Treugeber aufgrund der kurzfristigen Auflösungsmöglichkeit der Treuhandenschaft durch P als Treuhänder und der Gesellschafterstellung von P bei der P GmbH den zivilrechtlichen Eigentümer P nicht auf Dauer von der Einwirkung auf die Sache ausschließen, da er seine Handlungen als Gesellschafter auch im eigenen Interesse praktisch durchsetzen konnte. Dadurch konnte die P GmbH die wesentlichen negativen Befugnisse des Eigentumsrechts nicht ausüben.

Betreffend der positiven Eigentümerbefugnisse fehlte es insbesondere aufgrund der Stimmrechtsverteilung an Einfluss bei Beschlüssen der A GmbH, wurde der Geschäftsführer der A GmbH weisungsfrei gestellt und war dieser lediglich dem zivilrechtlichen Eigentümer P weisungsgebunden, bestand keine langfristige Bindung der Treuhandenschaftsparteien und hatte P zumindest die reale Chance auf eine durchaus mögliche Wertsteigerung (vgl VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055 zu einem ähnlichen Sachverhalt).

Dass durch die Treuhandvereinbarung der P GmbH trotz des Rechts auf Gewinnausschüttungen und des unwiderruflichen Abtretungsangebots eine eigentümerähnliche Stellung (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, mwN) verschafft wurde, konnte angesichts der kurzfristigen Bindung der Treuhandsparteien und der sonstigen Gestaltungen der Vereinbarungstreuhand nicht nachvollziehbar begründet werden.

Dies erachtete der erkennende Richter als wesentliche Argumente dafür, dass zusätzlich zur fehlenden Stimmrechtsmehrheit auch kein wirtschaftliches Eigentum der beschwerdeführenden Gesellschaft P GmbH vorliegt. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum liegen daher bei deren Alleingesellschafter P.

Eine finanzielle Verbindung nach § 9 Abs 4 KStG 1988 liegt zwischen der P GmbH und der A GmbH nicht vor. Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

4) Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 offenen Rechtsfragen wurden analog der unter 3. angeführten einheitlichen Rechtsprechung des VwGH beantwortet, wodurch diesen eine grundsätzliche Bedeutung nicht zukommt.

Die ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 29. September 2023



IM NAMEN DER REPUBLIK!

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

I. den Beschluss gefasst:

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

II. zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe:

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





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



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

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



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

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



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

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



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

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



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

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





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

Zu I.:

18 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

19 Gemäß § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

20 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

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

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



Zu II.:

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

Zu II. 1.:

22 Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. d BAO obliegt die Entscheidung dem Beschwerdesenat, wenn ein Bescheid gemäß § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt und die Entscheidung durch den Senat innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des späteren Bescheides beantragt wird.

23 Die Revisionswerberin hat innerhalb einer Frist von einem Monat Beschwerde gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2012, der gemäß § 253 BAO an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides betreffend Umsatzsteuerfestsetzungen für die Monate Jänner, Februar, April bis September 2012 getreten ist, erhoben und einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gestellt. Für die Entscheidung über diese Beschwerde wäre daher der Beschwerdesenat zuständig gewesen.

24 Zeigt die Revision eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf und erweist sie sich damit als zulässig, so ist eine Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts vom Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 VwGG von Amts wegen aufzugreifen (vgl. dazu VwGH 23.11.2016, Ra 2016/04/0021; 22.6.2016, Ra 2016/03/0039, jeweils mwN).

25 Da das Bundesfinanzgericht nicht durch einen Senat, sondern durch eine Einzelrichterin und damit nicht in der gesetzmäßigen Besetzung entschieden hat, war das angefochtene Erkenntnis hinsichtlich der Umsatzsteuer 2012 gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes aufzuheben (vgl. VwGH 24.10.2016, Ra 2016/02/0159).





Zu 2.:

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



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

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



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

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





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



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

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

W i e n , am 20. Oktober 2021



Urteil vom 04. Mai 2022, I R 25/19

Entschädigungszahlung als vGA

ECLI:DE:BFH:2022:U.040522.IR25.19.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, FGO § 40 Abs 2, BauGB § 93, BauGB § 94, BauGB § 96, BauGB § 97, KStG VZ 2006, KStG VZ 2007

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 26. Februar 2019, Az: 4 K 537/16

Leitsätze

NV: Vereinnahmen die Gesellschafter einer GmbH auf der Grundlage eines Vertrages zur Abwendung einer Enteignung der den Gesellschaftern gehörenden Grundstücke eine Entschädigungszahlung, mit der auch Beeinträchtigungen des Gewerbebetriebs der GmbH abgegolten wurden, kommt eine vGA in Betracht, wenn der GmbH die Geschäftschance zum Abschluss einer Entschädigungsvereinbarung zu ihren Gunsten genommen wurde. Davon ist auszugehen, wenn bei einer hypothetischen Betrachtung im Falle einer förmlichen Enteignung der Gesellschafter der GmbH ein eigener gesetzlicher Entschädigungsanspruch zugestanden hätte.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 26.02.2019 - 4 K 537/16 aufgehoben, soweit dieses die Bescheide des Beklagten über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2006 und 31.12.2007, den Gewerbesteuermessbescheid 2006 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2007, jeweils vom 13.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016, betrifft.

Die Bescheide werden dahingehend geändert, dass im Jahr 2006 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 536.138 € nicht angesetzt und die entsprechenden bilanziellen Folgen durch Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens und einer Rücklage entsprechend der Textziffern 31a bis 31e des Betriebsprüfungsberichts des Beklagten vom 11.12.2012 nicht gezogen werden.

Die Berechnung der festzusetzenden Beträge (Messbetrag und festzustellende Verluste) wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 als unzulässig abgewiesen wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) aufgrund einer durch die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zum Zwecke des Straßenausbaus gewährten Entschädigungszahlung, die den Gesellschaftern der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für von dieser genutzte Grundstücke zur Vermeidung einer Enteignung gezahlt wurden, erfüllt sind.
- 2 Die mit notariellem Vertrag vom 30.12.2002 gegründete Klägerin, ein Bauunternehmen, wurde am 27.01.2003 in das Handelsregister des Amtsgerichts A eingetragen. Anteilseigner waren P zu 60 % und D zu 40 %, die in den Jahren 2006 und 2007 (Streitjahre) zugleich Geschäftsführer waren.

- 3** D und P betrieben bis Ende des Jahres 2002 auf eigenen und von fremden Dritten hinzugepachteten Grundstücken jeweils ein Bauunternehmen. Mit Ablauf des Jahres 2002 stellten beide ihren aktiven Geschäftsbetrieb ein und schlossen mit der Klägerin jeweils einen Mietvertrag über alle laut Inventurverzeichnis zum 01.01.2003 vorhandenen Wirtschaftsgüter. Das Büro der Klägerin befand sich in W, ...straße, der Lagerplatz und ein von ihr betriebener Recyclinghof in W, ...weg.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass zwischen P und der Klägerin eine Betriebsaufspaltung sowie eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft bestanden.
- 5** Für einen geplanten Ausbau der Anschlussstelle ... der Bundesautobahn ... (Ausfahrt W) wurden Grundstücke bzw. Grundstücksflächen der Klägerin benötigt. Aus diesem Grund wurden von den 5.314 m², die die Klägerin in W für ihr Bauunternehmen nutzte, wegen eines drohenden Enteignungsverfahrens 2.914 m² an die Bundesstraßenverwaltung verkauft. Diese Fläche verteilte sich auf zwei Grundstückspartellen, die unterschiedlichen Eigentümern gehörten: Ein Grundstück gehörte P und D je zur Hälfte; das andere Grundstück gehörte P zu 50 % und J und K zu je 25 %. Die Grundstücke wurden der Klägerin für deren Betrieb unentgeltlich überlassen.
- 6** Ohne die von den Eigentümern abzugebenden Flächen hätte das Unternehmen der Klägerin an bestehender Stelle nicht fortgeführt werden können. Um eine aufwändige Gesamtverlagerung des Betriebs zu vermeiden, war es erforderlich, der Klägerin Ersatzflächen direkt an die dem Betrieb verbleibenden Grundstücksteile angrenzend anzubieten und zu einem neuen Betriebsgelände zusammenzufügen. Hierfür wurden mit notariellem Grundstückskaufvertrag vom 18.12.2006 die Flurstücke ..., ... und ... von den jeweiligen Eigentümern an die mit Datum vom 27.09.2006 errichtete P KG veräußert. Diese vermietete der Klägerin mit Mietvertrag vom 25.06.2007 die (erworbenen) Grundstücke. P war als Komplementär zu 60 % und D als Kommanditist zu 40 % an der P KG beteiligt.
- 7** Die im Vergleich zum Ausgangszustand noch fehlenden Betriebsflächen für Lagerung und Recycling wurden durch die Klägerin von der Stadt W sowie dem Landkreis ... mit Vertrag vom 26.04.2006 gepachtet. Es handelt sich um eine in etwa 4 km Entfernung vom Bürogebäude gelegene Lagerfläche in W.
- 8** Um die durch die Betriebsverlagerung entstandenen Nachteile auszugleichen, schloss Deutschland, vertreten durch die Bundesstraßenverwaltung, mit D und P am 06.12.2005 eine Entschädigungsvereinbarung, die am 08.03.2006 ergänzt wurde. Danach belief sich die Entschädigungssumme auf 634.898 €:
- | | |
|---|-----------|
| 1. Finanzierung Mehrausgaben für Ersatzbetriebsflächen Eigentum | 49.428 € |
| 2. Mehrausgaben Ersatzbetriebsflächen Pacht | 14.895 € |
| 3. Ausbau wiederverwendbare Betriebseinrichtungen | 15.899 € |
| 4. Herrichten der Ersatzbetriebsflächen | 231.768 € |
| 5. Versetzen von Materialien und Betriebseinrichtungen | 43.260 € |
| 6. Mehrwege und erhöhte Ladefahrzeu­g­vorhaltung | 279.648 € |
- 9** Im Rahmen der in einem Gutachten erörterten wirtschaftlichen Verhältnisse stellte der Gutachter klar: "Für die weitere wirtschaftliche Betrachtungsweise und zur vergleichenden Analyse der Unternehmensdaten im Rahmen dieses Gutachtens haben wir die Aktivitäten der Besitzunternehmen und des Betriebsunternehmens konsolidiert und gehen von dem konsolidierten Unternehmen aus."
- 10** Die Entschädigungssumme wurde am 10.03.2006 auf ein von D benanntes (privates) Konto überwiesen. Die Steuererklärungen der Klägerin zu den Jahren 2006 und 2007 (Streitjahre) enthielten keine Angaben zur Entschädigungszahlung. Die Veranlagungen erfolgten unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 11** Das FA führte bei der Klägerin ab Mai 2009 für die Jahre 2005 bis 2007 eine Außenprüfung durch. Hierbei ging der Außenprüfer u.a. davon aus, dass die Entschädigungszahlungen in Höhe von insgesamt 536.138 € wirtschaftlich auf die Klägerin entfielen und demzufolge im Jahr 2006 als vGA anzusetzen seien.

- 12 Zusätzlich setzte der Außenprüfer hinsichtlich der Mehrausgaben für die Pacht der Ersatzbetriebsflächen in Höhe von 14.895 € einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten an, der mit Blick auf den vom Gutachter zugrunde gelegten 15-jährigen Betrachtungszeitraum für die Berechnung der Entschädigung jährlich mit 1/15 aufgelöst werden sollte. Die Pachtzinsen seien von der Klägerin unter dem Aufwandskonto 4220 gewinnmindernd verbucht worden.
- 13 Die Entschädigung für den Ausbau wiederverwendbarer Betriebseinrichtungen im Kalenderjahr 2006 erfasste die Außenprüfung in Höhe von 15.899 € als vGA. Der Ausbau der Betriebseinrichtungen im Kalenderjahr 2006 sei durch die Klägerin erfolgt.
- 14 Die Entschädigungszahlung für das Herrichten der Ersatzbetriebsflächen ordnete die Außenprüfung in Höhe von 182.436 € der durch die Klägerin gepachteten Fläche und in Höhe von 49.332 € der zugekauften Fläche der P KG zu. Die Außenprüfung ließ es aber zu, zum 31.12.2006 eine Rücklage zu bilden, die im Jahr 2007 in Höhe von 90 % und im Jahr 2008 in Höhe von 10 % aufzulösen sei.
- 15 Hinsichtlich des Versetzens von Materialien und Betriebseinrichtungen in Höhe von 43.260 € ging die Außenprüfung davon aus, dass die Klägerin die entsprechenden Aufwendungen getragen habe und ihr deshalb die Entschädigung wirtschaftlich zustehe. Die Entschädigung sei somit im Kalenderjahr 2006 als vGA zu erfassen.
- 16 Zu der Entschädigung für Mehrwege und erhöhte Ladefahrzeu­g­vorhaltung in Höhe von 279.648 € sah die Außenprüfung vor, dass ein entsprechender Zugang in der Bilanz zu erfassen und gleichzeitig ein über 15 Jahre aufzulösender passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden sei.
- 17 Der Geschäftsbetrieb der Klägerin wurde bis Ende 2008 von ihr ausgeübt und danach von P fortgeführt.
- 18 Das FA schloss sich der Auffassung der Außenprüfung an und änderte die ursprünglichen Bescheide mit Änderungsbescheiden vom 13.02.2015. Zugleich wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Die festgesetzte Körperschaftsteuer belief sich in den Streitjahren (weiterhin) auf 0 €. Jedoch reduzierte sich durch die insbesondere im Jahr 2006 anfallende vGA der Verlustabzug.
- 19 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Hessische Finanzgericht (FG) der Klage mit Urteil vom 26.02.2019 - 4 K 537/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 1788) teilweise statt. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2006 vom 13.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016 wurde dahingehend geändert, dass der Verlust um 44.170 € erhöht wurde. Der Gewerbesteuermessbescheid für 2006 vom 13.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016 wurde dahingehend geändert, dass der Gewerbeertrag um 44.170 € reduziert wurde. Im Übrigen wurde die Klage abgewiesen und dem FA aufgegeben, den Messbetrag und die festzustellenden Verluste zu berechnen; hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2006 sei die Klage bereits unzulässig, da es insoweit an einer Beschwer fehle.
- 20 Gegen das Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 21 Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid 2006, die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2006 und zum 31.12.2007, den Gewerbesteuermessbescheid 2006 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2007, jeweils vom 13.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016, dahingehend zu ändern, dass im Jahr 2006 die vGA in Höhe von 536.138 € außer Ansatz bleibt, sowie keine weiteren bilanziellen Folgen durch die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens und einer Rücklage entsprechend der Textziffern 31a bis 31e des Außenprüfungsberichts des FA vom 11.12.2012 gezogen werden.
- 22 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 23 Die Revision der Klägerin ist hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2006 unbegründet, da das FG im

Ergebnis zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Klage wegen fehlender Klagebefugnis unzulässig ist. Im Übrigen ist die Revision begründet; sie führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG liegen die von ihm angenommenen Voraussetzungen einer Drittschadensliquidation bzw. einer vGA nicht vor.

- 24** 1. Zum Körperschaftsteuerbescheid 2006 ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Klage wegen fehlender Beschwer unzulässig ist.
- 25** a) Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist eine Klage zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt worden zu sein. Dies ist bei der Anfechtung eines sog. Nullbescheides regelmäßig nicht der Fall (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 08.11.1989 - I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBl II 1990, 91; vom 19.12.2018 - I R 71/16, BFHE 264, 115, BStBl II 2019, 493). Ausnahmsweise kann die Klage gegen einen solchen Bescheid aber zulässig sein, wenn sich dieser für den Kläger deshalb nachteilig auswirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen im Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (Senatsurteile vom 08.06.2011 - I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421, Rz 10; vom 21.09.2011 - I R 7/11, BFHE 235, 273, BStBl II 2014, 616; vom 07.12.2016 - I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, Rz 12; in BFHE 264, 115, BStBl II 2019, 493, Rz 15, jeweils m.w.N.). Danach ist z.B. eine Klage gegen einen Nullbescheid aufgrund des durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) eingeführten § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zulässig, da hierdurch die für das Verhältnis von Grundlagenbescheiden zu Folgebescheiden geltenden Vorschriften des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung sowie § 42 FGO für entsprechend anwendbar erklärt wurden (vgl. Senatsurteile in BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, Rz 13 ff.; in BFHE 264, 115, BStBl II 2019, 493, Rz 16). Diese Regeln gelten erstmals für Verluste, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird (§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010). Für frühere Zeiträume bestand eine solche Bindungswirkung nicht, weil die Steuerfestsetzung im Verhältnis zur Verlustfeststellung kein Grundlagenbescheid war (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.02.2015 - IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812, Rz 13).
- 26** b) Auf dieser Grundlage liegt eine Beschwer der Klägerin durch den sog. Nullbescheid nicht vor.
- 27** aa) Nach den Senat bindenden Feststellungen des FG wurde die Körperschaftsteuererklärung 2006 im Jahr 2007 abgegeben und somit vor der Neukonzeption des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG durch das JStG 2010. Eine Beschwer scheidet hiernach aus.
- 28** bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich eine Beschwer auch nicht aus der (Korrektur-)Vorschrift des § 32a Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes. Die durch das JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) eingeführte Vorschrift dient dem Zweck, eine auf der Ebene der Körperschaft festgestellte vGA auch auf der Ebene der Gesellschafter verfahrensrechtlich berücksichtigen zu können. Durch die Regelung sollte dem Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren Rechnung getragen werden (vgl. hierzu BTDrucks 16/2712, S. 71). Es wird aber zwischen dem Bescheid der Körperschaft und dem Bescheid des Gesellschafters keine Bindungswirkung vergleichbar einem Grundlagen- und Folgebescheid hergestellt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18.09.2012 - VIII R 9/09, BFHE 238, 512, BStBl II 2013, 149, Rz 21 ff.; vom 21.10.2014 - VIII R 31/12, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2015, 772, Rz 35 f.; BFH-Beschluss vom 05.06.2015 - VIII B 20/15, GmbHR 2015, 1053, Rz 22; BFH-Urteil vom 12.06.2018 - VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141, Rz 14, m.w.N.; aus der Literatur vgl. nur Brandis/Heuermann/Rengers, § 32a KStG Rz 35 - auch mit Nachweisen zur Gegenmeinung).
- 29** Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der von der Klägerin und dem FG aufgeworfenen Frage, ob eine Änderung auf der Ebene eines Gesellschafters auch aus Anlass einer Änderung des Verlustfeststellungsbescheides der Körperschaft erfolgen kann. Hierbei handelt es sich lediglich um eine den Umfang der Korrekturvorschrift betreffende Rechtsfrage. Diese hat aber keinen Einfluss auf die (fehlende) Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheides auf der Ebene des Gesellschafters, die aber für eine Beschwer und damit Klagebefugnis erforderlich wäre.
- 30** 2. a) Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (KStG) --für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der in den streitigen Erhebungszeiträumen geltenden Fassung (GewStG)-- ist das Einkommen der Klägerin nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln. Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG). Auch vGA mindern das Einkommen --und damit nach § 7 GewStG auch den Gewerbeertrag-- nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

- 31** b) vGA sind nach ständiger Rechtsprechung des Senats Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehen. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (z.B. Urteile vom 16.03.1967 - I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; vom 08.10.2008 - I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62, unter B.II.1.a; vom 22.12.2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019, Rz 7; vom 15.02.2012 - I R 19/11, BFHE 236, 452, Rz 16; vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119, Rz 15). Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z.B. Senatsurteile vom 07.08.2002 - I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 22.08.2007 - I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, unter II.3.b cc; in BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119, Rz 15).
- 32** c) Auf dieser Grundlage kann eine vGA aufgrund einer verhinderten Vermögensmehrung vorliegen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer Geschäftschancen, die der Kapitalgesellschaft gebühren, als Eigengeschäfte wahrnimmt oder er Kenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art an sich zieht und für eigene Rechnung nutzt (vgl. z.B. Senatsurteile vom 09.07.2003 - I R 100/02, BFHE 203, 77, unter II.2., m.w.N.; vom 17.12.2003 - I R 25/03, BFH/NV 2004, 819, unter II.2.; s.a. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 850a ff.; Janetzko in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 446; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 795 ff.).
- 33** d) Darüber hinaus ist nach der Rechtsprechung des Senats anerkannt, dass eine vGA z.B. dann vorliegen kann, wenn eine Kapitalgesellschaft gegen ihren Gesellschafter-Geschäftsführer einen zivilrechtlichen Anspruch hat, auf den sie aus gesellschafterbezogener Veranlassung verzichtet (Senatsurteile vom 14.09.1994 - I R 6/94, BFHE 175, 412, BStBl II 1997, 89, unter II.2.c; vom 24.03.1998 - I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374, unter 3.; vom 13.09.2000 - I R 10/00, BFH/NV 2001, 584, unter II.; BFH-Beschluss vom 05.04.2004 - X B 130/03, BFHReport 2004, 779, unter II.3.a).
- 34** 3. Nach diesen Maßstäben ist das FG rechtsfehlerhaft von einer vGA ausgegangen.
- 35** a) Das FG hat den Ansatz einer vGA wie folgt gerechtfertigt: Das Entschädigungsrecht habe den Gesellschaftern P und D die gesamte Entschädigung zugewiesen. Der Klägerin selbst habe kein Anspruch als Nebenberechtigte gemäß § 97 des Baugesetzbuchs (BauGB) zugestanden. Die Vermögensnachteile der Klägerin seien den Gesellschaftern P und D in deren Eigenschaft als Grundstückseigentümer als andere Vermögensnachteile gemäß § 96 BauGB zu entschädigen gewesen. Bei einem derartigen Auseinanderfallen von Gläubigerinteresse (Anspruch) und geschütztem Interesse (Schaden) sehe das Zivilrecht die Herausgabe des durch den Ersatzanspruch Erlangten durch den Anspruchsinhaber an den Inhaber der verletzten Rechtsstellung über das Rechtsinstitut der Drittschadensliquidation vor. Diese Grundsätze seien im Streitfall entsprechend anzuwenden. Die Gesellschafter P und D hätten nach Entschädigungsrecht einen Schaden ersetzt erhalten, der bei der Klägerin als dem operativ tätigen Betriebsunternehmen durch die Betriebsverlagerung eingetreten sei. Demzufolge könne die Klägerin über eine Anwendung der Grundsätze des Rechtsinstituts der Drittschadensliquidation entsprechend § 285 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) die Abtretung der Schadensersatzansprüche verlangen. Im Streitfall habe die Klägerin gegenüber den Gesellschaftern P und D auf ihre Ersatzansprüche verzichtet. Durch diesen Verzicht sei das Vermögen der Klägerin gemindert worden. Die Vermögensminderung wiederum sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen (im Ergebnis gleicher Auffassung Hennigfeld, EFG 2019, 1788; Micker in BeckOK, 10. Ed. [01.05.2021], KStG, § 8 Rz 659; Streck/Schwedhelm, KStG, 10. Aufl., § 8 Anhang: ABC zur vGA und verdeckten Einlage, Rz 428: vGA, soweit die Entschädigung für die Verlagerung des Betriebs erfolgt).
- 36** b) Dieser Auffassung folgt der Senat nicht.
- 37** Das FG übersieht bei seiner rechtlichen Argumentation, dass im Streitfall entschädigungsrechtliche Ansprüche nicht entstanden sind. Denn das Entschädigungsrecht begründet gesetzliche Ansprüche überhaupt nur dann, wenn es zu einer Enteignung durch Erlass eines Enteignungsbeschlusses gemäß § 113 BauGB kommt. In diesem Beschluss ist grundsätzlich gemäß § 113 Abs. 2 Nr. 8 BauGB eine vollständige und abschließende Entschädigungsregelung zu treffen (Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, § 93 Rz 27). Im Streitfall ist es hingegen nicht zu einer Enteignung, sondern "nur" zum Abschluss eines enteignungsbezogenen Vertrages gekommen. In diesem Fall gelten die §§ 93 ff. BauGB nicht ex lege, sondern allenfalls dann, wenn die Vertragsbeteiligten diese

Vorschriften kraft privatautonomer Entscheidung in den Vertrag einbezogen haben. Die Vertragsbeteiligten sind frei, ob und in welchem Umfang die Höhe von Zahlungen nach den Grundsätzen der §§ 93 ff. BauGB bestimmt werden soll (Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 93 Rz 29). Damit standen im Streitfall weder Ansprüche der Gesellschafter gemäß §§ 94, 96 BauGB noch solche der Klägerin gemäß § 97 BauGB als Nebenberechtigte zur Beurteilung an. Da gesetzliche Ansprüche nicht bestanden, stellt sich auch nicht die Frage, ob der Ersatzanspruch der Gesellschafter P und D Schadenspositionen eines Dritten (hier: der Klägerin) beinhaltet, die einen Herausgabeanspruch des Dritten nach den Grundsätzen der Drittschadensliquidation gemäß § 285 BGB begründen könnten.

- 38** c) Die Gesellschafter P und D haben im Streitfall die ihnen als Grundstückseigentümer drohende Enteignung genutzt, um eine --möglicherweise finanziell für sie günstige-- privatautonome Vereinbarung mit Deutschland abzuschließen. Der Vermögensbereich der Klägerin, der eine vGA dem Grunde nach auslösen könnte, wäre durch den Abschluss dieser Vereinbarung allenfalls dann berührt worden, wenn die Gesellschafter P und D hierdurch der Klägerin die (Geschäfts-)Chance genommen hätten, ihrerseits eine privatautonome Entschädigungsvereinbarung zu ihren Gunsten abzuschließen. Die Anwendung der diesbezüglich vom Senat entwickelten Rechtsgrundsätze (s. oben unter II.2.c der Gründe dieser Entscheidung) ist im Streitfall dahin zu konkretisieren, dass eine vGA dann vorliegt, wenn bei hypothetischer Betrachtung im Falle der Durchführung einer förmlichen Enteignung der Gesellschafter der Klägerin ein eigener gesetzlicher Entschädigungsanspruch zugestanden hätte. In diesem Fall hätte nämlich der Klägerin als Kapitalgesellschaft der finanzielle Vorteil gebührt und die Gesellschafter P und D wären gehalten gewesen, auf deren Rechnung zu handeln. Davon ist aber nicht auszugehen.
- 39** aa) Im Streitfall spricht zunächst nichts dafür, dass die Klägerin Hauptberechtigte der Entschädigung gewesen wäre (s. allgemein Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 94 Rz 4 sowie § 97 Rz 1, zur Differenzierung zwischen Haupt- und Nebenberechtigung). Denn dies hätte vorausgesetzt, dass die Enteignungsbehörde ein eigenes Recht der Klägerin, z.B. ein Nutzungsrecht am Grundstück, enteignet hätte. Vorliegend ging es aber ersichtlich darum, das Grundeigentum der Gesellschafter P und D zum Zwecke des Straßenbaus zu enteignen. In diesem Fall wären die Gesellschafter Hauptberechtigte der Entschädigung und die Klägerin allenfalls Nebenberechtigte i.S. des § 97 BauGB im Hinblick auf den mit der Enteignung des Grundeigentums einhergehenden Untergang ihres (schuldrechtlichen) Nutzungsrechts an den enteignungs betroffenen Grundstücken.
- 40** bb) Abweichend zur Rechtsmeinung des FA wäre ein eigener Entschädigungsanspruch der Klägerin als Nebenberechtigte gemäß § 97 BauGB auf der Basis einer hypothetischen Betrachtung im Streitfall wahrscheinlich nicht zur Entstehung gelangt.
- 41** Dies ergibt sich im Wesentlichen daraus, dass zugunsten der Klägerin neue Nutzungsrechte an den von den Gesellschaftern P und D erworbenen Ersatzflächen begründet wurden (vgl. § 97 Abs. 2 Satz 1 BauGB). Auch bei der gebotenen hypothetischen Betrachtung ist in Rechnung zu stellen, dass die Klägerin im Rahmen einer förmlichen Enteignung vermutlich ein neues Nutzungsrecht akzeptiert hätte (zum diesbezüglichen Wahlrecht vgl. Rixner/Biedermann/Charlier, Systematischer Praxiskommentar BauGB/BauNVO, 3. Aufl., § 97 BauGB Rz 5). Denn ohne ein derartiges Nutzungsrecht wäre eine Fortsetzung ihrer unternehmerischen Tätigkeit nicht möglich gewesen. Können Nutzungsrechte an dem zu enteignenden Grundstück zwar nicht aufrechterhalten werden (Fall des § 97 Abs. 1 BauGB), werden diese aber durch neue Nutzungsrechte an Ersatzgrundstücken ersetzt (Fall des § 97 Abs. 2 BauGB), sieht das Gesetz in § 97 Abs. 3 und 4 Satz 1 BauGB eine Entschädigung nur unter der Voraussetzung vor, dass betroffene Nutzungsrechte nicht durch neue Rechte ersetzt werden (vgl. auch Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 97 Rz 16 und 24). Dass die Klägerin eine Pacht für die Nutzung der Ersatzgrundstücke zu zahlen hatte, während sie die Ursprungsflächen unentgeltlich (leihweise) nutzen durfte, rechtfertigt keine andere Beurteilung. Denn das FG hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Klägerin wegen der leihweisen Überlassung über keine gesicherte Rechtsposition --als Grundlage einer jeden Entschädigungsberechtigung (vgl. Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 95 Rz 37)-- verfügte und es überdies in der Dispositionsfreiheit der Gesellschafter lag, die Grundstücke entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Mangels gesicherter Rechtsposition war die entschädigungsrechtliche Stellung der Klägerin von vornherein sehr schwach ausgeprägt.
- 42** cc) Der Anspruch als Hauptberechtigte hätte im Fall der Enteignung des Grundeigentums den Gesellschaftern P und D als den Grundeigentümern zugestanden (s. unter aa). Diese wären berechtigt gewesen, neben der Entschädigung für den Verlust ihres Grundeigentums (§ 95 Abs. 1 BauGB) auch für andere durch die Enteignung eintretende Vermögensnachteile eine Entschädigung zu verlangen (sog. Enteignungsfolgeschäden, § 96 Abs. 1 BauGB). Beeinträchtigungen eines Gewerbebetriebs, der bisher auf dem enteigneten Grundstück tätig war, können im

Grundsatz gemäß § 96 BauGB entschädigungsfähig sein (Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 96 Rz 73 ff.). Selbst wenn es bei hypothetischer Betrachtung denkbar erscheinen könnte, dass die Gesellschafter P und D im Falle der Enteignung eine Entschädigung für Schadenspositionen eines Dritten (hier: der Klägerin als Gewerbetreibende) hätten erlangen können, hätte der Klägerin kein interner Ausgleichsanspruch gegen die Gesellschafter P und D zugestanden. Denn eine Rechtsgrundlage für einen solchen Anspruch ist nicht ersichtlich.

- 43** Das Entschädigungsrecht gewährt dem Hauptberechtigten den Anspruch auf Entschädigung der Enteignungsfolgeschäden. § 97 Abs. 4 Satz 1 BauGB sieht für den Nebenberechtigten einen privatrechtlichen Anspruch auf Befriedigung aus der dem Hauptberechtigten gewährten Entschädigung nur unter der Voraussetzung vor, dass das Nutzungsrecht des (gewerbetreibenden) Nebenberechtigten nicht durch ein neues Recht ersetzt wurde. Im Streitfall hat aber die Klägerin ein neues Nutzungsrecht erhalten bzw. ist bei hypothetischer Betrachtung von der Bestellung eines neuen Rechts auszugehen. Außerdem besaß die Klägerin hinsichtlich der Nutzung der "alten" Grundstücke keine gesicherte Rechtsposition.
- 44** Die ausdifferenzierten gesetzlichen Entschädigungsregelungen, die ausdrücklich gerade auch die Ansprüche von nebenberechtigten Dritten betreffen, zeigen im Übrigen, dass für die Anwendung des richterrechtlich entwickelten Rechtsinstituts der Drittschadensliquidation im Streitfall kein Raum ist. Selbst wenn man das Rechtsinstitut der Drittschadensliquidation für auf den Streitfall dem Grunde nach übertragbar hielte, könnte angesichts des gesetzlichen Regelwerks weder von einer zufälligen Schadensverlagerung ausgegangen werden noch kann es zu einer als unbillig anzusehenden Entlastung des Schädigers kommen, wobei dieser Gesichtspunkt für die Zulassung der Drittschadensliquidation maßgeblich ist (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14.01.2016 - VII ZR 271/14, Neue Juristische Wochenschrift 2016, 1089; vgl. auch Grüneberg/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 81. Aufl., Vorb v § 249 Rz 105). Denn der enteignende Staat hatte stets die Verpflichtung, für die Enteignung eine umfassende Entschädigung nach näherer Maßgabe der §§ 93 ff. BauGB an Haupt- und Nebenberechtigte zu gewähren.
- 45** d) Der Senat sieht auch im Übrigen keine Rechtsgrundlage für einen eigenen Zahlungsanspruch oder einen (internen) Ausgleichsanspruch der Klägerin gegenüber den Gesellschaftern P und D im Hinblick auf die von ihnen vereinnahmte Entschädigungszahlung. Ein solcher Anspruch und der Verzicht auf dessen Geltendmachung wären indes Grundvoraussetzung für die Annahme einer vGA. Das Körperschaftsteuerrechtliche Trennungsprinzip und der Veranlassungsgrundsatz, auf die das FG verwiesen hat, vermögen einen derartigen Anspruch nicht zu begründen.
- 46** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO (analog) (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 12.08.2015 - I R 18/14, BFHE 251, 182, BStBl II 2016, 201, Rz 26; s.a. Brandis in Tipke/Kruse, § 135 FGO Rz 16, jeweils zur analogen bzw. entsprechenden Anwendung von § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO); die Übertragung der Berechnung der festzusetzenden Beträge auf das FA beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 4. Jänner 2018 gegen den Bescheid des *****FA***** vom 20. November 2017, Steuernummer *****BF1StNr1*****, betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 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. Bisheriger Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin *****Bf1***** (im Folgenden kurz: Bf), FN *****1*****, firmierte im Firmenbuch bis zum **28.6.2014** unter der Bezeichnung „*****2*****“.

Mit **Spaltungs- und Übernahmevertrag** vom **10.8.2012** (im Folgenden: Vertrag), abgeschlossen zwischen der Bf als übertragender Gesellschaft einerseits sowie der *****3***** AG (seit 31.10.2014 nunmehr *****4***** AG, im Folgenden: *****4*****), FN *****5*****, als übernehmender Gesellschaft andererseits, wurde der **Spaltungstichtag** rückwirkend mit **31.12.2011** festgelegt. Darin wurde ua festgehalten, dass die Übertragung des abgespaltenen Vermögens durch Abspaltung zur Aufnahme (§ 2 Abs 1 Z 2 SpaltG) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ohne Anteilsgewährung an der *****4***** erfolgt. Im Vertrag wurde unter Punkt 10. eine Beschreibung und Zuordnung von Vermögensteilen (das abgespaltene Vermögen) vorgenommen. Danach besteht dieses aus dem Teilbetrieb „*****6*****“ und dem diesem Teilbetrieb gewillkürt zugeordneten Vermögen samt der dazugehörigen Vertragsverhältnisse (sog „Non-Core Bereich“). Der **Teilbetrieb** „*****6*****“ umfasst den am Spaltungstichtag vorhandenen Geschäftsbetrieb der ehemaligen sog „*****7*****-Filiale *****8*****“ der Bf inkl ua sämtlicher aus dieser Filiale heraus getätigter und zum Stichtag noch nicht abgeschlossener Finanzierungstransaktionen. Nach dem Vertrag werden ua dem Non-Core Bereich zum Stichtag

sämtliche in der Übertragungsbilanz genannten Passiva, dazu gehören gem Punkt 10.1.11. sämtliche in Anlage 10.1.11. genannten Rechtsstreitigkeiten der Bf, zugeordnet. Gem der Zweifelsregel in Punkt 11. des Vertrages sind alle nicht in Punkt 10. explizit als zurückbleibende Vermögen genannten Lasten – ua Verpflichtungen, Verbindlichkeiten, Haftungen, etc – Teil des abgespaltenen Vermögens und werden der *****4***** als übernehmender Gesellschaft zugeordnet.

Ab Eintragung der Änderung der Firmenbezeichnung im Firmenbuch wurden seitens der Bf spätere Erklärungen bereits unter der Firmenbuchbezeichnung *****Bf 1***** AG eingereicht.

Die **Großbetriebsprüfung** hat im Jahr **2017** unter dem zu Grunde liegenden Prüfungsauftrag des *****FA*****, AbNr.: *****9*****, eine **abgabenrechtliche Überprüfung** der USt der Jahre 2010 – 2014 und 2015 – 2016 als Nachschauzeitraum bei der Bf durchgeführt. Die Großbetriebsprüfung überprüfte hier ua die Vorsteuer, wobei festgestellt wurde, dass die Bf die Vorsteuerschlüsselung gem § 12 Abs 5 UStG in Bezug auf anteiligen Vorsteuerabzug **unecht steuerfreier Drittlandsumsätze** und steuerpflichtiger Umsätze angewendet hat. Die Großbetriebsprüfung stellte bei der Überprüfung fest, dass in den Drittlandsumsätzen auch Umsätze mit Unternehmen in anderen EU-Staaten erfasst wurden. Nach Angaben der Bf war dies aufgrund einer veralteten EDV-Schlüsselung passiert. Die Vorsteuerschlüsselungen wurden daraufhin mit „bereinigten“ Drittlandsumsätzen (ohne EU-Mitgliedstaatenumsätze) neu errechnet, womit es im Prüfungszeitraum zu USt-Nachforderungen gekommen ist.

Als Folge der abgabenbehördlichen Außenprüfung erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend USt 2010 und 2011 und die belangte Behörde erließ jeweils am **20.11.2017 USt-Bescheide** für die Jahre 2010 und 2011 sowie die Bescheide über die Säumniszuschläge. Daraus ergab sich eine Abgabennachforderung USt 2010 iHv 25.878,83 Euro und USt 2011 iHv 38.234,32 Euro. Weiters wurden mit Bescheiden vom 11.12.2017 Säumniszuschläge auf die USt-Nachforderungen iHv 517,58 Euro (USt 2010) und 764,69 Euro (USt 2011) verhängt.

Mit Eingabe vom **19.12.2017** stellte die Bf einen **Fristverlängerungsantrag** gem § 245 Abs 3 BAO bis zum 15.1.2018.

In ihrer **Beschwerde** vom **2.1.2018** erklärte die Bf, dass der Vertrag vom 10.8.2012 keine explizite Regelung über die Aufteilung von bereits dem Grunde nach entstandenen, aber bilanziell nicht erfassten Abgabenverbindlichkeiten vorsehe. Mangels eines entsprechenden Anhaltspunktes im Vertrag für die konkrete Zuordnung von steuerlichen Verbindlichkeiten komme also die Zweifelsregel des Punktes 11.1 des Vertrages zur Anwendung, wonach Verbindlichkeiten und sonstige Lasten (insb auch wenn sie bilanziell in der Restvermögensbilanz oder der Übertragungsbilanz nicht erfasst sind) Teil des abgespaltenen Vermögens gewesen und daher der *****4***** als übernehmender Gesellschaft zuzuordnen seien. Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gingen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf

den Rechtsnachfolger über. Dies betreffe insb die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Abgabenschuldverhältnis (§ 4 BAO) ergeben, und zitiert hiebei das VwGH-Judikat vom 14.7.1994, 92/17/0176, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt. Bei Gesamtrechtsnachfolge gingen daher bereits entstandene Abgabenschulden (VwGH 12.10.1989, 88/16/0050) auf den Rechtsnachfolger über. Dies gelte auch für eine im Zuge einer Spaltung eingetretene partielle Gesamtrechtsnachfolge, wobei für die Zuordnung die Regelungen im Spaltungs- und Übernahmevertrag maßgeblich seien (VwGH 1.9.1999, 98/16/0121; 4.6.2008, 2005/13/0135; 26.2.2013, 2010/15/0017), sodass eine allfällige USt-Schuld 2010 und 2011 der Bf auf die ***4*** übergegangen sei. Deshalb seien die angefochtenen Bescheide aufzuheben und dementsprechend auch keine Säumniszuschläge zu verhängen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **3.4.2018** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 2.1.2018 als unbegründet ab. Darin führte es – auf das Wesentlichste zusammengefasst – aus, dass für den konkreten Sachverhalt wesentlich sei, dass der betriebliche Bereich, für welchen die Vorsteuern geltend gemacht wurden, in demselben Unternehmen verblieben sei. Die VSt-Berechnungen betrafen im gesamten Prüfungszeitraum ein und dasselbe Unternehmen, dieselbe Steuernummer, dieselbe FN und dieselbe Adresse. Es habe sich nur die Firmenbezeichnung geändert. Folglich habe auch die Bf die Steuernachforderungen nach den Bestimmungen der BAO zu tragen. Der Vertrag vom 10.8.2012 sage auch nicht explizit aus, dass Steuernachzahlungen an die ***4*** abgespalten worden seien. Dies wäre steuerlich gegenüber der Abgabenbehörde gar nicht möglich, da der Begriff des Abgabenschuldners öffentlich-rechtlich geregelt sei und daher nicht durch zivil- bzw unternehmensrechtliche Vereinbarungen in einem abgabenrechtlichen Verfahren einem Dritten übertragen werden könnten. Der Besteuerung werde der zivil- bzw unternehmensrechtliche Sachverhalt zugrunde gelegt. Eine Gesamtrechtsnachfolge trete gar nicht ein. Die Bf habe eine steuerrechtlich unzulässige Interpretation des Vertrages vorgenommen, indem sie die Verbindlichkeiten aus Steuernachzahlungen gegenüber dem Finanzamt auf ein anderes Unternehmen abgespalten sehen wolle. Die in der Beschwerde von der Bf zitierten VwGH-Judikate fänden im Streitfall keine Anwendung, da kein Fall der Gesamtrechtsnachfolge eingetreten sei, weil der Betrieb, in welchem die umsatzsteuerrechtlichen Feststellungen getroffen worden seien, nicht abgespalten worden und der steuerverfangene Sachverhalt somit im selben Unternehmen verblieben sei. Dieses sei somit Abgabenschuldner, auch für Sachverhalte aus dem in der Vergangenheit liegenden Prüfungszeitraum.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung brachte die Bf am **2.5.2018** einen **Vorlageantrag** ein. Darin wiederholte sie im Wesentlichen ihr Vorbringen aus der Beschwerde vom 2.1.2018. Darüber hinaus führte die Bf aus, dass die belangte Behörde höchstgerichtliche Judikatur sowie einschlägige Fachliteratur außer Acht lasse und damit zu einer unrichtigen rechtlichen

Beurteilung gelange. Im Rahmen der Abspaltung zur Aufnahme werde definiertes Vermögen im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge auf eine übernehmende Gesellschaft übertragen. Das Vorsehen einer Zweifelsregel über die Zuordnung von Vermögensteilen, die sonst aufgrund des Spaltungs- und Übernahmungsvertrages keiner der an der Spaltung beteiligten Gesellschaft zugeordnet werden könne, sei nicht nur zulässig, sondern gesetzlich gefordert. Diese Regelung bezwecke, dass vertraglich auch solche Vermögensgegenstände, die bei Abschluss des Vertrages noch nicht erkennbar bzw detailliert bestimmbar seien, erfasst werden könnten. Die Vermögenszuordnung laut Vertrag gelte uneingeschränkt für das Steuerrecht und umfasse auch Abgaben- und Zahlungsansprüche. Dies ergebe sich unmittelbar aus § 19 Abs 1 BAO. Die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge der Spaltung sei iSd § 19 BAO auch für steuerliche Zwecke maßgeblich. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gälten sodann die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde könnten zivilrechtliche Vereinbarungen daher sehr wohl auch steuerliche Auswirkungen entfalten. Die im Rahmen der Spaltung bewirkte Gesamtrechtsnachfolge gelte diesbzgl gerade auch für öffentliche Rechte, wodurch vollumfänglich sowohl Abgabenschulden, als auch damit verbundene verfahrensrechtliche Positionen iSv Parteienrechten und -pflichten übergangen. Der Übergang umfasse auch allenfalls im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellte Nachzahlungspflichten. Bescheide hinsichtlich übergegangener Abgabenschulden könnten daher nur an die übernehmende Gesellschaft ergehen. Betreffend den zurückbleibenden „Core Bereich“ sei unter Bezugnahme auf die Spaltungsbilanz im Vertrag im Detail definiert, was umfasst sein solle. Es finde sich in diesem Vertrag die sonst übliche Klausel, dass alle dem Betrieb zugehörigen Aktiva und Passiva umfasst seien, gerade nicht. Dies werde durch die oben zitierte Zweifelsregel in Punkt 11.1. unterstrichen, wonach alle nicht in Punkt 10.2. explizit als zurückbleibendes Vermögen genannten Aktiva und Passiva dem abgespaltenen Vermögen zugeordnet würden. Diese Vertragstechnik sei absichtlich gewählt worden. Mit dieser Spaltung sei die Bf von allen „Non-Core Assets“ befreit worden, damit sie nachher verkauft werden könne. Der Käufer habe explizit nur die „Core Assets“ erwerben und nicht mit „Altlasten“ der Vergangenheit belastet sein wollen. Überraschend hervorkommende Verbindlichkeiten, wie zB USt-Nachzahlungen 2010 und 2011, sollten gerade mit dem „Non-Core Vermögen“ abgespalten werden. Die Vertragsauslegung ergebe somit ein eindeutiges Ergebnis betreffend Zuordnung von im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unbekanntem Verbindlichkeiten. Dies schlage unmittelbar auf die steuerrechtliche Würdigung durch.

Im **Vorlagebericht** vom **25.7.2018** führte die belangte Behörde zusätzlich zum bereits in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 3.4.2018 Vorgebrachten aus, dass die UmgrStR 2002 nicht ausdrücklich darauf Bezug nähmen, ob im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge die Abgabenverbindlichkeiten einer anderen juristischen Person zugesprochen werden könnten als jener, welcher das Vermögen des Geschäftsfalles zugesprochen wird, auf das die Steuern

erhoben wurden. Nach Ansicht des Finanzamtes könne die Bf als abspaltende Körperschaft grundsätzlich nur nach Maßgabe zivilrechtlicher Vorschriften zur Haftung für Steuerschulden herangezogen werden; hinsichtlich der nicht übergegangenen Vermögensteile verbleibe sie Steuerschuldnerin für daraus entspringende Abgabenverbindlichkeiten. Bei der im konkreten Fall durchgeführten Abspaltung zur Aufnahme nach § 17 SpaltG (partielle Gesamtrechtsnachfolge) würden Abgaben- und Zahlungsansprüche daher entsprechend ihrer Zuordnung zum betreffenden Vermögensteil aufzuteilen und dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zuzuordnen sein. Maßgebend sei die im Spaltungsplan vorgenommene Zuordnung. Die von der Bf vorgenommene Interpretation des Vertrages vom 10.8.2012, wonach gem der Zweifelsregel in Punkt 11.1 die Abgabenverbindlichkeiten der übernehmenden Gesellschaft, also der *****4*****, zuzuordnen seien, sei unzulässig. Der Spaltungsplan enthalte nämlich keine explizite Anordnung, dass die noch nicht bekannten Abgabenverbindlichkeiten auf den Teilbetrieb „*****6*****“ abgespalten werden sollten. Diese Abgabenverbindlichkeiten stünden nämlich in keinem Zusammenhang zur „*****6*****“. Die Geschäftsfälle, auf welche sich die Abgabenverbindlichkeiten stützen, seien ebenso bei der Bf verblieben. Darüber hinaus sei seit dem Spaltungstichtag 31.12.2011 bis zur Beschwerdeerhebung im Jänner 2018 ein langer Zeitraum vergangen, innerhalb dessen die Bf etwa im November 2013 Gelder für die USt-Bescheide für die Jahre 2005 bis 2009 an das Finanzamt überwiesen habe. Am **19.12.2013** wurden **USt-Bescheide** für **2010** und **2011** erlassen, wobei laut dem Abgabekonto der Bf der Großbetriebsprüfung zufolge die Bf die **Abgabenschuld** aus beiden USt-Bescheiden am **30.12.2013** an das Finanzamt **überwiesen** habe, ohne zu monieren, dass diese Bescheide nicht an diese, sondern an die *****4***** zu richten gewesen wären. Die Bf habe somit die bis zum Spaltungstichtag 31.12.2011 nachträglich bekannt gewordenen Abgaben bezahlt und auch keine Rechtsmittel dahingehend erhoben, dass laut Vertrag vom 10.8.2012 diese Abgabenverbindlichkeiten eigentlich der *****4***** vorzuschreiben gewesen wären. Ebenso seien die USt-Nachforderungen der letzten Außenprüfung (abgeschlossen 2013) von der Bf entrichtet worden. Zu diesem Zeitpunkt (laut offenem Firmenbuch seit 7.2.2014) sei die *****10***** Pte. Ltd. bereits Alleinaktionärin der Bf gewesen. Ebenso wenig habe die Bf dem Finanzamt bislang mitgeteilt, dass für unbekanntesteuerliche Verbindlichkeiten betreffend Abgaben vor dem Spaltungstichtag 31.12.2011 die *****4***** nunmehr Gesamtrechtsnachfolgerin sei.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist wie im Verfahrensgang geschildert aktenkundig, wurde von keiner Partei bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden.

2. Rechtslage

Das Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen werden (Umgründungssteuergesetz – **UmgrStG**), BGBl 1991/699 idF BGBl I 2015/118, lautet auszugsweise:

„Sonstige Rechtsfolgen der Spaltung

§ 38.

[...]

(3) Spaltungen gelten nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994; neue oder übernehmende Körperschaften treten für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein.

[...]“

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im Beschwerdefall ist strittig, wer rechtsnachfolgender Unternehmer hinsichtlich der Feststellungen der Großbetriebsprüfung ist.

Die Bf vertritt diesbzgl die Auffassung, dass die festgestellten Abgabenverbindlichkeiten (USt-Schulden) im Rahmen der mit Stichtag 31.12.2011 durchgeführten Abspaltung rechtswirksam von der Bf auf die *****4***** übergegangen sind, da unter Punkt 11.1. des Spaltungs- und Übernahmungsvertrages vom 10.8.2012 geregelt wurde, dass alle nicht in Punkt 10. explizit als zurückbleibende Vermögen genannten ua Verpflichtungen, Verbindlichkeiten, Haftungen oder sonstige Lasten Teil des abgespaltenen Vermögens sind und der *****4***** als übernehmender Gesellschaft zugeordnet werden.

Diese Auffassung greift jedoch zu kurz: Abgabenverbindlichkeiten können nicht mit der Wirkung auf Dritte übertragen werden, dass der Dritte zum Abgabenschuldner wird. Übernommen werden kann allenfalls die Tragung der finanziellen Lasten, nicht jedoch die Unternehmereigenschaft. Die Steuerschuldnerschaft ist eine Rechtsposition, die durch das unternehmerische Handeln einer Person entsteht. Eine solche Position kann nicht willkürlich

übertragen werden. Im Fall der (partiellen) Rechtsnachfolge ist daher ausschließlich maßgebend, ob die Steuerschuld aufgrund des Handelns des Rechtsvorgängers entstanden ist.

Im Falle von Spaltungen treten übernehmende Körperschaften gem § 38 Abs 3 UmgrStG für den Bereich der USt unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass die übernehmende Körperschaft hinsichtlich des Vermögens, das nicht auf sie übergegangen ist, eben nicht in die Rechtsstellung als Unternehmer eintritt.

Im Beschwerdefall ist der gesamte operative Geschäftsbetrieb (Core Bereich), dh auch der Bankbetrieb, in dem die Vorsteuern lukriert wurden, laut Vertrag vom 10.8.2012 bei der Bf verblieben. Die hier fraglichen Abgabenverbindlichkeiten stehen im Zusammenhang mit Geschäftsfällen, die das verbliebene Bankgeschäft der Bf verkörpern.

Auf Basis des Verursacherprinzips erweist sich folglich die durch die belangte Behörde vorgenommene Zuordnung der Abgabenverbindlichkeiten zur Bf als zutreffend.

Diese Zuordnung ist auch insofern sachgerecht, als die Bf selbst keine Beschwerde gegen die nach dem Spaltungstichtag ergangenen (ursprünglichen) USt-Bescheide 2010 und 2011 vom 19.12.2013 zB mit der Begründung erhoben hat, dass sie nicht Rechtsnachfolgerin ist. Dementsprechend hat sie auch die Verbindlichkeiten auf ihrem Abgabenkonto entrichtet. Warum diese Rechtsnachfolge nicht hinsichtlich der nachträglichen Feststellungen in den angefochtenen Bescheiden gelten soll, konnte die Bf nicht dartun.

Zum von der Bf ins Treffen geführten Judikat des BFG vom 1.6.2018, RV/7104647/2017, ist auszuführen, dass in diesem Fall der gesamte operative Geschäftsbetrieb – dh auch die verlustverursachenden Betriebe, aufgrund derer anrechenbare Mindeststeuern entstanden – an die B-GmbH abgespalten wurde, womit sie auch Rechtsnachfolgerin der A-AG hinsichtlich der Anrechnung von Mindeststeuer der A-AG selbst sowie von auf die A-AG verschmolzenen Gesellschaften war. Diesbzgl ergibt sich auch kein Widerspruch zu der hier getroffenen Beurteilung.

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im vorliegenden Fall hing die Entscheidung von den Umständen des Einzelfalles sowie von auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachverhaltsfragen ab. Es waren in casu keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 13. Jänner 2022



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 J S in L, vertreten durch Dr. Martin Salcher + Mag. Richard Salzburger, Rechtsanwälte in 6330 Kufstein, Georg-Pirmoser-Straße 13, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. August 2019, Zl. RV/4100260/2013, betreffend Einkommensteuer 2011, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Revisionswerber war - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Alleingesellschafter einer GmbH, die aufgrund eines Beschlusses der Generalversammlung vom 23. September 2010 gemäß den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes durch Übertragung des Unternehmens als Ganzes auf den Alleingesellschafter umgewandelt wurde (verschmelzende Umwandlung). Der Umwandlungsvorgang wurde auf Grundlage der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft sowie der daraus abgeleiteten Umwandlungsbilanz zum 31. Dezember 2009 unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikels II UmgrStG mit diesem Tag durchgeführt, zu dem auch ein Betrieb vorhanden war. Die zum Umwandlungsstichtag nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer betrug 19.509,94 €. Im Firmenbuch wurde die GmbH gelöscht und das Nachfolgenunternehmen des Revisionswerbers in der Rechtsform eines Einzelunternehmers eingetragen.
- 2 Mit Antrag vom 22. August 2012 beantragte der Revisionswerber die Löschung seines Einzelunternehmens im Firmenbuch, weil er infolge Pensionsantritts seine Unternehmenstätigkeit mit Wirkung zum 31. Juli 2012 eingestellt habe.
- 3 Die Veranlagung des Revisionswerbers zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 ergab einen Einkommensteuerbetrag iHv 8.872,66 €. Die ihm als Folge der Umwandlung zuzurechnende, noch nicht verrechnete

==



Mindestkörperschaftsteuer im Gesamtbetrag von 19.509,94 € wurde vom Finanzamt im Ausmaß der sich aus der Veranlagung errechneten Einkommensteuer, sohin im Betrag von 8.872,66 €, angerechnet.

- 4 In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wandte sich der Revisionswerber gegen die Höhe der Anrechnung und führte aus, dass die Mindestkörperschaftsteuer zur Gänze zu berücksichtigen sei, weil durch das Budgetbegleitgesetz 2012, BGBl. 112/2011, der letzte Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG aufgehoben worden sei, in dem die Nichtanwendbarkeit des § 46 Abs. 2 EStG 1988 normiert gewesen sei.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die (nunmehrige) Beschwerde ab. Begründend führte es aus, § 9 Abs. 8 UmgrStG sei mehrfachen Änderungen unterlegen. Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG in der seinerzeitigen Fassung BGBl. 201/1996 seien Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet worden seien, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergebe. § 24 Abs. 4 KStG 1988 habe dabei für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe gegolten, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen gewesen seien. § 46 Abs. 2 EStG 1988 sei nicht anzuwenden.
- 6 Mit Erkenntnis vom 30. Juni 2011, G 15/11, habe der Verfassungsgerichtshof die Wortfolge „nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge“ im dritten Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG idF BGBl. 201/1996 als verfassungswidrig aufgehoben, weil es von zufälligen Umständen abhängt, ob derartige, in § 46 Abs. 1 EStG 1988 angeführte Vorauszahlungsbeträge oder durch Steuerabzug einbehaltene Beträge vorlägen. Hingegen sei der letzte Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG idF BGBl. 201/1996 („§ 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden.“), nicht als verfassungswidrig aufzuheben, weil - so der Verfassungsgerichtshof - „keine



verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen bestünden, dass Mindeststeuern bei jenen Gesellschaftern, die nach ihrem Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft einkommenslos sind, nicht mehr berücksichtigt werden. Im Hinblick darauf bestehen aber auch keine Bedenken dagegen, dass eine Verrechnung der Mindeststeuern nur ‚im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschuld‘ (so der vorletzte Satz des § 9 Abs. 8 leg. cit.) erfolgt“. Zudem habe der Verfassungsgerichtshof der Bundesregierung beigelegt, dass eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer im Fall einer Umwandlung - wenn sie überhaupt vorgesehen werde - sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und es dem Gedanken der Umwandlung entspreche, die Verrechnungsmöglichkeit ab einer Betriebsveräußerung bzw. -einstellung auszuschließen. Dieser Gedanke finde aber im Gesetzestext keinen Niederschlag. Für das Außer-Kraft-Treten der aufgehobenen Wortfolge habe der Verfassungsgerichtshof keine Frist gesetzt; die Kundmachung des Bundeskanzlers über die Aufhebung sei am 18. August 2011 (BGBl. I Nr. 79/2011) erfolgt.

- 7 Mit dem Budgetbegleitgesetz 2012 (BGBl I Nr. 112/2011) sei daraufhin u.a. in § 9 Abs. 8 UmgrStG der letzte Satz aufgehoben und der vorletzte Satz wie folgt geändert worden:

„§ 24 Abs. 4 Z 4 Körperschaftsteuergesetz 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist; unabhängig von diesem Betriebserfordernis ist auf die Einkommensteuer, die auf Veräußerungsgewinne gemäß § 24 des Einkommensteuergesetzes 1988 dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen“.

- 8 Gemäß dem 3. Teil Z 19 UmgrStG (Übergangs- und Schlussbestimmungen) sei § 9 Abs. 8 UmgrStG idF Budgetbegleitgesetz 2012 erstmals bei der Veranlagung 2011 anzuwenden. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1494 Blg, 24. GP, 19) werde auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs und dessen Rechtsansicht zur Fortführungspflicht eingegangen. Zur Streichung des letzten Satzes des § 9 Abs. 8 UmgrStG würden die Materialien hingegen schweigen.



- 9 Durch das AbgÄG 2012 (BGBl. I 112/2012) sei in § 9 Abs. 8 UmgrStG schließlich wieder der Satz angefügt worden, wonach § 46 Abs. 2 EStG 1988 nicht anzuwenden sei. Nach den Materialien sollte mit der Wiederaufnahme des letzten Satzes klargestellt werden, dass auch nach der Rechtslage nach dem Budgetbegleitgesetz 2012 eine Gutschrift von Mindestkörperschaftsteuerbeträgen als solche nicht möglich sei. Ein gesondertes Inkrafttreten sei vom Gesetzgeber - aufgrund der bloß gewollten klarstellenden Wirkung - allerdings nicht angeordnet worden.
- 10 Maßgeblich für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes sei die Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG idF Budgetbegleitgesetz 2012. Wie der Revisionswerber richtigerweise ausführe, habe für das Veranlagungsjahr 2011 somit die Einschränkung, wonach § 46 Abs. 2 EStG 1988 bei der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nicht gelte, nicht ausdrücklich bestanden. Daraus sei jedoch für dessen Rechtstandpunkt nichts zu gewinnen, weil sich bereits aus der sinngemäßen Anwendung des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 ergebe, dass eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Einkommensteuer hinaus nicht zulässig sei.
- 11 Nach dem gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG idF Budgetbegleitgesetz 2012 sinngemäß anzuwendenden § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 sei eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Körperschaftsteuerschuld hinaus nämlich nicht vorgesehen. Die Pflicht der sinngemäßen Anwendung des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 im Einkommensteuerverfahren des Rechtsnachfolgers einer GmbH nach einer Umwandlung bedinge so weitgehend wie möglich die Übernahme derselben Wertungsentscheidungen, die der Gesetzgeber in § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 für das Körperschaftsteuerverfahren getroffen habe. Die relevante Wertungsentscheidung des Gesetzgebers, die in § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 zum Ausdruck komme, laute, dass eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Ertragsteuerschuld hinaus jedenfalls nicht zulässig sei. Was für die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld gelte, müsse daher auch für die tatsächliche Einkommensteuerschuld gelten. Daher sei eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Einkommensteuerschuld des Rechtsnachfolgers hinaus nicht zulässig.



- 12 Auch eine genauere Analyse des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofs vom 30. Juni 2011, G 15/11, zeige, dass die Begrenzung der Anrechnungshöhe der anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens nicht aus dem Ausschluss der Anwendbarkeit des § 46 Abs. 2 EStG 1988, sondern aus dem Hinweis in § 9 Abs. 8 UmgrStG auf § 24 Abs. 4 KStG 1988 resultiere. In seiner Begründung habe der Verfassungsgerichtshof nämlich ausgeführt, dass keine Bedenken dagegen bestünden, dass „eine Verrechnung der Mindeststeuern nur ‚im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden‘ (so der vorletzte Satz des § 9 Abs. 8 leg. cit) erfolgt.“ Dass sohin die Höhe der Anrechnung mit der Höhe der entstehenden Einkommensteuer begrenzt sei, habe der Verfassungsgerichtshof - wie aus dem Klammerausdruck unmissverständlich hervorgehe - nicht aus § 9 Abs. 8 letzter Satz UmgrStG (idF BGBl. 201/1996), sondern aus dessen *vorletzten* Satz abgeleitet, der wiederum auf § 24 Abs. 4 KStG 1988 verweise.
- 13 Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das BFG für zulässig, weil Rechtsprechung zur entscheidungswesentlichen Frage fehle, ob die Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen eine Gutschrift ergeben könne. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 31. Mai 2017, Ro 2016/13/0001, sei mangels vergleichbarer Sachverhalte nicht einschlägig.
- 14 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision.
- 15 Das Finanzamt erstattete keine Revisionsbeantwortung.
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Die Revision ist zulässig; sie ist aber nicht begründet.
- 18 Der im Revisionsfall gemäß dem 3. Teil Z 19 UmgrStG „bei der Veranlagung 2011“ (erstmal) anzuwendende § 9 Abs. 8 UmgrStG in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2012, BGBl Nr. I 112/2011, lautet:
„Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag



entstanden und noch nicht verrechnet sind, sind den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

§ 24 Abs. 4 Z 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist; unabhängig von diesem Betriebserfordernis ist auf die Einkommensteuer, die auf Veräußerungsgewinne gemäß § 24 des Einkommensteuergesetzes 1988 dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen.“

- 19 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1494 BlgNR 24. GP, 19) begründen die Neufassung der Bestimmung folgendermaßen:

„Der Verfassungsgerichtshof, G 15/11-7, hat in § 9 Abs. 8 vorletztem Satz die Wortfolge ‚nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge‘ als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat auch ausgesprochen, dass eine Anrechnung der Mindeststeuer ‚sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und dass es dem Gedanken der Umwandlung entspricht, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung bzw. -einstellung auszuschließen‘. An diesen Aussagen des Verfassungsgerichtshofes orientiert sich die Neuregelung und stellt auf das Vorhandensein des aus der Umwandlung hervorgegangenen Betriebes ab. Aus Praktikabilitätsgründen soll das bloße Vorhandensein des Betriebes ausreichen, wodurch weder eine sinngemäße ‚Vergleichbarkeitsprüfung‘ im Sinne des § 4 Z 1 lit. c noch eine Zuordnung der Mindeststeuern zu allfälligen Teilbetrieben vorzunehmen ist. Erforderlich ist, dass am Ende des jeweiligen Kalenderjahres, zu dem eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern erfolgen kann, dieser Betrieb noch vorhanden ist. Sollte der Betrieb vor Ende des Kalenderjahres aufgegeben oder veräußert werden, ist auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 eine Anrechnung vorzunehmen.“

- 20 Der zur Einführung eines „Betriebsfortführungskriteriums“ (so ErlRV 1494 BlgNR 24. GP, 8) mit dem Budgetbegleitgesetz 2012 neu aufgenommene letzte Satz in § 9 Abs. 8 UmgrStG trat dabei an die Stelle der bisherigen beiden letzten Sätze, die - nach der Aufhebung einer Wortfolge durch den Verfassungsgerichtshof mit dem Erkenntnis G 15/11 - die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen regelten und



folgendermaßen lauteten: „§ 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, daß die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden.“

- 21 Aus dem dadurch bewirkten Entfall der bisherigen ausdrücklichen Nichtanwendungsanordnung betreffend § 46 Abs. 2 EStG 1988, wonach überhöhte Einkommensteuervorauszahlungen letztlich gutzuschreiben seien, leitet der Revisionswerber ab, dass die Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen nach einer Umwandlung auch eine Gutschrift ergeben könne.
- 22 Wie das BFG zu Recht ausführt, übersieht der Revisionswerber damit aber, dass die Neuregelung der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen durch das Budgetbegleitgesetz 2012 in § 9 Abs. 8 UmgrStG einleitend auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 verweist. Dieser lautet:
- „Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.“
- 23 In seinem Erkenntnis vom 31. Mai 2017, Ro 2016/13/0001, hat der Verwaltungsgerichtshof zu diesem Verweis des § 9 Abs. 8 UmgrStG auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 bereits ausgesprochen, dass § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger dadurch nur sinngemäß anwendbar wird. Da natürliche Personen keine „tatsächliche Körperschaftsteuerschuld“ haben und es für sie keinen Mindeststeuerbetrag (einen „sich aus den Z 1 bis 3 ... ergebenden Betrag“) gibt, bedeutet dies, dass auch die Begrenzung der Anrechnung mit dem für Körperschaften geltenden Mindeststeuerbetrag nicht wirksam werden kann.



- 24 Angesichts fehlender Mindeststeuerbeträge in der Einkommensteuer ist somit nach einer Umwandlung auf Ebene der natürlichen Person als Rechtsnachfolger zwar eine weitergehende Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer als auf Ebene der bisherigen Körperschaft zulässig. Aus diesem Erkenntnis lässt sich allerdings - wie BFG und Revisionswerber übereinstimmend zu Recht vortragen - noch nicht ableiten, ob die Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen auch über die Höhe der Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres hinaus gehen und eine Gutschrift ergeben könne.
- 25 Bejaht man die Möglichkeit einer Gutschrift, würde dies mit der ersten „Anrechnung“ beim Rechtsnachfolger nach der Umwandlung unabhängig vom Einkommen (und somit selbst bei einem Einkommen von null bzw. bei negativem Einkommen) zu einer Rückerstattung aller in den vergangenen Jahren von der seinerzeitigen Körperschaft entrichteten Mindestkörperschaftsbeträge führen.
- 26 Damit wäre aber der Verweis in § 9 Abs. 8 UmgrStG auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 und die in dessen Satz 2 verfügte Begrenzung des Anrechnungsvolumens vollkommen inhaltsleer. Ein solches Auslegungsergebnis kann der Neuregelung des Budgetbegleitgesetzes 2012 nicht unterstellt werden.
- 27 Eine sinngemäße Anwendung von § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger bedeutet daher, dass die darin vorgesehene Anrechnungsgrenze zwar - angesichts fehlender Mindeststeuerbeträge in der Einkommensteuer - einer Vollanrechnung bisheriger Mindestkörperschaftssteuerzahlungen auf die tatsächlich zu entrichtende Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres nicht entgegensteht, Gutschriften über die Höhe der Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres hinaus jedoch von vornherein ausschließt.





28 Die Revision war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 11. Jänner 2021





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.^a Tichy, über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1. Februar 2023, Zl. RV/6100061/2022, betreffend Stabilitätsabgabe 2016 und 2017 sowie Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016 (mitbeteiligte Partei: V eG in S), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte Partei ist ein Kreditinstitut in der Rechtsform einer Genossenschaft. Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31. Dezember.
- 2 Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 26. Juli 2021 wurde u.a. ausgeführt, die Bankbetriebe mehrerer Genossenschaften seien in den Jahren 2015 bis 2017 (unter Anwendung des Artikels I UmgrStG) rückwirkend zum 31. Dezember des jeweiligen Vorjahres mit der mitbeteiligten Partei verschmolzen worden. Für die Bankbetriebe dieser Genossenschaften sei keine Stabilitätsabgabe abgeführt worden, da die Bemessungsgrundlage den jeweiligen Freibetrag nicht überschritten habe. Nach der bisherigen Berechnung der Stabilitätsabgabe (durch die mitbeteiligte Partei) erhöhten Verschmelzungen erst mit dem Tag der Eintragung im Firmenbuch die Bemessungsgrundlage; erst ab diesem Zeitpunkt sei eine Zusammenrechnung der Bilanzsummen erfolgt. Gemäß § 2 Abs. 5 Stabilitätsabgabegesetz (StabAbgG) sei bei einer Umgründung das übergegangene Vermögen dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Dies gelte nicht nur für Umgründungen, die in den Jahren 2011 bis 2013 erfolgt seien, sondern sei auch für Umgründungen ab dem Jahr 2014 anwendbar. Das Vermögen sei daher jeweils ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tag dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Es seien daher die adaptierten und konsolidierten Werte aus den Vorjahren heranzuziehen.





- 3 Mit Bescheid vom 29. Juli 2021 setzte das Finanzamt die Sonderzahlung Stabilitätsabgabe 2016 fest. Mit weiteren Bescheiden vom 3. August 2021 setzte das Finanzamt die Stabilitätsabgabe für die Jahre 2016 und 2017 fest. In der Begründung wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.
- 4 Die mitbeteiligte Partei erhob gegen diese Bescheide Beschwerde.
- 5 Mit Beschwerdevereentscheidung vom 15. Dezember 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Ergänzend wurde u.a. ausgeführt, wenn zwischen dem nach § 2 Abs. 1 StabAbgG maßgeblichen Bilanzstichtag (hier jeweils der 31. Dezember), und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten sei, auch nur eine juristische Sekunde liege, bestimme § 2 Abs. 5 StabAbgG, dass das Vermögen der übertragenden Genossenschaften für die Ermittlung der Stabilitätsabgabe bereits der aufnehmenden Genossenschaft zuzurechnen sei.
- 6 Die mitbeteiligte Partei beantragte, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die bekämpften Bescheide ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 8 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die im angefochtenen Erkenntnis näher dargestellten Bemessungsgrundlagen seien unstrittig. Streit bestehe ausschließlich zur Frage, welche Quartalsbemessungsgrundlagen den eigenen Bemessungsgrundlagen der mitbeteiligten Partei ab wann hinzuzurechnen seien.
- 9 Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Stabilitätsabgabegesetz gehe hervor, dass die Stabilitätsabgabe die Banken in Abhängigkeit von ihrem systemischen Risiko belasten solle. Dieses Risiko drücke sich grundsätzlich in unternehmensrechtlichen und nicht abgabenrechtlichen Kennzahlen der Vergangenheit aus.



- 10 Aus § 6 Abs. 2 StabAbgG ergebe sich, dass die Abgabenschuld bei existierenden Kreditinstituten mit 1. Jänner des jeweiligen Kalenderjahres in voller Höhe entstehe, auch wenn sie in Vierteljahresbeträgen abzuführen sei. Im Falle einer unterjährigen Neugründung entstehe die Abgabenschuld mit der Eintragung im Firmenbuch. Der Gesetzgeber stelle dabei also auf die Eintragung im Firmenbuch und damit eine zivilrechtliche Betrachtung ab.
- 11 Als Hauptmotiv für die hier zentrale Norm des § 2 Abs. 5 StabAbgG lasse sich aus den Materialien ableiten, dass der Gesetzgeber den steuerpflichtigen Kreditinstituten keine Gestaltungsmöglichkeiten habe eröffnen wollen, mit denen die Stabilitätsabgabe umgangen werden könne. Gestaltungsmöglichkeiten wären vor allem dann gegeben, wenn zivilrechtliche Vorgänge mit Rückwirkung ausgestattet würden. Dies könnte ein Grund für den Gesetzgeber gewesen sein, gerade eine solche Rückwirkung von Maßnahmen nach dem UmgrStG hinten zu halten. Eine Umgehung wäre dadurch denkbar, dass mit Hilfe eines „Splittings“ der Bemessungsgrundlage der Freibetrag mehrfach ausgenützt oder der progressive Steuersatz verringert werde. Im Falle der hier vorliegenden Verschmelzung von Genossenschaften (nach dem Genossenschaftverschmelzungsgesetz) sei eine geplante Umgehungshandlung hingegen schwer vorstellbar. Gemäß § 5 Abs. 1 GenVG gehe das Vermögen (einschließlich der Schulden) der übertragenden Genossenschaft mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch auf die übernehmende Genossenschaft über. Mit dieser Eintragung erlösche die übertragende Genossenschaft.
- 12 Bei der Definition der Bemessungsgrundlage greife der Gesetzgeber fast ausschließlich auf unternehmensrechtliche bzw. bankrechtliche, aber nicht auf abgabenrechtliche Nomenklatur zurück. Er stelle zwar auf eine Umgründung iSd UmgrStG ab, beziehe sich dabei aber nicht auf den Umgründungstichtag, sondern auf den Übergang des Vermögens. Die Stabilitätsabgabe diene dazu, systemische Risiken zu besteuern, die grundsätzlich zivilrechtlich bestimmt würden.
- 13 Die Zurechnung des Vermögens mit Rückwirkungsfiktion würde auch dazu führen, dass die übertragenden Genossenschaften ihre Freibeträge auch in dem



Jahr nicht mehr ausnutzen könnten, an dessen 1. Jänner (dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeanspruchs) der Verschmelzungsvertrag noch nicht einmal unterschrieben, ja möglicherweise noch gar nicht geplant gewesen sei. Es könne dem Gesetzgeber schon aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht unterstellt werden, dass er einem solchen Kreditinstitut den Freibetrag aufgrund der später durchgeführten Verschmelzung hätte rückwirkend aberkennen wollen.

- 14 Bemessungsgrundlage in Bezug auf die Stabilitätsabgabe 2016 sei die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme des Geschäftsjahres, das vor dem 1. Jänner 2016 ende. Für die Stabilitätsabgabe 2017 sei das Geschäftsjahr relevant, das vor dem 1. Jänner 2017 ende. Für die Stabilitätsabgabe werde auf Werte aus der Vergangenheit zurückgegriffen. Bemessungsgrundlage der Sonderzahlung 2016 sei die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 ende. § 2 Abs. 5 StabAbgG sei immer dann einschlägig, wenn eine Umgründung zwischen dem Bilanzstichtag des Bemessungsgrundlagenjahres (hier jeweils 31. Dezember) und dem 1. Jänner des Jahres wirksam werde, für das die Abgabe zu entrichten sei.
- 15 Der Abgabensanspruch für die Stabilitätsabgabe 2016 und 2017 entstehe jeweils am 1. Jänner dieser Jahre. Eine Erfassung der Bilanzsummen einer übertragenden Genossenschaft bei der übernehmenden Genossenschaft habe nur dann zu erfolgen, wenn die Eintragung im Firmenbuch zwischen Bilanzstichtag und Entstehung des Abgabenspruchs erfolge. Die Abgabenschuld für die Stabilitätsabgabe falle jeweils bei der Genossenschaft an, bei der sich der Betrieb am jeweiligen 1. Jänner zivil- bzw. unternehmensrechtlich befinde. Nach der Gesetzessystematik seien grundsätzlich die gesamten Vorjahreswerte und nicht bloß einzelne Quartale der übertragenden Gesellschaften heranzuziehen.
- 16 Für die Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe 2016 (und der Sonderzahlung 2016) seien - wie aus der tabellarischen Übersicht hervorgeht - neben der Bilanzsumme der mitbeteiligten Partei selbst die Bilanzsumme (für alle Quartale des Jahres 2015) jener Genossenschaft zu berücksichtigen, die mit Stichtag 31. Dezember 2014 und Eintragung im



Firmenbuch im Jahr 2015 mit der mitbeteiligten Partei verschmolzen wurde; die Bilanzsummen jener Genossenschaften, die mit Stichtag 31. Dezember 2015 (oder später) und Firmenbucheintragung im Jahr 2016 (oder später) verschmolzen wurden, hingegen (für alle Quartale) nicht. Für die Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe 2017 sei - in gleicher Weise - überdies die Bilanzsumme jener Genossenschaft zu berücksichtigen, die mit Stichtag 31. Dezember 2015 und Eintragung im Firmenbuch im Jahr 2016 verschmolzen wurde; die Bilanzsumme jener Genossenschaften, die mit Stichtag 31. Dezember 2016 und Firmenbucheintragung im Jahr 2017 verschmolzen wurden, hingegen (für alle Quartale) nicht.

17 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Zur Zulässigkeit wird geltend gemacht, zur Auslegung des § 2 Abs. 5 StabAbgG bestehe keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Das Finanzamt vertritt die Rechtsansicht, dass für die Anwendung des § 2 Abs. 5 StabAbgG auch ab 2014 auf den sich nach dem Umgründungssteuergesetz ergebenden Zeitpunkt der Vermögenszurechnung abzustellen sei; daraus folge, dass das übergegangene Vermögen bereits im Jahr nach dem Umgründungsstichtag in die Bemessungsgrundlage des rechtsnachfolgenden Kreditinstitutes für die Ermittlung der Stabilitätsabgabe einzubeziehen sei. Das Vermögen werde bis zum Ende des Stichtags (31. Dezember) dem übertragenden Rechtsvorgänger zugerechnet, mit Ablauf des Stichtags gehe es über und werde mit Beginn des 1. Jänner dem Rechtsnachfolger zugerechnet. In dieser juristischen Sekunde gehe das Vermögen über, diese juristische Sekunde liege zwischen dem Bilanzstichtag und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe entrichtet werde.

18 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

19 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

20 Die Revision ist zulässig, aber im Ergebnis nicht begründet.

21 Gemäß § 1 Stabilitätsabgabegesetz (StabAbgG) unterliegt der Betrieb von Kreditinstituten der Stabilitätsabgabe.



22 § 2 StabAbgG (in der hier gemäß § 9 Abs. 6 StabAbgG anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 117/2016) lautet auszugsweise:

„Bemessungsgrundlage der Abgabe

§ 2. (1) Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe ist die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme (Abs. 2) des Kreditinstitutes, vermindert um die in Abs. 2 genannten Beträge. Für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 ist die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres zugrunde zu legen, das im Jahr 2010 endet. Ab dem darauf folgenden Kalenderjahr ist die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, zugrunde zu legen.

(2) Die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme errechnet sich aus dem arithmetischen Mittel der für die ersten drei Kalendervierteljahre des Geschäftsjahres übermittelten Aufstellung über die Kapital- und Gruppensolvvenz, die im Rahmen des Meldewesens (§ 74 BWG) ermittelt wird, und der Bilanzsumme des Jahresabschlusses des Geschäftsjahres. Die Bilanzsumme des Kreditinstitutes ist nach den Vorschriften des § 43 ff BWG und der Anlage 2 zu § 43 BWG zu ermitteln. Die Bilanzsumme des Jahresabschlusses und die Vermögensausweise gemäß § 74 BWG sind dabei jeweils um folgende Beträge zu vermindern: [...]

(3) Bei ab dem Jahr 2010 neu gegründeten Kreditinstituten, die nicht unter Abs. 5 fallen, ist die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, zugrunde zu legen.

(4) Kommen in einem Kalenderjahr mehrere Bilanzsummen des Jahresabschlusses als Bemessungsgrundlage in Betracht, dann ist jener Jahresabschluss maßgebend, der für das zuletzt im Kalenderjahr endende Geschäftsjahr aufgestellt wird. Endet in einem Kalenderjahr kein Geschäftsjahr, dann ist die Bilanzsumme der Eröffnungsbilanz maßgebend. Bei einem Rumpfgeschäftsjahr ist Abs. 1 letzter Satz entsprechend der Anzahl der vorhandenen Kalendervierteljahre sinngemäß anzuwenden.

(5) Ist im Zeitraum zwischen dem nach Abs. 1 maßgeblichen Bilanzstichtag und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. Nr. 699/1991, auf ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 übergegangen, erfolgt eine Erfassung dieses Vermögens beim Rechtsnachfolger. Beim Rechtsvorgänger ist dieses Vermögen zum Abzug zu bringen.

[...]“



23 § 4 StabAbG lautete in der Stammfassung BGBl. I Nr. 111/2010 auszugsweise:

„Stabilitätsabgabe für Derivate

§ 4. (1) Die Stabilitätsabgabe für Derivate beträgt 0,013% der Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 2.

(2) Bemessungsgrundlage ist das Geschäftsvolumen sämtlicher dem Handelsbuch nach § 22n Abs. 1 BWG zugeordneter Derivate gemäß Anlage 2 zu § 22 BWG zuzüglich aller verkauften Optionen des Handelsbuches. [...] Maßgeblich für die Stabilitätsabgabe für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Jahres 2010, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist. Ab dem darauf folgenden Kalenderjahr ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Kalenderjahres, das ein Jahr vor dem Kalenderjahr liegt, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, maßgeblich, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist.

(3) Bei ab dem Jahr 2010 neu gegründeten Kreditinstituten, die nicht unter Abs. 4 fallen, ist das durchschnittliche Geschäftsvolumen jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, zugrunde zu legen.

(4) Ist zwischen dem nach Abs. 2 maßgeblichen Jahr und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. Nr. 699/1991, im Wege der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 übergegangen, ist das dem übertragenen Vermögen zuzuordnende Geschäftsvolumen gemäß Abs. 2 beim Rechtsnachfolger zu erfassen. Beim Rechtsvorgänger ist dieses Geschäftsvolumen zum Abzug zu bringen.

[...]“

24 § 5 StabAbG (in der Stammfassung BGBl. I Nr. 111/2010) lautete:

„Wesentliche Änderung der Verhältnisse

§ 5. Beträgt im Geschäftsjahr, das im Jahr 2011 endet, sowohl die durchschnittliche Bilanzsumme (§ 2) als auch das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (§ 4) weniger als die Hälfte oder mehr als das Eineinhalbfache der durchschnittlichen Bilanzsumme (§ 2) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (§ 4) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2010 endet, dann sind als Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe im Jahr 2012 und im Jahr 2013 die durchschnittliche



Bilanzsumme (§ 2) und das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (§ 4) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2011 endet, zugrunde zu legen. Dies gilt nicht, wenn die Verringerung oder Erhöhung der durchschnittlichen Bilanzsumme (§ 2) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (§ 4) auf eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. Nr. 699/1991, die mit einem Stichtag ab dem Jahr 2010 wirksam geworden ist, zurückzuführen ist. Tritt die Verringerung oder Erhöhung der durchschnittlichen Bilanzsumme (§ 2) und des durchschnittlichen Geschäftsvolumens der Derivate (§ 4) in dem Geschäftsjahr ein, das im Jahr 2012 endet, ist der Stabilitätsabgabe 2013 die durchschnittliche Bilanzsumme (§ 2) und das durchschnittliche Geschäftsvolumen der Derivate (§ 4) jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2012 endet, zugrunde zu legen.“

25 § 5 StabAbgG (in der hier anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 117/2016) lautet:

„Sonderzahlung

§ 5. (1) Zusätzlich zur Abgabenschuld der Stabilitätsabgabe hat das Kreditinstitut (§ 1) eine Sonderzahlung zu entrichten. Die Sonderzahlung wird nach Maßgabe folgender Bestimmungen errechnet:

1. Die Bemessungsgrundlage bemisst sich nach § 2. Der Sonderzahlung ist die durchschnittliche unkonsolidierte Bilanzsumme (§ 2) jenes Geschäftsjahres zugrunde zu legen, das im Jahr 2015 endet.

2. [...]

§ 4 ist für die Berechnung der Sonderzahlung nicht anzuwenden. § 2 Abs. 5 ist sinngemäß anzuwenden.

[...]“

26 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Stabilitätsabgabegesetz in der Stammfassung (Art. 56 Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010) wurde u.a. ausgeführt (981 BlgNR 24. GP 6 f und 104 ff), die Abgabe solle eine Beteiligung der Kreditinstitute an den Krisenkosten darstellen; es sollten aber auch Lenkungseffekte erzielt werden, indem risikoreichere Finanzierungsinstrumente besteuert würden. Die Steuerbemessungsgrundlage solle auf bereits vorliegende Daten aus der Vergangenheit abstellen.

27 Zu § 2 Abs. 5 wurde ausgeführt, im Falle von Umgründungen oder Umstrukturierungen solle auf den Rechtsnachfolger abgestellt werden, wenn der Rechtsnachfolger ein Kreditinstitut sei. In diesem Fall sei die adaptierte Bilanzsumme hinsichtlich des übergegangenen Vermögens beim



Rechtsvorgänger nicht mehr zu erfassen. Beim Rechtsnachfolger seien die Werte des Rechtsvorgängers zusätzlich zu denen des Instituts selbst maßgeblich. Weiters wurde zu § 2 Abs. 5 und § 4 Abs. 4 ausgeführt, diese Bestimmungen trügen dem Umstand Rechnung, dass für die Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe auf Werte aus der Vergangenheit abgestellt werden solle. Seien nämlich im Zeitraum zwischen dem Jahr, auf das für die Bemessung abgestellt werde, und dem Jahr, für das die Abgabe zu entrichten sei, Umgründungen erfolgt, stelle sich die Frage, welche Bemessungsgrundlage bei welchem Abgabepflichtigen zu erfassen sei. § 2 Abs. 5 und § 4 Abs. 4 sähen vor, dass bei jenem Abgabepflichtigen, der im Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten sei, einen bestimmten Betrieb habe, auch die diesem Betrieb zuordenbaren Bemessungsgrundlagen erfasst würden, wenn die Übertragung des Vermögens auf ein Kreditinstitut erfolge. Habe eine Umgründung bereits vor dem maßgeblichen Zeitraum 2010 bis 2013 stattgefunden (z.B. Umgründung rückwirkend zu einem Stichtag im Jahr 2009), sei das Vermögen bzw. das Geschäftsvolumen jedenfalls beim Rechtsnachfolger und nicht beim Rechtsvorgänger zu erfassen.

- 28 Zu § 5 (in der Stammfassung) wurde u.a. ausgeführt, diese Bestimmung sei nicht anzuwenden, wenn sich die Bilanzsumme und das Geschäftsvolumen aufgrund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes verringert oder erhöht habe, wenn diese Umgründung mit einem Stichtag in den Jahren ab 2010 stattgefunden habe.
- 29 Zu § 5 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2016, BGBl. I Nr. 117, wurde in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1352 BlgNR 25. GP 27 ff) u.a. ausgeführt, sei nach dem Stichtag jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 ende, Vermögen im Zuge einer Umgründung auf ein Kreditinstitut übergegangen, sei dieses Vermögen beim Rechtsnachfolger für die Berechnung der Sonderzahlung zu berücksichtigen.
- 30 Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe und für die Sonderzahlung sind - auch nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage - jeweils „Daten aus der Vergangenheit“. Für die Stabilitätsabgabe 2016 (und die Sonderzahlung) 2016 ist sohin maßgebend die (durchschnittliche)





Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2015 endete; für die Stabilitätsabgabe 2017 die Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr 2016 endete.

- 31 Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Rechtsansicht des Finanzamts, dass sich § 2 Abs. 5 StabAbgG nicht nur auf die in § 2 Abs. 1 zweiter Satz StabAbgG geregelten Kalenderjahre 2011 bis 2013 bezieht, für welche die Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres zugrunde zu legen ist, das im Jahr 2010 endet. Anders als die Bestimmung des § 5 StabAbgG (in der Stammfassung), die nur Änderungen in den Geschäftsjahren, die im Jahr 2011 bzw. 2012 enden, berücksichtigt (und die sodann mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13, entfallen ist, eben weil sie nur auf diese Geschäftsjahre anwendbar war; vgl. dazu die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 24 BlgNR 25. GP 15), betrifft § 2 Abs. 5 StabAbgG auch Änderungen, die sich in späteren Geschäftsjahren ereignet haben.
- 32 § 2 Abs. 5 StabAbgG bezieht sich auf einen „Zeitraum zwischen“ dem nach Abs. 1 „maßgeblichen Bilanzstichtag“ und dem „Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist“.
- 33 § 2 Abs. 1 StabAbG nennt dazu die (durchschnittliche) Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres, das im Jahr vor dem Kalenderjahr endet, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist. Mit dem „maßgeblichen Bilanzstichtag“ ist sohin der Stichtag des Jahresabschlusses gemeint. Ein derartiger „Zeitraum zwischen“ diesem Bilanzstichtag und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, besteht für sämtliche Bilanzstichtage mit Ausnahme des 31. Dezember. Ob auch für diesen - hier vorliegenden - Bilanzstichtag ein solcher „Zeitraum“ angenommen werden könnte, ist zumindest zweifelhaft.
- 34 Weitere Voraussetzung für die Rechtsfolge des § 2 Abs. 5 StabAbG ist, dass in diesem (allenfalls sehr kurzen) Zeitraum Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des UmgrStG übergegangen ist.
- 35 Auch wenn die Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage - worauf das Bundesfinanzgericht an sich zutreffend verweist - weitgehend an unternehmensrechtliche Bestimmungen anknüpfen, ist eine derartige



Anknüpfung betreffend den Zeitpunkt der Änderung der Zurechnung der genannten Vermögenswerte nicht ersichtlich. Die in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (zur Stammfassung des StabAbgG, aber auch zum Abgabenänderungsgesetz 2016) angeführten Beispiele sind (wie vom Bundesfinanzgericht ebenfalls zutreffend dargelegt) betreffend die dort genannten Zeitpunkte wenig präzise. Die Erläuterungen zu § 4 und § 5 StabAbgG in der Stammfassung verweisen im Zusammenhang mit Umgründungen aber jeweils auf einen „Stichtag“. Wenn auch unternehmensrechtlich das Vermögen der übertragenden Gesellschaft (erst) mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft übergeht (vgl. z.B. § 225a Abs. 3 Z 1 Aktiengesetz; § 5 Abs. 1 Genossenschaftsverschmelzungsgesetz), so ist aber (auch unternehmensrechtlich) mit „Stichtag“ (Verschmelzungsstichtag) jener Tag gemeint, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten (vgl. § 220 Abs. 2 Z 5 Aktiengesetz). Mit dem „Stichtag“ kann hier also nur dieser Tag, nicht hingegen jener der Eintragung im Firmenbuch gemeint sein. Der Verwaltungsgerichtshof teilt daher die Rechtsansicht des Finanzamts, dass die Frage, zu welchem Zeitpunkt „Vermögen durch eine Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes“ übergegangen ist, nach den Bestimmungen des genannten Gesetzes, also des UmgrStG zu beurteilen ist.

- 36 Nach § 2 Abs. 3 UmgrStG ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages erfolgt wäre. Nach § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG gilt für die übernehmende Körperschaft § 2 Abs. 3 UmgrStG mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages. Diese Regelungen gewährleisten einen nahtlosen Übergang in körperschaftsteuerlicher Hinsicht (vgl. VwGH 8.4.2022, Ro 2021/13/0015; 19.10.2022, Ro 2022/15/0032).
- 37 Ist also - wie hier - der Verschmelzungsstichtag jeweils mit dem 31. Dezember festgelegt, so ist das davon betroffene Vermögen jeweils mit dem Beginn des 1. Jänner auf die übernehmende Körperschaft übergegangen. Der Vermögensübergang erfolgte daher gerade nicht in einem „Zeitraum zwischen“



dem Bilanzstichtag (31. Dezember) und dem Jahr, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, sondern (erst) mit Beginn dieses Jahres.

- 38 Wenn die Amtsrevision dazu auf die Fiktion einer „juristischen/logischen Sekunde“ verweist, so kann eine solche bei Umgründungsvorgängen durchaus Bedeutung haben (vgl. etwa VwGH 21.10.2004, 2000/13/0136). Dies gilt bei einem Umgründungsstichtag 31.12. aber nicht für eine Bestimmung wie § 2 Abs. 5 StabAbG, die einen Zeitraum „zwischen“ einem Bilanzstichtag und dem Jahr für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, verlangt, weil zwischen dem 31.12. 24.00 Uhr und dem 1.1. 0.00 Uhr kein Zeitraum liegt.
- 39 Da Verschmelzungen, die mit dem Stichtag 31. Dezember 2015 erfolgten, somit auch nach dem UmgrStG zu einem Vermögensübergang erst mit Beginn des darauf folgenden Tages führten, ist dieser Vermögensübergang bei der übernehmenden Körperschaft nicht für die Stabilitätsabgabe 2016 (und die Sonderzahlung 2016) zu berücksichtigen. Entsprechend ist der Vermögensübergang aus Verschmelzungen, die mit dem Stichtag 31. Dezember 2016 erfolgten, bei der übernehmenden Körperschaft nicht für die Stabilitätsabgabe 2017 zu berücksichtigen.
- 40 Das Bundesfinanzgericht ist zwar von einer anderen Rechtsansicht ausgegangen. Im Ergebnis hat es aber zutreffend die jeweils mit Stichtag 31. Dezember erfolgten Verschmelzungen nicht im Rahmen der Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe für das jeweils folgende Jahr berücksichtigt.
- 41 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 22. November 2023

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

26. Oktober 2023(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Dienstleistung, die gegen Entgelt erbracht wird – Begriff – Tätigkeiten einer öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalt, die durch eine gesetzliche Gebühr finanziert werden, die von Personen gezahlt wird, die ein Radio-oder Fernsehgerät besitzen, das sich an einem terrestrisch versorgten Standort befindet – Art. 378 Abs. 1 und Anhang X Teil A Nr. 2 – Beitrittsakte der Republik Österreich – Ausnahme – Anwendungsbereich“

In der Rechtssache C-249/22

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) mit Beschluss vom 16. März 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 11. April 2022, in dem Verfahren

BM

gegen

Gebühren Info Service GmbH (GIS),

Beteiligte:

Bundesministerium für Finanzen,

Österreichischer Rundfunk,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

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

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: M. Siekierzyńska, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. Februar 2023,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von BM, vertreten durch Rechtsanwältin F. List und Rechtsanwalt W. List,
- der Gebühren Info Service GmbH (GIS), vertreten durch Rechtsanwalt S. Lenzhofer,
- des Österreichischen Rundfunks, vertreten durch Rechtsanwälte T. Wenger und H. Wollmann,

- der österreichischen Regierung, vertreten durch A. Posch, F. Koppensteiner und B. Kuder als Bevollmächtigte,
- der dänischen Regierung, vertreten durch J. F. Kronborg und V. Pasternak Jørgensen als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch R. Bénard als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und B. Martenczuk als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 25. Mai 2023

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 378 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) in Verbindung mit Art. 151 Abs. 1 und Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 1994, C 241, S. 21, und ABl. 1995, L 1, S. 1, im Folgenden: Beitrittsakte).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen BM und der Gebühren Info Service GmbH (GIS) wegen des Antrags von BM auf Rückerstattung der auf das Programmengelt für die Zeit vom 1. Oktober 2013 bis zum 31. Oktober 2018 entrichteten Umsatzsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Beitrittsakte

- 3 Art. 151 Abs. 1 der Beitrittsakte bestimmt:
„Die in Anhang XV aufgeführten Rechtsakte gelten für die neuen Mitgliedstaaten unter den in jenem Anhang festgelegten Bedingungen.“
- 4 Anhang XV der Beitrittsakte enthält einen Teil IX („Steuern“), dessen Nr. 2 bestimmt:
„377 L 0388: Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. [1977, L 145], S. 1), zuletzt geändert durch:
– 394 L 0005: Richtlinie 94/5/EG vom 14. Februar 1994 (ABl. [1994, L 60], S. 16).“

Österreich

...

h) Bei der Anwendung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a kann die Republik Österreich Folgendes besteuern:

- ...
- die in Anhang E Nummer 7 aufgeführten Umsätze.

...“

Mehrwertsteuerrichtlinie

5 Die Richtlinie 77/388 (im Folgenden: Sechste Richtlinie) wurde durch Art. 411 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben. Nach Art. 411 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie gelten Verweisungen auf die Sechste Richtlinie als Verweisungen auf die Mehrwertsteuerrichtlinie und sind nach Maßgabe der Entsprechungstabelle in Anhang XII der Mehrwertsteuerrichtlinie zu lesen.

6 Art. 1 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Diese Richtlinie legt das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fest.“

7 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer.

8 Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Mehrwertsteuerrichtlinie, der nach der Entsprechungstabelle in Anhang XII der Mehrwertsteuerrichtlinie Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie entspricht, bestimmt, dass die Mitgliedstaaten „Tätigkeiten öffentlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“, von der Steuer befreien.

9 Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der Art. 28 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie entspricht, bestimmt:

„Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 die in Anhang X Teil A genannten Umsätze besteuert haben, dürfen diese weiterhin besteuern.“

10 Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Beitrittsakte entspricht, bestimmt:

„Österreich darf die in Anhang X Teil A Nummer 2 genannten Umsätze weiterhin besteuern.“

11 In Anhang X Teil A Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind genannt: „Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen“. Diese Tätigkeiten waren zuvor in Anhang E Nr. 7 der Sechsten Richtlinie genannt.

Österreichisches Recht

RGG

12 Nach § 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (BGBl. I 159/1999) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: RGG) hat jeder, der eine Rundfunkempfangseinrichtung in Gebäuden betreibt, Gebühren nach § 3 RGG (im Folgenden: Rundfunkgebühren) zu entrichten. Dem Betrieb einer Rundfunkempfangseinrichtung ist deren Betriebsbereitschaft gleichzuhalten.

13 Nach § 4 Abs. 1 RGG obliegt die Einbringung der Gebühren und sonstiger damit verbundener

Abgaben und Entgelte einschließlich der Entscheidung über Befreiungsanträge der GIS.

ORF-G

14 Durch das Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (BGBl. 379/1984) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (BGBl. I 55/2014) (im Folgenden: ORF-G) wurde nach dessen § 1 Abs. 1 eine Stiftung des öffentlichen Rechts mit der Bezeichnung „Österreichischer Rundfunk“ (ORF) eingerichtet.

15 § 31 („Programmngelt“) ORF-G bestimmt in den Abs. 1, 10 und 17:

„(1) Jedermann ist zum Empfang der Hörfunk- bzw. Fernsehsendungen des [ORF] gegen ein fortlaufendes Programmngelt (Radioentgelt, Fernsehentgelt) berechtigt. Die Höhe des Programmngeltes wird auf Antrag des Generaldirektors vom Stiftungsrat festgelegt. ...

...

(10) Das Programmngelt ist unabhängig von der Häufigkeit und der Güte der Sendungen oder ihres Empfanges zu zahlen, jedenfalls aber dann, wenn der Rundfunkteilnehmer (§ 2 Abs. 1 RGG) an seinem Standort mit den Programmen des [ORF] ... terrestrisch (analog oder DVB-T) versorgt wird. Der Beginn und das Ende der Pflicht zur Entrichtung des Programmngeltes sowie die Befreiung von dieser Pflicht richten sich nach den für die Rundfunkgebühren geltenden bundesgesetzlichen Vorschriften.

...

(17) Das Programmngelt ist gleichzeitig mit den Rundfunkgebühren und in gleicher Weise wie diese einzuheben; eine andere Art der Zahlung tilgt die Schuld nicht.“

UStG

16 § 1 des Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (BGBl. 663/1994) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG 1994) bestimmt in Abs. 1:

„Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

...“

17 § 10 („Steuersätze“) UStG 1994 bestimmt:

„(1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

...

5. die Leistungen der Rundfunkunternehmen, soweit hierfür Rundfunk- und Fernschrundfunkentgelte entrichtet werden, sowie die sonstigen Leistungen von Kabelfernsehunternehmen, soweit sie in

der zeitgleichen, vollständigen und unveränderten Verbreitung von in- und ausländischen Rundfunk- und Fernsehrundfunksendungen, die der Allgemeinheit mit Hilfe von Leitungen gegen ein fortlaufend zu entrichtendes Entgelt wahrnehmbar gemacht werden, bestehen;

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 18 BM ist bei der GIS an einem Standort als Rundfunkteilnehmerin registriert, der digital-terrestrisch mit den Programmen des ORF versorgt wird. Diese Programme können dort mit Zimmerantenne empfangen werden.
- 19 Am 23. Oktober 2018 beantragte BM bei der GIS, mit Bescheid festzulegen, dass die Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 100,57 Euro, die sie für den Zeitraum vom 1. Oktober 2013 bis zum 31. Oktober 2018 auf das gemäß § 31 Abs. 1 ORF-G geschuldete Programmentgelt entrichtet habe, rückerstattet werde. Sie begründete ihren Antrag im Wesentlichen damit, dass die Umsatzsteuerpflichtigkeit des Programmentgelts nicht mit der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Auslegung durch das Urteil vom 22. Juni 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470), vereinbar sei.
- 20 Die GIS wies den Antrag von BM mit Bescheid ab. BM erhob dagegen Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht (Österreich). Die Beschwerde wurde abgewiesen. Gegen die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts erhob BM daraufhin Revision an das vorliegende Gericht.
- 21 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass der GIS sowohl die Einhebung der Rundfunkgebühr als auch die Einhebung des Programmentgelts obliege. Während die Rundfunkgebühr aber jeder, der eine betriebsbereite Rundfunkempfangseinrichtung wie einen Fernseher oder ein Radio betriebe oder besitze, unabhängig davon zu zahlen habe, an welchem Standort sich die Rundfunkempfangseinrichtung befinde, sei das Programmentgelt nur dann zu zahlen, wenn der Standort in einem Gebiet liege, das terrestrisch mit den Programmen des ORF versorgt werde. Allein das Programmentgelt sei umsatzsteuerpflichtig.
- 22 Hierzu führt das vorliegende Gericht weiter aus, dass es in einem Erkenntnis vom 4. September 2008 entschieden habe, dass ein Programmentgelt nur dann zu entrichten sei, wenn eine Anlage vorliege, mit der die Programme des ORF auch tatsächlich empfangen werden könnten. Auf dieses Erkenntnis hin sei § 31 Abs. 10 ORF-G im Jahr 2011 geändert worden. Und zwar sei folgender Halbsatz ergänzt worden: „jedenfalls aber dann, wenn der Rundfunkteilnehmer (§ 2 Abs. 1 RGG) an seinem Standort mit den Programmen des [ORF] ... terrestrisch (analog oder DVB-T) versorgt wird“. Nach den Erläuterungen zur Gesetzesnovelle sei für die Pflicht zur Zahlung des Programmentgelts der Besitz einer konkreten Gerätekonstellation, mit der die Programme des ORF allenfalls nach einer geringfügigen Adaption, etwa dem Erwerb eines Moduls zum Empfang von Sendungen des digitalen Fernsehens, empfangen werden könnten, maßgeblich. Könne der Empfang der Programme des ORF hingegen nur durch aufwendige oder kostspielige Maßnahmen realisiert werden, bestehe keine Pflicht zur Zahlung des Programmentgelts. Es sei daher durchaus möglich, dass ein Rundfunkteilnehmer nur zur Zahlung der Rundfunkgebühr verpflichtet sei, nämlich dann, wenn er einen Fernseher oder ein Radio besitze, dessen Standort nicht in einem Gebiet liege, in dem die Programme des ORF terrestrisch empfangen werden könnten.
- 23 Der vorliegende Fall liege anders als der, um den es in dem Urteil vom 22. Juni 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470), gegangen sei. Zum einen werde nach der österreichischen Rechtslage vom Gesetz ein zivilrechtliches Vertragsverhältnis zwischen dem Rundfunkteilnehmer und dem ORF fingiert.

- 24 Zum anderen seien die Programme des ORF verschlüsselt. Sie ließen sich nur mit einem Empfangsmodul empfangen, das den Normen des digitalen Fernsehens (DVB-T, DVB-S oder DVB-C) entspreche, oder durch den Abschluss eines Vertrags mit einem Kabelfernsehanbieter, der Programme des ORF in seinem Paket habe. Deshalb könne davon ausgegangen werden, dass der Rundfunkteilnehmer mit dem Erwerb eines solchen Geräts oder durch den Abschluss eines solchen Vertrags zum Ausdruck bringe, dass er seine Berechtigung zum Empfang der Programme des ORF nutzen wolle, wodurch ein Rechtsverhältnis zwischen ihm und dem ORF entstehe. Nach dem Urteil vom 21. März 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), das entsprechend anwendbar sei, sei es insoweit unerheblich, wie oft die Programme des ORF vom Rundfunkteilnehmer tatsächlich gesehen oder angehört würden.
- 25 Das österreichische Steuerrecht habe bereits vor dem Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union die Erhebung einer Umsatzsteuer mit ermäßigtem Steuersatz auf die Leistungen der Rundfunkunternehmen, soweit hierfür Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte entrichtet würden, vorgesehen. Aus den Dokumenten zu den Verhandlungen über den Beitritt der Republik Österreich zur Union gehe hervor, dass die Ausnahme, die der Republik Österreich durch Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h der Beitrittsakte gewährt worden sei, dazu gedient habe, es der Republik Österreich zu gestatten, diese Besteuerung nach ihrem Beitritt zur Union aufrechtzuerhalten.
- 26 Der Verwaltungsgerichtshof (Österreich) hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist ein Entgelt wie das österreichische ORF-Programm entgelt, das die öffentliche Rundfunkanstalt selber festsetzt, um ihren Betrieb zu finanzieren, unter Berücksichtigung der primärrechtlichen Bestimmung des Art. 151 Abs. 1 in Verbindung mit Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h Unterabs. 1 zweiter Gedankenstrich der Beitrittsakte als Entgelt im Sinne des Art. 2 in Verbindung mit Art. 378 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen?
 2. Ist bei Bejahung der Frage 1 das dort genannte ORF-Programm entgelt auch insoweit als Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen, als Personen zu deren Entrichtung verpflichtet sind, die zwar ein Rundfunkempfangsgerät in einem Gebäude betreiben, das vom ORF mit seinen Programmen terrestrisch versorgt wird, diese Programme des ORF aber mangels eines erforderlichen Empfangsmoduls nicht empfangen können?

Zu den Vorlagefragen

- 27 Im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof ist es dessen Aufgabe, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat der Gerichtshof die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren (Urteil vom 14. September 2023, Volkswagen Group Italia und Volkswagen Aktiengesellschaft, C-27/22, EU:C:2023:663, Rn. 79 die dort angeführte Rechtsprechung).
- 28 Im vorliegenden Fall ist Gegenstand des Rechtsstreits ein bei der GIS eingereichter Antrag auf Erstattung der auf das Programm entgelt des ORF entrichteten Mehrwertsteuer, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht, speziell die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie, gezahlt worden sein soll. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht zudem hervor, dass das vorlegende Gericht in den Vorlagefragen speziell auf den Begriff der Dienstleistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, abstellt, der so ausdrücklich in Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie vorkommt, nicht aber in Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Das vorlegende Gericht möchte letztlich aber ganz allgemein Aufschluss darüber erlangen, ob die auf das Programm entgelt des ORF entrichtete Umsatzsteuer mit

den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist, insbesondere im Hinblick auf die in Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Ausnahme, nach der die Republik Österreich bestimmte Umsätze weiterhin besteuern darf.

- 29 Daher ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seinen Fragen – es bietet sich an, diese zusammen zu prüfen – im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 151 Abs. 1 und Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Beitrittsakte dahin auszulegen sind, dass sie dem entgegenstehen, dass die Republik Österreich eine Tätigkeit des öffentlichen Rundfunks der Mehrwertsteuer unterwirft, die durch eine gesetzliche Zwangsgebühr finanziert wird, die von jeder Person gezahlt wird, die eine Rundfunkempfangseinrichtung in einem Gebäude betreibt, das sich an einem Standort befindet, der von der betreffenden öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalt mit ihren Programmen terrestrisch versorgt wird.
- 30 Mit der Mehrwertsteuerrichtlinie ist ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden, das insbesondere auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruht (Urteil vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, der zu deren Titel I („Zielsetzung und Anwendungsbereich“) gehört, unterliegen der Mehrwertsteuer Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt.
- 32 Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Umsatz nur dann steuerbar, wenn die Parteien eine Vereinbarung über einen Preis oder einen Gegenwert getroffen haben. Beschränkt sich die Tätigkeit eines Dienstleistenden ausschließlich darauf, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, fehlt es daher an einer Besteuerungsgrundlage; solche Leistungen unterliegen nicht der Mehrwertsteuer (Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Daraus folgt, dass eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie „gegen Entgelt“ erbracht wird und somit steuerbar ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass der Begriff der Dienstleistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, im Sinne von Art. 2 Nr. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie voraussetzt, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 21 und 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 Eine Tätigkeit, die als Umsatz, der im Sinne von Art. 2 Nr. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie „gegen Entgelt“ erbracht wird, eingestuft wird, fällt aus diesem Grund in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie, eine Tätigkeit, die nicht als ein solcher Umsatz eingestuft wird, hingegen nicht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 34 und 36).
- 35 Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht zwar die Steuerbefreiung von „Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“, vor, ist jedoch nur unter der Voraussetzung anwendbar, dass diese Tätigkeiten im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie „[d]er Mehrwertsteuer unterliegen“. Sie kann nicht dahin ausgelegt werden, dass mit ihr der Anwendungsbereich der Richtlinie, wie er in deren Art. 2 definiert ist, erweitert würde (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 32).

- 36 Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Beitrittsakte entspricht, erlaubt der Republik Österreich aber, von diesen Bestimmungen abzuweichen, indem er ihr gestattet, die in Anhang X Teil A Nr. 2 der Richtlinie genannten Umsätze, nämlich die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen, weiterhin zu besteuern.
- 37 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, kommt in der Beibehaltung dieser Ausnahmeregelung zum Ausdruck, dass die Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer eine schrittweise, erst zum Teil durchgeführte Harmonisierung ist. Soweit die Mitgliedstaaten nach Art. 378 der Mehrwertsteuerrichtlinie befugt sind, bestimmte nationale Rechtsvorschriften beizubehalten, die sonst mit der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar wären, steht die angestrebte Harmonisierung noch aus (vgl. entsprechend Urteil vom 13. März 2014, Jetair und BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Die in Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befugnis wird gemäß Art. 151 Abs. 1 und Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Beitrittsakte aber ausnahmsweise gewährt, und zwar, sofern die dort genannten Bedingungen erfüllt sind. Um zu bestimmen, ob diese Ausnahme für die Steuer, um die es im Ausgangsverfahren geht, überhaupt gilt, ist daher zu prüfen, wie weit sie reicht.
- 39 Für die Auslegung einer Bestimmung des Unionsrechts ist nicht allein der Wortlaut der Bestimmung maßgeblich. Zu berücksichtigen ist ferner, in welchem Zusammenhang die Bestimmung steht und welche Ziele mit der Regelung verfolgt werden, zu der sie gehört.
- 40 Kommen bei einer Vorschrift des Unionsrechts mehrere Auslegungen in Betracht, ist nach ständiger Rechtsprechung derjenigen der Vorzug zu geben, mit der die praktische Wirksamkeit der Vorschrift gewahrt werden kann (Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 41 Im vorliegenden Fall ist zum Wortlaut von Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie festzustellen, dass die Republik Österreich Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen, nach dieser Bestimmung in Verbindung mit Anhang X Teil A Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie „weiterhin besteuern“ darf (siehe oben, Rn. 36).
- 42 Nach dem Wortlaut der Bestimmung ist die Republik Österreich mithin lediglich befugt, ein bereits bestehendes System der Besteuerung der genannten Tätigkeiten aufrechtzuerhalten, nicht aber, eine neue Besteuerung dieser Tätigkeiten einzuführen (vgl. entsprechend Urteil vom 2. Mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 43 Da sich Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie speziell auf die von der Republik Österreich zum Zeitpunkt ihres Beitritts zur Union vorgenommene Besteuerung der Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen, bezieht, müssen die Modalitäten, die ab diesem Zeitpunkt für die Besteuerung dieser Tätigkeiten gelten, wenn diese weiter unter die Ausnahme gemäß Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen soll, im Wesentlichen unverändert bleiben.
- 44 Insoweit geht aus den Akten hervor, dass die nationale Regelung über das Programmentgelt 2011 dahin geändert wurde, dass das Programmentgelt nunmehr zu zahlen ist, wenn der Standort des Rundfunkteilnehmers in einem Gebiet liegt, das mit den Programmen des ORF terrestrisch versorgt wird, und zwar auch dann, wenn der Rundfunkteilnehmer die geringfügige Adaption seines Geräts, die erforderlich ist, um die Sendungen des digitalen Fernsehens des ORF empfangen zu können, nicht vorgenommen hat.

- 45 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts wurde mit der Gesetzesnovelle aber lediglich den zwischenzeitig erfolgten technologischen Neuerungen Rechnung getragen, ohne dass dadurch die Anknüpfung der Pflicht zur Zahlung des Programmentgelts im Vergleich zum Zeitpunkt des Beitritts der Republik Österreich zur Union geändert worden wäre.
- 46 Was das Ziel angeht, das mit Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgt wird, ist festzustellen, dass diese Bestimmung, wie sich aus Anhang XII der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, der Umsetzung der Ausnahme dient, die der Republik Österreich durch Art. 151 Abs. 1 der Beitrittsakte in Verbindung mit Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Beitrittsakte gewährt worden ist. Wie aus den Dokumenten zu den Verhandlungen über den Beitritt der Republik Österreich zur Union, auf die die GIS, der ORF, die Republik Österreich und die Europäische Kommission hinweisen, hervorgeht, hatte die Republik Österreich darum gebeten, Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen, ausnahmsweise weiterhin der Mehrwertsteuer unterwerfen zu dürfen, und haben die Mitgliedstaaten dieser Bitte entsprochen.
- 47 Nach den in den vorstehenden Rn. 41 bis 46 angestellten Erwägungen ist Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang X Teil A Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die Republik Österreich das Programmentgelt danach weiterhin der Mehrwertsteuer unterwerfen darf.
- 48 Dies ist auch die einzige Auslegung, mit der die praktische Wirksamkeit der Bestimmung gewahrt werden kann, wie es die oben in Rn. 40 dargestellte Rechtsprechung verlangt.
- 49 Denn, wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, unterwarf die Republik Österreich zum Zeitpunkt ihres Beitritts zur Union Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen, der Mehrwertsteuer, indem sie auf das Programmentgelt Mehrwertsteuer erhob. Da die Republik Österreich solche Tätigkeiten nach Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lediglich „weiterhin besteuern“, aber keine neue Besteuerung einführen darf, würde diese Bestimmung, wenn sie dahin ausgelegt würde, dass sie die Erhebung der Mehrwertsteuer auf das Programmentgelt nicht gestattet, ausgehöhlt.
- 50 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Urteil vom 22. Juni 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 32), in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie – der gleich lautet wie Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Mehrwertsteuerrichtlinie – die Steuerbefreiung von „Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“, nur unter der Bedingung vorsieht, dass diese Tätigkeiten im Sinne von Art. 2 der Sechsten Richtlinie – der Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht – „der Mehrwertsteuer unterliegen“, und nicht so ausgelegt werden kann, dass der Anwendungsbereich dieser Richtlinie erweitert würde.
- 51 In der Rechtssache, in der das Urteil vom 22. Juni 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470), ergangen ist, hatte sich der Gerichtshof nämlich nicht mit einer Ausnahmebestimmung wie hier Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu befassen. Es macht aber gerade das Wesen einer Ausnahmebestimmung aus, dass mit ihr Ausnahmen vom Anwendungsbereich der Regelung eingeführt werden, zu der sie gehört. Es handelt sich bei der durch Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubten Besteuerung nämlich nicht um eine harmonisierte Besteuerung, die Bestandteil der Mehrwertsteuerregelung ist, wie sie die Mehrwertsteuerrichtlinie vorsieht. Die Befugnis gemäß Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ermöglicht es der Republik Österreich vielmehr, ihre Regelung über die Besteuerung der betreffenden Leistungen beizubehalten. Etwaige Unterschiede, die deshalb gegebenenfalls zwischen der Republik Österreich und anderen Mitgliedstaaten bestehen, verstoßen nicht gegen das Unionsrecht (vgl. entsprechend Urteile vom 7. Dezember 2006, *Eurodental*,

C-240/05, EU:C:2006:763, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 13. März 2014, Jetair und BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, Rn. 46 und 50).

- 52 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 378 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 151 Abs. 1 und Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Beitrittsakte dahin auszulegen sind, dass sie nicht dem entgegenstehen, dass die Republik Österreich eine Tätigkeit des öffentlichen Rundfunks der Mehrwertsteuer unterwirft, die durch eine gesetzliche Zwangsgebühr finanziert wird, die von jeder Person gezahlt wird, die eine Rundfunkempfangseinrichtung in einem Gebäude betreibt, das sich an einem Standort befindet, der von der betreffenden öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalt mit ihren Programmen terrestrisch versorgt wird. Insoweit kann dahinstehen, ob die betreffende Tätigkeit des öffentlichen Rundfunks unter den Begriff der Dienstleistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt.

Kosten

- 53 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 (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 378 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit Art. 151 Abs. 1 und Anhang XV Teil IX Nr. 2 Buchst. h Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge

sind wie folgt auszulegen:

Sie stehen nicht dem entgegen, dass die Republik Österreich eine Tätigkeit des öffentlichen Rundfunks der Mehrwertsteuer unterwirft, die durch eine gesetzliche Zwangsgebühr finanziert wird, die von jeder Person gezahlt wird, die eine Rundfunkempfangseinrichtung in einem Gebäude betreibt, das sich an einem Standort befindet, der von der betreffenden öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalt mit ihren Programmen terrestrisch versorgt wird. Insoweit kann dahinstehen, ob die betreffende Tätigkeit des öffentlichen Rundfunks unter den Begriff der Dienstleistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt.

Regan

Biltgen

Ilešič

Jarukaitis

Gratsias

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 26. Oktober 2023.

Der Kanzler

Der Kammerpräsident

A. Calot Escobar

E. Regan

*
_ Verfahrenssprache: Deutsch.



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte in 2700 Wiener Neustadt, Grazer Straße 95, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Jänner 2023, Zl. RV/7100930/2021, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2019 (mitbeteiligte Partei: P GmbH in W, vertreten durch die LBG Burgenland Steuerberatung GmbH in 7210 Mattersburg, Hauptplatz 3), den **Beschluss** gefasst:

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn die in der konkreten Rechnung ausgewiesene Leistung an einen Nichtsteuerpflichtigen erbracht wurde, auch wenn dieser Steuerpflichtige weitere gleichartige Leistungen an andere Steuerpflichtige erbracht hat?
2. Ist als „Endverbraucher, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist“, im Sinne des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 8. Dezember 2022, C-378/21, nur ein Nichtsteuerpflichtiger zu verstehen oder auch ein Steuerpflichtiger, der die konkrete Leistung nur für private Zwecke (oder für sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke) in Anspruch nimmt und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist?
3. Nach welchen Kriterien ist bei einer vereinfachten Rechnungslegung nach Artikel 238 der Richtlinie 2006/112/EG zu beurteilen, für welche Rechnungen (allenfalls im Rahmen einer Schätzung) der Steuerpflichtige den zu Unrecht in Rechnung gestellten Betrag nicht schuldet, weil keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt?





Begründung:

- 1 A. Sachverhalt und bisheriges Verfahren:
- 2 Die P GmbH ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht. Sie betreibt einen Indoor-Spielplatz. Im Jahr 2019 unterzog sie die Eintrittsgelder zum Indoor-Spielplatz (Entgelt für ihre Dienstleistungen) dem Umsatzsteuersatz von 20 %. Sie stellte ihren Kunden bei Zahlung des Entgelts Rechnungen (Registrierkassenbelege) aus, bei denen es sich um Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994 (vereinfachte Rechnungslegung gemäß Art. 238 RL 2006/112/EG) handelte. Die P GmbH korrigierte in der Folge ihre Umsatzsteuererklärung, weil auf die Eintrittsgelder der ermäßigte Steuersatz von 13 % anzuwenden sei. Die P GmbH erbrachte ihre Leistungen nicht ausschließlich an Nichtsteuerpflichtige (Nichtunternehmer).
- 3 Mit Bescheid vom 18. Jänner 2021 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2019 fest. In der Begründung wurde ausgeführt, die P GmbH habe Erlöse aus Eintritten zu Indoor-Spielplätzen mit 20 % versteuert; die Umsatzsteuer sei auf den mit der Registrierkasse erstellten Belegen ausgewiesen. Eine nachträglich für das Jahr 2019 vorgenommene Berichtigung des Umsatzsteuersatzes von 20 % sei nicht zulässig, weil weder die Rechnungen berichtigt noch die aus der Umsatzsteuerdifferenz entstehenden Gutschriften an die Kunden des Unternehmens weitergeleitet werden könnten. Die Umsatzsteuer von 20 % sei daher aufgrund der Rechnungslegung und auch aufgrund der unberechtigten Bereicherung vorzuschreiben.
- 4 Die P GmbH erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde. Sie machte geltend, die Leistungen seien „praktisch ausschließlich“ an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Privatpersonen erbracht worden. Eine Gefährdung des Steueraufkommens sei somit auszuschließen. Damit sei eine formale Rechnungskorrektur samt Übermittlung der Korrektur an den Rechnungsempfänger nicht erforderlich.
- 5 Mit Beschluss vom 21. Juni 2021 richtete das Bundesfinanzgericht ein Ersuchen um Vorabentscheidung an den Europäischen Gerichtshof.



6 Mit Urteil vom 8. Dezember 2022, *Finanzamt Österreich*, C-378/21, sprach der Europäische Gerichtshof aus:

„Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.“

7 Mit der beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Entscheidung änderte das Bundesfinanzgericht den Umsatzsteuerbescheid 2019 ab.

8 Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass die Leistungen der P GmbH „(fast) ausschließlich“ von Kunden in Anspruch genommen worden seien, die als Endverbraucher keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnten. Abseits einer Schätzung in Höhe von 0,5 % des auf den Indoor-Freizeitpark entfallenden Gesamtumsatzes liege keine Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens vor. Dies ergebe sich aus der Erklärung des Geschäftsführers der P GmbH, wonach im Jahr 2019 die Abnehmer der Leistungen der P GmbH lediglich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Endverbraucher seien. Es habe weder Reise- noch Besorgungsleistungen gegeben. Da aber nicht vollkommen ausgeschlossen sei, dass Kunden der P GmbH (zu Recht oder zu Unrecht) einen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen vorgenommen hätten, sei eine Schätzung vorzunehmen. Aufgrund der überragenden Wahrscheinlichkeit, dass die Leistungen der P GmbH für den privaten Gebrauch der Kunden erbracht worden seien, schätze das Bundesfinanzgericht 0,5 % des Gesamtumsatzes, für den eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung bestehe. Das betreffe, bezogen auf die ausgestellten Belege (insgesamt 22.557 Rechnungen) etwa 112 Rechnungen, aus denen (zu Recht oder zu Unrecht) ein Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei.

9 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Das Finanzamt macht geltend, das angefochtene Erkenntnis weiche von der



Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ab. Der Europäische Gerichtshof habe ausgeführt, dass ein Steuerpflichtiger den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schulde, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliege, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht worden sei, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt seien. Eine Aufteilung im Schätzungswege an einerseits Endverbraucher und andererseits Steuerpflichtige, welche zum Vorsteuerabzug berechtigt seien, lasse sich dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs nicht entnehmen. Die Prüfung der Frage durch den Europäischen Gerichtshof sei ausschließlich im Lichte der Prämisse erfolgt, dass die Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht werde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt seien.

10 B. Maßgebende Bestimmungen

11 1. Nationales Recht

12 § 11 Umsatzsteuergesetz 1994 in der im Streitfall anzuwendenden Fassung (BGBl. I Nr. 13/2014) lautet auszugsweise:

„(1) 1. Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

[...]

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

1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;



4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und

5. der Steuersatz.

[...]

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

13 2. Unionsrecht

14 Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

15 Artikel 203 dieser Richtlinie lautet:

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

16 Artikel 220 Abs. 1 der Richtlinie lautet auszugsweise:

„Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder stellt sicher, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:

1. Er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person;

[...]“

17 C. Erläuterung der Vorlagefragen

18 Das Bundesfinanzgericht hatte in der Begründung seines Ersuchens um Vorabentscheidung vom 21. Juni 2021 ausdrücklich ausgeführt, die Kunden der P GmbH seien im Jahr 2019 „ausschließlich Endverbraucher, die kein Recht auf Vorsteuerabzug besitzen“, gewesen.



- 19 Diese Sachverhaltsannahme des Bundesfinanzgerichts wurde bereits im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens in Frage gestellt (vgl. insbesondere die Schlussanträge der Generalanwältin vom 8. September 2022, C 378/21, Rn. 38 ff). Im Urteil vom 8. Dezember 2022, C-378/21, ging der Gerichtshof auf diese Erwägungen der Generalanwältin nicht ein. Der Gerichtshof führte in seinem Urteil aus, die Fragen des vorlegenden Gerichts beruhten auf der Prämisse, dass keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliege, da die Kunden der P GmbH ausschließlich Endverbraucher gewesen seien, die hinsichtlich der ihnen von der P GmbH in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt seien. Die Prüfung der ersten Frage erfolge „ausschließlich im Lichte dieser Prämisse“ (Rn. 18).
- 20 Im fortgesetzten Verfahren ging das Bundesfinanzgericht von dieser Sachverhaltsannahme ab. Es geht nunmehr davon aus, dass nicht ausgeschlossen sei, dass Kunden der P GmbH (zu Recht oder zu Unrecht) einen Vorsteuerabzug vorgenommen hätten. Es schätzte den Anteil dieser Kunden mit 0,5 % des Gesamtumsatzes (bzw. etwa 112 Rechnungen von insgesamt 22.557 Rechnungen).
- 21 Gerade im Hinblick darauf, dass die Beantwortung des Gerichtshofs im vorangegangenen Vorabentscheidungsverfahren ausdrücklich darauf gestützt wurde, dass sämtliche Kunden der P GmbH nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Endverbraucher gewesen seien, ist zweifelhaft, was gelten soll, wenn auch nur ein geringer Teil der Kunden der P GmbH Personen waren, die Steuerpflichtige (Unternehmer) sind. Damit ist eine Gefährdung des Steueraufkommens nicht (jedenfalls und in vollem Umfang) ausgeschlossen.
- 22 Daraus könnte abgeleitet werden, dass im Hinblick darauf, dass eine Berichtigung der Rechnungen (die Leistungsempfänger wurden in den „Kleinbetragsrechnungen“ nicht ausgewiesen und sind demnach unbekannt) tatsächlich nicht durchgeführt wurde, die Gefährdung des Steueraufkommens insgesamt nicht rechtzeitig und vollständig beseitigt wurde, sodass die P GmbH den in sämtlichen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag zur Gänze schuldet.



- 23 Nach den Ausführungen der Generalanwältin bezieht sich Art. 203 der Richtlinie hingegen auf die einzelne unrichtige Rechnung. Daraus könnte abgeleitet werden, dass eine Gefährdung des Steueraufkommens nur betreffend jene Rechnungen besteht, die an Steuerpflichtige (Unternehmer) ergangen sind (auch wenn der Leistungsempfänger nicht in der Rechnung ausgewiesen ist).
- 24 Für den Fall, dass es auf die einzelne unrichtige Rechnung ankommt, ist weiters fraglich, nach welchen Kriterien jene Rechnungen (allenfalls auch im Wege einer Schätzung) zu ermitteln sind, bei denen eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht. In diesem Zusammenhang ist unklar, wie der Begriff des „Endverbrauchers, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist“, zu verstehen ist. Fraglich ist, ob als Endverbraucher in diesem Sinne nur ein Nichtsteuerpflichtiger zu verstehen ist oder auch ein Steuerpflichtiger, der die konkrete Leistung nur für private Zwecke (oder für sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Zwecke) in Anspruch nimmt und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
- 25 Die Gefährdung des Steueraufkommens bei Ausweis eines - wie hier unbestritten vorliegend - überhöhten Steuersatzes ergibt sich daraus, dass vom Empfänger der Leistung Vorsteuern in einem überhöhten Umfang geltend gemacht werden. Dies wird vor allem jene Fälle betreffen, in denen Steuerpflichtige (Unternehmer) die Leistungen der P GmbH als Vorleistungen für ihre eigenen steuerpflichtigen Leistungen in Anspruch nehmen (etwa - wie von der Generalanwältin in ihren Schlussanträgen, Rn. 39 - angeführt: ein selbständiger Fotograf, der am Spielplatz erstellte Fotos veräußert). In diesem Fall besteht die Gefahr, dass die Vorsteuer zwar dem Grunde nach zu Recht, der Höhe nach aber zu Unrecht (weil überhöht) geltend gemacht wird.
- 26 Dies kann aber auch jene Fälle betreffen, in denen Steuerpflichtige (Unternehmer) die Leistungen für private Zwecke (oder für sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Zwecke) nutzen (etwa private Aufnahmen; Unternehmer, die mit ihren Kindern den Park besuchen) und die Vorsteuer insoweit auch dem Grunde nach zu Unrecht geltend machen. Der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass dabei auch die Art der erbrachten Leistung von Bedeutung sein kann. Es liegt nahe, dass etwa Leistungen eines



Indoor-Spielplatzes gerade deswegen, weil sie nur ausnahmsweise als Vorleistungen für eine unternehmerische Leistung in Frage kommen werden, auch von den diese Leistung empfangenden Steuerpflichtigen nur ausnahmsweise dem Grunde (und hier auch der Höhe) nach zu Unrecht als Vorsteuern geltend gemacht werden.

- 27 Ist hingegen ein Nichtsteuerpflichtiger der Leistungsempfänger, wird im Allgemeinen keine Gefahr der Geltendmachung des in der Rechnung ausgewiesenen Betrages (dem Grunde und der Höhe nach) bestehen.
- 28 Dabei könnte aber allenfalls auch zu berücksichtigen sein, dass es sich bei den ausgestellten Rechnungen um „Kleinbetragsrechnungen“ handelt, sodass insbesondere der Leistungsempfänger daraus nicht ersichtlich ist. Es könnte daher auch nicht ausgeschlossen werden, dass ein Steuerpflichtiger, der diese Leistungen nicht empfangen hat, diese Rechnung missbräuchlich nutzt (vgl. zu möglichen missbräuchlichen Handlungen etwa die Schlussanträge der Generalanwältin vom 21. September 2023, C-442/22, Rn. 2).
- 29 Insgesamt scheint die Auslegung des Unionsrechts in Bezug auf diese Fragen nicht derart offenkundig zu sein, dass für vernünftige Zweifel keinerlei Raum bliebe (vgl. EuGH 4.10.2018, *Kommission/Französische Republik*, C-416/17, Rn. 110).
- 30 Die Fragen werden daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV vorgelegt.

W i e n , am 14. Dezember 2023



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der H GmbH in W, vertreten durch die Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17. September 2020, RV/7100145/2014, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2008 bis 2012 und Jänner bis Juni 2013, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Die in der Telekommunikationsbranche (Mobilfunkanbieter) tätige Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin erstattete mit Schriftsatz vom 22. November 2012 eine Selbstanzeige, in der sie die umsatzsteuerliche Behandlung verschiedener, seit dem Jahr 2008 bestehender Tarifaktionen, in deren Rahmen mit der Anmeldung zu einem bestimmten Tarif den Kunden auch ein Wertgutschein zur Einlösung beim Kauf eines Notebooks (oder vergleichbaren Endgeräts) übergeben wurde, offenlegte. Bei Einlösung des Gutscheines durch die Kunden sei der Gutscheinbetrag - der in einen Nettobetrag und einen Umsatzsteueranteil aufgeteilt worden sei - den Vertragshändlern, die den Gutschein entgegengenommen hätten (Einlöser), im Rahmen der laufenden Provisionsabrechnungen erstattet worden. Dabei habe die Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin die den Einlösern bezahlte Umsatzsteuer (zur Gänze) als Vorsteuer geltend gemacht. Da diese Vorgehensweise der in den Umsatzsteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen dargelegten Rechtsansicht der Finanzverwaltung offenkundig widerspreche, würden die geltend gemachten Vorsteuerbeträge nach Erstattung der Selbstanzeige vollständig entrichtet.

==



- 2 Im Zuge der nachfolgend durchgeführten Außenprüfung bzw. Umsatzsteuernachschaу kamen die Prüfer zum Ergebnis, die auf die Erstattung der Gutscheinbeträge an die Einlöser entfallende Vorsteuer sei zu versagen. Das Finanzamt folgte der Auffassung der Prüfer und erließ - zum Teil nach Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die revisionsgegenständlichen Zeiträume.
- 3 Die dagegen erhobenen Beschwerden wurden mit Beschwerdeverentscheidungen als unbegründet abgewiesen, woraufhin die Revisionswerberin (als Gesamtrechtsnachfolgerin) Vorlageanträge stellte.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden als unbegründet ab und setzte die Umsatzsteuer 2011 und 2012 sowie die Umsatzsteuer für Jänner 2013 mit abweichenden Beträgen fest. Es sprach aus, dass eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 5 Das Bundesfinanzgericht führte nach ausführlicher Wiedergabe des Verfahrensgeschehens im Wesentlichen aus, die Revisionswerberin (bzw. ihre Rechtsvorgängerin) biete ihren Kunden Telekommunikationsdienstleistungen gegen Entgelt an, wobei sie zu diesem Zweck eigene „Shops“ betreibe sowie mit Vertragshändlern - auf Grundlage abgeschlossener „Partnervereinbarungen“, in denen unter anderem geregelt sei, deren Tätigkeit sei in erster Linie die Erbringung von Vermittlungsleistungen gegen Entgelt - zusammenarbeite.
- 6 Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum habe die Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin verschiedene Tarife angeboten, einerseits solche ohne „Bindung“, andererseits solche mit fixen Mindestbindungsfristen von 12 bis 36 Monaten. Als „Anreiz“ für den Abschluss solcher langfristigen Verträge hätten die Kunden in der Regel Hardware (etwa Smartphones) ohne zusätzliches Entgelt oder gegen eine geringe Aufzahlung erhalten.
- 7 Im Rahmen der verfahrensgegenständlichen Tarifaktionen hätten die Kunden bei Abschluss eines Vertrages mit Mindestbindungsfrist zusätzlich einen individualisierten Gutschein über einen bestimmten Betrag (je nach Tarif 300 € oder 500 €) erhalten. Die Kunden hätten den Gutschein beim Kauf von



bestimmter Hardware (etwa eines Notebooks) - auch solcher, die nicht von der Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin bezogen worden sei - bei einem Vertragshändler verwenden können. Die Vertragshändler, die sich zur Entgegennahme der Gutscheine gegenüber der Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin vertraglich verpflichtet hätten, hätten in der Folge den aufgrund des Gutscheins gewährten Preisnachlass von der Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin rückvergütet bekommen. Kunden, die vor Ablauf der vereinbarten Mindestvertragsdauer aus dem Telekommunikationsvertrag ausgeschieden seien, hätten entweder die Entgelte bis zum Ende der Mindestvertragsdauer oder den Wert des erhaltenen Gutscheins entrichten müssen. Alternativ seien auch vergleichbare Tarife ohne Mindestvertragsdauer und ohne Gutscheine zu einem niedrigeren monatlichen Entgelt angeboten worden.

- 8 In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht - auf das Wesentliche zusammengefasst - aus, bei den verfahrensgegenständlichen Gutscheinen handle es sich unstrittig um Preisnachlassgutscheine, womit die Zahlungen für die eingelösten Gutscheine aus Sicht der Vertragshändler ein Entgelt von dritter Seite darstellten. Da die Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin unbestreitbar nicht in die Leistungskette zwischen den Vertragshändlern und den Kunden eingebunden gewesen sei, stehe ihr kein Vorsteuerabzug zu.
- 9 Die weitere (bzw. alternative) Argumentation der Revisionswerberin, wonach nicht das gesamte von den Kunden anlässlich des Abschlusses des Telekommunikationsvertrages zu leistende Entgelt auf die Telekommunikationsdienstleistungen entfalle, sondern ein Teil des Entgelts den Preisnachlassgutscheinen zuzuordnen sei, sei auch im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung nicht nachvollziehbar. Die diesbezüglich angeführten Urteile des EuGH (vom 24.10.1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, und 15.10.2002, *Kommission/Deutschland*, C-427/98) hätten lediglich die Problematik behandelt, dass ein Hersteller seine eigene Waren betreffende Gutscheine ausgibt und den Wert dieser Gutscheine bei Einlösung durch den Endverbraucher dem Einzelhändler erstattet. Diese Gutscheine hätten sich somit im Gegensatz zum verfahrensgegenständlichen Sachverhalt auf Produkte



des Gutscheinausstellers bezogen. Im ebenfalls angesprochenen Urteil des EuGH vom 27. April 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, sei der Streitpunkt im Wesentlichen nicht die Frage der Bemessungsgrundlage gewesen, sondern die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges hinsichtlich Gegenständen, die von den Kunden des Unternehmers nach Sammlung einer ausreichenden Anzahl von Gutscheinen aus einem „Geschenkkatalog“ ausgewählt werden konnten.

- 10 Bei der Aushändigung von Gutscheinen durch die Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin handle es sich wirtschaftlich betrachtet um eine plakative Werbeaktion, die nach den Erfahrungen des täglichen Lebens von den Kunden auch als solche verstanden werde. Die dadurch erwachsenden finanziellen Aufwendungen würden in den Bereich jener Kosten fallen, die nur hinsichtlich der Kalkulation der Entgelte von Einfluss seien, sich aber nicht auf das einzelne, vom Kunden für die Zurverfügungstellung der Telekommunikationsdienstleistung (monatlich) entrichtete Entgelt mindernd im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1994 auswirken würden.
- 11 Das Umsatzsteuerrecht behandle nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung die wirtschaftliche Einheit mehrerer Leistungen als eine einzige Leistung, die Aufspaltung in Einzelleistungen sei unzulässig. Bei Vorliegen eines „Leistungsbündels“ sei - aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers - festzustellen, ob mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbracht werde. Eine einheitliche Leistung liege insbesondere dann vor, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung sei, die für den Kunden keinen eigenen Zweck erfülle, sondern nur das Mittel darstelle, die Hauptleistungen unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass die Zurverfügungstellung der Telekommunikationsdienstleistungen durch die Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin die Hauptleistung sei und die Gutscheinaushändigung eine unselbständige Nebenleistung.
- 12 Soweit vertreten werde, es sei denkbar, die „Überlassung des Gutscheins“ durch die Einlöser an die Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin als steuerpflichtige Leistung anzusehen, die vor dem Hintergrund des Urteils des



EuGH vom 29. Juli 2010, *Astra Zeneca*, C-40/09, zur Vorsteuerabzugsberechtigung führe, werde der vom genannten Urteil abweichende Sachverhalt verkannt. Im vorliegenden Fall handle es sich nicht um von Dritten gekaufte Gutscheine, sondern um solche, die von der Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin ausgegeben worden seien. Es sei daher kein Anhaltspunkt für eine Leistung der Einlöser erkennbar, die zum Vorsteuerabzug führen könne.

- 13 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Das Finanzamt hat nach Einleitung des Vorverfahrens durch den Verwaltungsgerichtshof (§ 36 VwGG) eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 14 Zur Zulässigkeit der Revision wird u.a. vorgebracht, es fehle eine einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsfrage, ob im Fall eines Kombi-Angebots, das neben Telekommunikationsdienstleistungen aus einem Hardware-Gutschein von erheblichem Wert (mehreren Hundert Euro) bestehe und für das die Kunden wesentlich mehr bezahlen würden als für dieselben Telekommunikationsdienstleistungen ohne den Hardware-Gutschein, ein Teil des vom Kunden für dieses Kombi-Angebot bezahlten Entgelts dem Erwerb des Gutscheins zuzuordnen sei - womit der Wert des Gutscheins das Entgelt für die Telekommunikationsdienstleistungen mindern würde -, oder ob das gesamte Entgelt den Telekommunikationsdienstleistungen zuzuordnen und der Gutschein als unbeachtliche Werbemaßnahme zu betrachten sei.
- 15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 16 Die Revision erweist sich als zulässig und begründet.
- 17 Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen (vgl. VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0043, mwN).
- 18 Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Eine Leistung ist als einheitlich



anzusehen, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH 17.12.2020, *Franck*, C-801/19, Rn. 23 und 25).

- 19 Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 22.3.2023, Ra 2022/13/0084, mwN; EuGH 20.4.2023, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C-282/22, Rn. 30).
- 20 Ein weiteres Kriterium, das in Wirklichkeit ein Indiz für das erstgenannte Kriterium - ob aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers ein eigenständiger Zweck der Leistung fehlt - darstellt, zielt auf die Berücksichtigung des jeweiligen Wertes jeder der Leistungen, aus denen sich der wirtschaftliche Vorgang zusammensetzt, wobei sich der eine im Verhältnis zum anderen als gering oder gar marginal herausstellt (vgl. dazu EuGH 4.3.2021, *Frenetikexito*, C-581/19, Rn. 42; 22.10.1998, *Madgett und Baldwin*, C-308/96 und C-94/97, Rn. 24).
- 21 Ob in einem konkreten Fall eine einheitliche Leistung vorliegt oder mehrere aus umsatzsteuerlicher Sicht getrennt zu betrachtende Einzelleistungen, haben nach der Rechtsprechung des EuGH die nationalen Gerichte festzustellen, die unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zwecks des Umsatzes und des Interesses des Leistungsempfängers die typischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln und dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (vgl. erneut EuGH 20.4.2023, C-282/22, Rn. 31; 16.2.2023, *ASA*, C-519/21, Rn. 62; 25.3.2021, *Q-GmbH*, C-907/19, Rn. 25 f).
- 22 Vorliegend wurden nach den - unbestrittenen - Feststellungen des Bundesfinanzgerichts die verfahrensgegenständlichen Gutscheine in



Verbindung mit der Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen (Datentarife für mobile Internetnutzung) - konkret bei Abschluss eines Datentarifes unter längerfristiger Bindung in Form eines Kündigungsverzichtes - an Kunden abgegeben. Die Kunden leisteten dabei ein einheitliches Monatsentgelt in - je nach Tarif unterschiedlicher - näher genannter Höhe und erhielten im Gegenzug die Möglichkeit der mobilen Internetnutzung während der Vertragslaufzeit (weitgehend ohne Datenlimitierung in Form sogenannter „Flat“-Tarife) sowie einmalig einen Wertgutschein. Demgegenüber seien die Monatsentgelte bei Abschluss derselben - oder weitgehend vergleichbarer - Tarife ohne Beigabe eines Gutscheins geringer gewesen. In diesem Fall sei auch keine Mindestvertragsdauer vertraglich vereinbart worden.

- 23 Bei dieser Sachlage kann allerdings - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes - die Aushändigung von Wertgutscheinen nicht als nach dem erfolgten Vertragsabschluss erfolgte bloße „Zugabe“, die nur Ausfluss einer Marketingaktion gewesen sei, angesehen werden. Einer derartigen Beurteilung steht schon entgegen, dass die Gutscheine nur abgegeben wurden, wenn der Kunde bereit war, für einen bestimmten Tarif ein höheres laufendes Entgelt - im Vergleich zum Vertragsabschluss ohne Inanspruchnahme der Wertgutscheine - zu bezahlen, sowie eine längerfristige vertragliche Bindung durch Abgabe des Kündigungsverzichtes auf sich zu nehmen.
- 24 Diese Umstände sprechen zugleich gegen die Einstufung der Abgabe von Wertgutscheinen als Nebenleistung zur als Hauptleistung anzusehenden Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen (mobile Datennutzung) - das Vorliegen untrennbar miteinander verbundener Leistungen in Form eines Leistungsbündels, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. erneut EuGH 20.4.2023, C-282/22, Rn. 28), wird vom Bundesfinanzgericht nicht angenommen - und damit für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen einheitlichen Leistung. Schon die Entscheidung der Kunden, für den gewählten Tarif das höhere von zwei möglichen Leistungsentgelten zu entrichten, um zusätzlich zu den erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen einen Wertgutschein zu erhalten, zeigt,



dass die Abgabe der Gutscheine für sie einen eigenen Zweck dargestellt hat und nicht nur das Mittel, die Hauptleistung des Leistungserbringers - die Telekommunikationsdienstleistungen - unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

- 25 Auch die Tatsache, dass die im Rahmen der verfahrensgegenständlichen „Tarifaktionen“ abgegebenen Gutscheine auf eine mobile Nutzung der von der Revisionswerberin erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen mittels der unter Anrechnung des Gutscheinbetrages erwerbbarer Endgeräte abgezielt haben, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.
- 26 Gegen das Vorliegen einer Nebenleistung spricht - wie von der Revisionswerberin zutreffend aufgezeigt - auch der Nennbetrag der abgegebenen Gutscheine von, je nach Tarif, 300 € oder 500 €. Im Vergleich zu den bei Abschluss der betreffenden Tarife ohne Abgabe der Gutscheine zu entrichtenden monatlichen Entgelten in Höhe von - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes - 20 € bzw. 25 € können diese Nennbeträge, die aus der Sicht der Kunden als Leistungsempfänger auch dem „Wert“ der Gutscheine entsprachen, nicht als gering und erst recht nicht als marginal eingestuft werden (vgl. erneut EuGH 4.3.2021, C-581/19; vgl. demgegenüber EuGH 5.10.2023, *Deco Proteste*, C-505/22, zur Abgabe von Tablets oder Smartphones mit einem Wert von weniger als 50 € als Prämien bei Abschluss eines Zeitschriftenabonnements).
- 27 Stellt sich die bei Abschluss des Vertrags über die Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen (aufgrund der „Aufzahlung“) erfolgte Abgabe der Wertgutscheine als dem Grunde nach eigenständige Leistung dar, entfällt darauf ein - näher festzustellender, im Revisionsfall wohl nicht dem Nennbetrag des jeweiligen Gutscheins entsprechender - Teil des vom Kunden geleisteten Gesamtentgelts. Nach der einhellig im Schrifttum vertretenen Rechtsansicht, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, stellt die - im vorliegenden Fall vor Inkrafttreten der mit der Richtlinie (EU) 2016/1065 vom 27. Juni 2016 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen eingefügten Bestimmungen erfolgte - Ausstellung eines Wertgutscheins, dessen Nennwert beim Kauf von



Waren einer bestimmten Warenkategorie bei einer Vielzahl von Händlern vom Kaufpreis in Abzug gebracht werden kann, noch keine ausreichend spezifizierte, der Umsatzsteuer unterliegende Lieferung oder Leistung dar (vgl. etwa *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 3 Rz 21; *Bräumann*, Gutscheine, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer 61 [70 f, 75]; vgl. ebenso BFH 15.3.2022, V R 35/20; vgl. *Korn* in *Bunjes*, UStG¹⁴ § 2 Rn. 74 ff).

- 28 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit schon deshalb als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet und ist daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG im angefochtenen Umfang aufzuheben. Auf das übrige Revisionsvorbringen braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden.
- 29 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 19. Oktober 2023





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser sowie den Hofrat MMag. Maislinger und die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Wien 4/5/9/10/18/19 Klosterneuburg in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 8. Mai 2023, Zl. RV/7100924/2023, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO (mitbeteiligte Partei: K in W, vertreten durch die Marschall & Heinz Rechtsanwalts-Kommanditpartnerschaft in 1010 Wien, Goldschmiedgasse 8), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Bescheid vom 24. November 2022 wurde der Mitbeteiligte als Haftungspflichtiger für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der G GmbH in Höhe von insgesamt 128.953,79 € (Umsatzsteuer für die Zeiträume 1/2019 bis 7/2019) in Anspruch genommen.
- 2 Der Mitbeteiligte erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde.
- 3 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. Jänner 2023 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Der Mitbeteiligte beantragte die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis hob das Bundesfinanzgericht den Bescheid des Finanzamts (ersatzlos) auf. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 5 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht aus, mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Mai 2021 sei ein Insolvenzverfahren über die im Jahr 2017 errichtete G GmbH mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet worden; die Gesellschaft sei aufgelöst und im Mai 2022 infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden. Der



Mitbeteiligte sei von der Gründung der G GmbH bis zum 23. Oktober 2019 deren alleiniger Geschäftsführer gewesen. Im Oktober 2019 habe er die Gesellschaftsanteile an A veräußert, der vom 2. Oktober 2019 bis zur Auflösung der Gesellschaft als deren Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen sei.

- 6 Während der Geschäftsführertätigkeit des Mitbeteiligten sei die Gesellschaft steuerlich vertreten gewesen. Sie habe monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen, insbesondere auch für die Monate Jänner bis Juli 2019 eingereicht; diese hätten jeweils geringe Zahllasten oder Vorsteuerüberschüsse aufgewiesen. Im Zeitpunkt des Verkaufs der Gesellschaftsanteile im Oktober 2019 habe am Abgabenkonto der Gesellschaft kein Rückstand bestanden. Nach der Auflösung der Gesellschaft seien beim Finanzamt für die Zeiträume Jänner bis Juli 2019 (zweite) Umsatzsteuervoranmeldungen eingegangen. Das Finanzamt habe mit Bescheiden (im Zeitraum 17. Mai 2021 bis 26. November 2021) die Umsatzsteuer für diese Zeiträume entsprechend diesen Anmeldungen festgesetzt. Die daraus resultierende Abgabenschuld in der Gesamthöhe von 128.953,79 € sei nicht entrichtet worden.
- 7 Laut Buchungsabfrage des Steuerkontos der G GmbH seien im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des A von Oktober 2019 bis April 2021 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet worden. Die Abgabenverbindlichkeiten hätten im Zeitpunkt der Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens ca. 18.000 € betragen, im Zeitpunkt des Verkaufs der Geschäftsanteile durch den Mitbeteiligten hingegen (minus) 884,47 €. Im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des A sei nur ein einziges Mal ein Betrag in Höhe von 136,06 € auf das Abgabenkonto der G GmbH überwiesen worden. Die Umsatzsteuervoranmeldungen mit den dem Mitbeteiligten angelasteten Zahllasten für die Zeiträume 1-7/2019 seien erst nach der Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens wegen Zahlungsunfähigkeit und daher zu einem Zeitpunkt eingebracht worden, in dem die G GmbH bereits aufgelöst gewesen sei.





- 8 Es sei nicht davon auszugehen, dass diese Umsatzsteuervoranmeldungen von der früheren steuerlichen Vertreterin eingebracht worden seien, da diese nach eigenen Angaben nur bis Juli 2019 für die G GmbH tätig gewesen sei.
- 9 Ob die Umsatzsteuervoranmeldungen vom ehemaligen Geschäftsführer A eingebracht worden seien, könne nicht festgestellt werden, da dieser nach Auskunft des Finanzamts nicht auffindbar sei und daher nicht befragt werden könne. Ebenfalls ungeklärt bleibe, um welche Umsätze es sich gehandelt habe, zumal der Mitbeteiligte vorbringe, Umsätze in dieser Höhe nicht getätigt zu haben. Seine Umsätze seien monatlich von der steuerlichen Vertreterin gebucht und dem Finanzamt gemeldet worden.
- 10 Das Finanzamt bringe dazu vor, es könne sich nur um zunächst nicht gemeldete Umsätze der G GmbH gehandelt haben.
- 11 Richtig sei, dass das Finanzamt im Haftungsverfahren an die in den Abgabenbescheiden festgesetzten Abgaben hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Abgabe gebunden sei. Allerdings könne im vorliegenden Fall nicht festgestellt werden, um welche Umsätze es sich gehandelt habe und von wem die möglicherweise unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht worden seien. Auffallend sei, dass die Bemessungsgrundlagen jeweils runde Summen ausgewiesen hätten. Diese Umsatzsteuervoranmeldungen seien elektronisch eingebracht worden; das Finanzamt habe die Festsetzungsbescheide ohne weitere Begründung erlassen.
- 12 Bereits aufgrund der runden Beträge der Bemessungsgrundlagen in jeder der sieben Voranmeldungen sei eine Nachmeldung von Umsätzen, die im Zuge der Tätigkeit des Unternehmens angefallen seien, nicht wahrscheinlich. Ebenso unwahrscheinlich sei, dass der bis zur Auflösung der G GmbH in steuerlichen Belangen untätige Geschäftsführer die Unterlagen des früheren Geschäftsführers durchforstet und für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juli 2019 Umsätze in der Höhe von über einer Million Euro nachgemeldet habe. Im Übrigen sei auch nicht davon auszugehen, dass der Mitbeteiligte beim Verkauf der Gesellschaftsanteile Unterlagen weitergegeben habe, aus denen nicht erklärte Umsätze in Millionenhöhe ersichtlich seien. Die vom Finanzamt



ins Spiel gebrachte mangelnde Beweisvorsorge durch die Weitergabe sämtlicher Unterlagen an den neuen Gesellschafter-Geschäftsführer vermöge den Mitbeteiligten nicht zu belasten, weil nicht erwiesen werden könne, dass es sich um Umsätze handle, die während der Geschäftsführtätigkeit des Mitbeteiligten angefallen seien.

- 13 Angesichts der vorliegenden Fakten (keine Entrichtung des Kaufpreises der Gesellschaftsanteile, keine Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen durch den Geschäftsführer A während aufrechten Geschäftsbetriebes, keine Abfuhr von Steuern und Beiträgen, kein oder verschwiegener Wohnsitz des A in Österreich, Einbringung von Umsatzsteuervoranmeldungen erst nach Auflösung der Gesellschaft) sei „wohl eher“ davon auszugehen, dass die Gesellschaft nach ihrer Auflösung als „Scheinfirma“ Verwendung gefunden habe und Umsätze - aus hier nicht eruierbaren Gründen für die Zeiträume 1-7/2019 - erklärt worden seien, um dem (ungerechtfertigten) Vorsteuerabzug bei einem anderen Unternehmen einen seriösen Anstrich zu geben.
- 14 Während bei der Verletzung der Abgabentrichtungspflicht auch davon ausgegangen werden könne, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben ursächlich gewesen sei, bedürfe es bei der Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten - wie im vorliegenden Fall - einer näheren Begründung der Kausalität der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit der Abgaben. Eine solche Kausalität könne im vorliegenden Fall nicht argumentiert werden, weil nicht habe festgestellt werden können, worin die schuldhafte Pflichtverletzung des Mitbeteiligten für die (angebliche) Nichtmeldung von Umsatzsteuer in der Höhe von 128.953,79 € gelegen sei. Da die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Mitbeteiligten für die Umsatzsteuern 1-7/2019 nicht vorlägen, sei der Haftungsbescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben gewesen.
- 15 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision des Finanzamts. Zur Zulässigkeit wird geltend gemacht, das Bundesfinanzgericht weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, indem es im



Beschwerdeverfahren betreffend den Haftungsbescheid die Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt mit Bescheiden festgesetzten Umsatzsteuervorauszahlungen in Frage stelle.

16 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat der Mitbeteiligte eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

18 Die Revision ist aus den in ihr aufgezeigten Gründen zulässig und begründet.

19 Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

20 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. z.B. VwGH 25.4.2019, Ra 2019/13/0009, mwN).

21 Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid zu halten. Die Verschuldensprüfung hat dabei von der objektiven Richtigkeit der Abgabensfestsetzung auszugehen. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Festsetzung der Umsatzsteuer sind hingegen nur in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren, nicht jedoch im Haftungsverfahren zu klären (vgl. VwGH 3.3.2023, Ra 2020/13/0071, mwN).





- 22 Abgabenrechtliche Pflichten werden nicht erfüllt, wenn Abgaben, die zu entrichten gewesen wären, nicht entrichtet worden sind (vgl. VwGH 6.9.2022, Ra 2021/13/0115, mwN).
- 23 Dem hier vorliegenden Haftungsbescheid gingen Abgabenbescheide (Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juli 2019) voran. Im Haftungsverfahren ist nach der bereits angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von der Richtigkeit dieser Abgabenfestsetzung auszugehen und diese der Verschuldensprüfung zu Grunde zu legen. Demnach ist im Haftungsverfahren aber davon auszugehen, dass der Mitbeteiligte unrichtige Abgabenerklärungen abgegeben und insoweit keine Abgaben entrichtet hat (vgl. neuerlich VwGH 3.3.2023, Ra 2020/13/0071).
- 24 Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist demnach im Haftungsverfahren - bei Zugrundelegung der Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts - davon auszugehen, dass der Mitbeteiligte seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen schuldhaft verletzt hat und dies auch für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.
- 25 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 5. Oktober 2023

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Dr. Charlotte Böhm, Taborstraße 10 Tür 2, 1020 Wien, als Masseverwalterin über die Beschwerde vom 12. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2021 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung von Lohnsteuer (Haftung), Säumniszuschlag, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Februar und März 2018 gem. § 303 BAO, Steuernummer ***BFStNr*** 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

Mit Schriftsatz vom 3.3.2021 beantragte die Beschwerdeführerin gemäß § 303 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Lohnsteuer 01-07/2018 i.H.v. € 5.465,94, da die zugrundeliegenden Entgeltansprüche der Dienstnehmer ***DN1*** und ***DN2*** seit dem 1.1.2018 nicht bestehen. Sie stützte sich hierbei auf das Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien vom 26.11.2019, 37 Cgs 55/19b und das im Rechtszug hierzu ergangene Urteil des Oberlandesgerichtes Wien vom 6.5.2020, 10 Rs 32/20d, wonach eine Klage des Dienstnehmers ***DN1*** gegen die Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH auf Zahlung von Insolvenzentgelt für den Zeitraum 1.11.2017 bis 26.7.2018 zuzüglich Urlaubersatzleistung, Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration und Kündigungsentschädigung abgewiesen wurde. ***DN2*** habe eine i.W. gleichlautende Klage eingebracht und unter Anspruchsverzicht zurückgezogen, nachdem das Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien zu 37 Cgs 55/19b in Rechtskraft erwachsen ist. Weiters stützte sie sich auf das Urteil des Handelsgerichtes Wien vom

21.12.2020, 33 Cg 38/19s (verbunden mit 33 Cg 39/19p), wonach sie als Masseverwalterin Gehaltszahlungen der Beschwerdeführerin an ***DN1*** und ***DN2*** erfolgreich nach § 28 IO angefochten hatte.

Mit Bescheid vom 22.3.2021 wies die belangte Behörde den Wiederaufnahmeantrag ab. Sie führte aus, dass sich aus dem Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien lediglich ergebe, dass kein Anspruch auf Insolvenzentgelt besteht und könne dies nicht zu einer geänderten Besteuerung führen. Vielmehr sei dadurch bestätigt, dass es sich hier um Scheinunternehmen bzw. Scheingeschäfte handle. Im Übrigen seien die Abgaben nach einer Prüfung anhand vorgelegter Unterlagen in Abstimmung mit der Masseverwalterin vorgeschrieben worden und verwirklichte eine allenfalls geänderte rechtliche Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes keinen Wiederaufnahmetatbestand.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 12.4.2021. In dieser wurde ergänzend vorgebracht, dass ***DN1*** und ***DN2*** ihre Gehaltsforderungen auch gegenüber der Masseverwalterin mittels Feststellungsklage geltend gemacht haben, nachdem diese die als Insolvenzforderungen angemeldeten Entgeltsansprüche bestritten hatte. Die Feststellungsverfahren seien aufgrund der Klagsführung gegen die IEF Service GmbH unterbrochen worden. Erst mit Urteil des Handelsgerichtes Wien zu 33 Cg 38/19s seien ***DN1*** und ***DN2*** verurteilt worden, ihre Überbezüge an Gehalt von März bis Oktober 2017 an die Masse rückzuerstatten. Zum Zeitpunkt der Prüfungstagsatzung habe keine Gewissheit bestanden, dass Scheingeschäfte vorlagen und diese Dienstnehmer ihre Gehälter ab März 2017 unrechtmäßig verdoppelt haben. Es habe umfangreicher Recherchen bedurft, um die Anfechtungsklagen einbringen zu können. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über die Vorfrage in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde, sofern die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Der Bescheid, der zur Anmeldung der Lohnsteuer 01-07/2018 geführt hat, wäre entfallen, wenn im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits festgestanden wäre, dass ***DN1*** und ***DN2*** für den Zeitraum Jänner bis Juli 2018 keinen Entgeltsanspruch mehr hatten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.10.2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Sie führte aus, dass die Hauptfrage des Verfahrens vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien darin bestanden habe, ob Anspruch auf Insolvenzentgelt besteht. Wenngleich das Urteil die Feststellung enthält, dass 2018 kein Entgeltsfluss an ***DN1*** stattgefunden habe, entfalte dies keine Bindungswirkung als Vorfrage i.S.d. § 116 BAO, da es sich nicht um eine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfeststellung und damit nicht um eine Vorfrage handle. In Bezug auf ***DN2*** liege zudem infolge Klagsrückziehung kein Urteil vor, sodass eine Bindungswirkung schon aus diesem Grunde nicht angenommen werden könne. Hauptfrage des Verfahrens vor dem Handelsgericht Wien sei die Anfechtbarkeit der Zahlungen

an ***DN1*** und ***DN2*** gewesen. Diese Frage sei im Abgabungsverfahren bezüglich Lohnsteuer nicht relevant, da hierfür lediglich der tatsächliche Zufluss maßgeblich sei und es keine Rolle spiele, ob ein Anspruch bestand, ob die Aneignung der Gelder rechtswidrig war, ob der zugrundeliegende Vertrag bzw. die Zahlung angefochten wurde oder ob eine Rückzahlung erfolgte. Überdies bestehe keine Bindung der Abgabenbehörde an zivilgerichtliche Entscheidungen, sodass mangels einer Vorfrage i.S.d. § 116 BAO der Wiederaufnahmetatbestandes § 303 Abs. 1 lit. c BAO nicht erfüllt sein könne.

Mit Schriftsatz vom 2.8.2021 stellte die Beschwerdeführerin Vorlageantrag gemäß § 264 BAO. Sie hielt darin nochmals fest, dass durch die o.a. Urteile erwiesen sei, dass ***DN1*** und ***DN2*** ab November 2017 kein Entgelt mehr bezogen hätten, sodass im Jahr 2018 keine offenen Dienstnehmerforderungen bestünden, die der Lohnsteuer unterliegen. Der Entscheidung der Finanzbehörden könne gemäß § 116 BAO kein anderer Sachverhalt zugrunde gelegt werden, sodass die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. c BAO vorliegen. Mit weiterem Schriftsatz vom 29.9.2021 hielt die Beschwerdeführerin fest, dass der Wiederaufnahmeantrag vom 3.3.2021 nicht auf den Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. c BAO („Vorfragentatbestand“) beschränkt sei, sondern auch die übrigen Wiederaufnahmegründe des § 303 BAO umfasse.

Festzuhalten ist, dass der Wiederaufnahmeantrag vom 3.3.2021 auch auf die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 06/18 gerichtet war. Diesem Antrag hat die belangte Behörde im Ergebnis insofern entsprochen, als sie den Umsatzsteuerbescheid 2018 vom 17.3.2021 mit Bescheid vom 16.3.2021 gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit weiterem Bescheid vom selben Tage die Umsatzsteuer 2018 neu festgesetzt hat, sodass sich eine Gutschrift i.H.v. € 1.286,01 (Vorsteuer) ergibt. Über den Wiederaufnahmeantrag betreffend Umsatzsteuer hat die belangte Behörde nicht abgesprochen, sodass dieser nicht beschwerdegegenständlich ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf*** (FN ***XXXXX***) wurde mit Erklärung vom 13.9.2011 errichtet. Ihr Geschäftszweig bestand in der Vermittlung von Wetten, insbesondere Sportwetten, sowie im Handel mit Waren aller Art. Geschäftsführer war zunächst ***GFalt***. Alleinige Gesellschafterin der ***Bf*** war und ist bis heute die ***YGmbH*** (FN ***YYYYY***), deren Geschäftsführer ursprünglich ebenfalls ***GFalt*** war. Gesellschafter der ***YGmbH*** waren zunächst u.a. ***DN1*** und ***DN2*** die seit 7.10.2011 auch in einem Dienstverhältnis zur ***Bf*** standen.

Nachdem Anfang des Jahres 2017 absehbar wurde, dass die ***Bf*** ihren Betrieb nicht aufrechterhalten wird können, da sie über keine Bewilligung nach § 3 Wiener Wettengesetz

verfügte und eine solche in Ermangelung eines Bonitätsnachweises i.S.d. § 12 Wiener Wettengesetz auch nicht erlangen konnte, kamen ***GFalt***, ***DN1*** und ***DN2*** überein, einen „Strohmann“ zu suchen, der formell die Geschäftsführung der ***Bf*** und der ***YGmbH*** sowie die Geschäftsanteile an der ***YGmbH*** übernimmt, während sich an der Geschäftsführung und an der wirtschaftlichen Berechtigung im Innenverhältnis faktisch nichts ändern sollte. Diese Vorgangsweise wurde u.a. auch deswegen eingeschlagen, da ***DN1*** und ***DN2*** im Fall der sich abzeichnenden Insolvenz der ***Bf*** Insolvenzentgelt gegenüber der IEF Service GmbH geltend machen wollten und befürchteten, dass es hierbei aufgrund ihres Naheverhältnisses zur Alleingesellschafterin ***YGmbH*** zu Schwierigkeiten kommen könnte. Dieser „Strohmann“ wurde schließlich in ***GFneu*** gefunden, der Ende Februar/Anfang März 2017 sämtliche Geschäftsanteile an der ***YGmbH*** übernahm und Geschäftsführer sowohl der ***YGmbH*** (ab 23.2.2017) als auch der ***Bf*** (ab 9.3.2017) wurde. ***GFalt*** erhielt am 9.3.2017 von ***GFneu*** eine umfassende Generalvollmacht für die ***Bf***. Für das Geschäftskonto der ***Bf*** blieben bis zu dessen Schließung am 8.3.2018 ausschließlich ***GFalt***, ***DN1*** und ***DN2*** zeichnungsberechtigt. Ab einschließlich März 2017 bis einschließlich Oktober 2017 gelangten die Bruttogehälter an ***DN1*** und ***DN2*** in doppelter Höhe zur Auszahlung. ***DN1*** erhielt demnach nun monatlich € 5.580,84 brutto (€ 3.313,56 netto) anstatt bisher € 2.790,42 brutto (€ 1.903,22 netto), ***DN2*** € 5.810,56 brutto (€ 3.446,80 netto) anstatt bisher € 2.905,28 brutto (€ 1.964,35 netto). Ab einschließlich November 2017 gelangten keine Gehälter mehr zur Auszahlung.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 26.7.2018, ***ZZZZ***, wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der ***Bf*** eröffnet und Dr. Charlotte Böhm zur Masseverwalterin bestellt. Die belangte Behörde führte eine Außenprüfung bei der nunmehr insolventen ***Bf*** durch, deren Ergebnis darin bestand, dass mit Bescheid vom 31.8.2018 die Haftung für Lohnsteuer i.H.v. € 5.606,90 ausgesprochen wurde. Gleichzeitig wurden ein Säumniszuschlag (SZ) zur Lohnsteuer i.H.v € 112,14, eine Nachforderung an Dienstgeberbeitrag (DB) i.H.v. € 936,83 und eine Nachforderung an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) i.H.v. 96,08 festgesetzt. Hierbei handelte es sich um die entsprechenden Lohnabgaben für die Dienstnehmer ***DN1*** und ***DN2*** für Februar und März 2018 auf Basis der seit März 2017 erhöhten (verdoppelten) Gehälter. Die jeweiligen Beträge wurden den Lohnkonten vom 6.8.2018 entnommen, welche die Gehälter und Lohnabgaben von Jänner 2017 bis März 2018 ausweisen. Die festgesetzten Abgaben im Gesamtbetrag von € 6.751,95 wurde von der belangten Behörde abzüglich einer Vorsteuer i.H.v. € 1.286,01, sohin mit einem Betrag von € 5.465,94 (im Rückstandsausweis nicht ganz zutreffend als LSt 01-07/2018 bezeichnet) im Insolvenzverfahren angemeldet und von der Masseverwalterin in der (nachträglichen) Prüfungstagsatzung vom 6.12.2018 anerkannt. Zum Geschäftsführer ***GFneu***, von dem lediglich eine bulgarische Adresse bekannt ist, konnte die Masseverwalterin im Zuge des Insolvenzverfahrens keinen Kontakt herstellen.

DN1 und ***DN2***, die mittlerweile ihre Dienstverhältnisse zur ***Bf*** durch vorzeitigen Austritt gemäß § 25 IO per 10.8.2018 beendet hatten, beantragten die Zuerkennung von Insolvenzzentgelt für die Zeit ab 1.11.2017. Nachdem die IEF Service GmbH diese Anträge bescheidmäßig abwies, erhoben sie zu 37 Cgs 65/19b (***DN1***) bzw. 36 Cgs 67/19k (***DN2***) des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien Klagen auf Zahlung von Insolvenzzentgelt gegen die IEF Service GmbH. Die Klage des ***DN1*** wurde mit Urteil vom 26.11.2019 abgewiesen. Das ASG Wien ging davon aus, dass ***DN1*** über die finanziellen Verhältnisse der ***Bf*** genau Bescheid wusste und dennoch in der Absicht, im erwarteten Insolvenzfall Ansprüche gegen die IEF Service GmbH geltend zu machen, seine Tätigkeit bei zugleich verdoppelten Gehalt fortgesetzt und auch nach Einstellung der Gehaltszahlungen noch über acht Monate mit der Beendigung seines Dienstverhältnisses zugewartet hat. Die Geltendmachung von Insolvenzzentgelt wurde vom ASG Wien daher als sittenwidrig qualifiziert. Ob ***GFneu*** oder ***GFalt*** über die Verdoppelung des Gehaltes informiert waren, konnte das ASG Wien nicht feststellen. Eine dagegen erhobene Berufung blieb erfolglos. Das Oberlandesgericht Wien als Berufungsgericht übernahm die erstgerichtlichen Feststellungen und teilte auch die rechtliche Beurteilung des Erstgerichtes. ***DN2*** zog seine Klage gegen die IEF Service GmbH am 19.1.2021 zurück.

Am 4.6.2019 brachte die Masseverwalterin beim Handelsgericht Wien Anfechtungsklagen gegen ***DN1*** (33 Cg 38/19s) und ***DN2*** (33 Cg 39/19p) ein, mit welchen sie u.a. die Rückzahlung der im Zeitraum März bis Oktober 2017 aufgrund der Verdoppelung der Gehälter erhaltenen zusätzlichen Zahlungen geltend machte. Diese zusätzlichen Zahlungen beliefen sich hinsichtlich ***DN1*** auf € 11.282,82 $([€ 3.313,56 - € 1.903,22] \times 8)$ und hinsichtlich ***DN2*** auf € 11.859,60 $([3.446,80 - € 1.964,35] \times 8)$. Mit Urteil des Handelsgerichtes Wien vom 21.12.2020 wurde diesen Klagen (die Verfahren wurden zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden) stattgegeben; die Zahlungen wurden den Insolvenzgläubigern gegenüber als unwirksam erkannt und die Beklagten zur Rückzahlung an die Konkursmasse verpflichtet. Das HG Wien ging davon aus, dass sowohl die ***Bf*** als auch die beiden Beklagten es aufgrund ihres Wissens um die finanzielle Situation der ***Bf*** ernstlich für möglich hielten und sich damit abfanden, dass durch die erhöhten Gehaltszahlungen die anderen Gläubiger der ***Bf*** benachteiligt werden und dass diese Zahlungen daher gemäß § 28 IO anfechtbar sind. Dieses Urteil ist in Rechtskraft erwachsen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen und Vorgängen in Bezug auf die ***Bf*** und die ***YGmbH*** gründen sich auf das offene Firmenbuch, jene zu den Hintergründen dieser Vorgänge auf die vorliegenden Urteile des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien (37 Cgs 55/19b), des Oberlandesgerichtes Wien (10 Rs 32/20d) und des Handelsgerichtes Wien (33 Cg 38/19s verbunden mit 33 Cg 39/19p) und die damit im Zusammenhang stehenden Urkunden (Klagen der Dienstnehmer ***DN1*** und ***DN2*** gegen die IEF Service GmbH;

Beschluss über die Klagsrückziehung zu 36 Cgs 67/19k; Rechtskraftbestätigung des HG Wien zu 33 Cg 38/19s; Anfechtungsklagen der Masseverwalterin zu 33 Cg 38/19s und 33 Cg 39/19p des HG Wien). Dass ***GFneu*** lediglich als Strohmann eingesetzt wurde, u.a. um Schwierigkeiten bei der beabsichtigten Geltendmachung von Insolvenzzentgelt im sich abzeichnenden Konkurs der ***Bf*** zu vermeiden, haben die beteiligten Zivilgerichte übereinstimmend festgestellt und wird dies auch von den Parteien des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens nicht in Zweifel gezogen. Hinweise darauf, dass die Feststellungen der Zivilgerichte unzutreffend sein könnten, liegen nicht vor, sodass auch für das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung besteht, diesbezüglich von einem abweichenden Sachverhalt auszugehen. Die Feststellungen zu den Gehältern der Dienstnehmer ***DN1*** und ***DN2*** ergeben sich zudem auch aus den Lohnkontoblättern vom 6.8.2018.

Die Feststellungen zum Insolvenzverfahren ***ZZZZZ*** des HG Wien ergeben sich aus der öffentlich zugänglichen Insolvenzdatei, jene zur Außenprüfung der belangten Behörde und der daraus resultierenden Geltendmachung zusätzlicher Abgaben aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.8.2018, dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 31.8.2018 sowie aus den Bescheiden betreffend Haftung für LSt sowie Festsetzung von SZ, DB und DZ vom selben Tage, weiters aus der Forderungsanmeldung der belangten Behörde vom 17.9.2018, dem Rückstandsausweis vom selben Tage und den (amtswegig abgefragten) Bescheiden vom 17.3.2020 und 16.3.2021 betreffend Umsatzsteuer 2018. Dass die von der belangten Behörde angemeldete Forderung anerkannt wurde, ist dem vorliegenden Anmeldeverzeichnis (ON 8) zu entnehmen.

Die Feststellungen zu den zivilgerichtlichen Verfahren (37 Cgs 65/19b und 36 Cgs 67/19k des ASG Wien bzw. 33 Cg 38/19s und 33 Cg 39/19p des HG Wien) ergeben sich wiederum aus den diesbezüglichen Urteilen und den damit in Zusammenhang stehenden Urkunden (s.o.).

Der festgestellte Sachverhalt ist im Übrigen zwischen den Parteien unstrittig. Strittig ist vielmehr die Rechtsfrage, ob er einen Wiederaufnahmetatbestand verwirklicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist (Erschleichungstatbestand), oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind (Neuerungstatbestand), oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage in

wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist (Vorfragentatbestand) und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). § 303 Abs. 2 BAO normiert daher, dass der Wiederaufnahmeantrag die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird, sowie die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten hat. Mit der Bezeichnung dieser Umstände wird die „Sache“ des Wiederaufnahmeverfahrens festgelegt. Nur über sie darf abgesprochen werden. Eine Wiederaufnahme aus einem anderen (nicht geltend gemachten) Grund ist unzulässig, wobei an die Bezeichnung des Verfahrens und die Umstände keine allzu strengen Anforderungen zu stellen sind. Ausreichend ist, dass aus dem Wiederaufnahmeantrag hervorgeht, welches Verfahren gemeint ist und welche Wiederaufnahmegründe geltend gemacht werden (VwGH 24.2.2011, 2010/16/0272).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin - gestützt auf die vorgelegten zivilgerichtlichen Urteile - den Wiederaufnahmeantrag damit begründet, dass Entgeltsansprüche der Herren ***DN1*** und ***DN2*** seit dem 1.1.2018 nicht bestehen sollen. Damit hat sie erkennbar den Neuerungsstatbestand bzw. den Vorfragentatbestand geltend gemacht, da dieses Vorbringen dahingehend verstanden werden kann, dass das Nichtbestehen von Entgeltsansprüchen erst durch die zivilgerichtlichen Verfahren hervorgekommen sei bzw. die Zivilgerichte über das Bestehen von Entgeltsansprüchen als Vorfrage abgesprochen hätten. Dafür, dass die Bescheide vom 31.8.2018 auf irgendeine Weise erschlichen worden sein könnten, fehlt im Antragsvorbringen sowie im gesamten sonstigen Akteninhalt jeglicher Hinweis, sodass der Erschleichungsstatbestand jedenfalls ausscheidet.

Zum Neuerungsstatbestand ist auszuführen, dass der Gegenstand des Verfahrens 37 Cgs 55/19b des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien der von ***DN1*** gegen die IEF Service GmbH geltend gemachte Anspruch auf Auszahlung von Insolvenzzentgelt war. Das Gericht hat diesen Anspruch verneint, da der Kläger trotz genauer Kenntnis um die wirtschaftliche Situation der ***Bf*** seine Tätigkeit für diese (bei zugleich verdoppeltem Gehalt) fortgesetzt und nach Einstellung der Gehaltszahlungen noch über acht Monate mit der Beendigung seines Dienstverhältnisses zugewartet hat. Da er dies in der Absicht getan hat, im (erwarteten) Insolvenzfall Ansprüche gegen die IEF Service GmbH geltend zu machen, lag nach Ansicht des ASG Sittenwidrigkeit vor, was den Anspruch auf Insolvenzzentgelt ausschließt, zumal nach der Rechtsprechung Vereinbarungen oder Verhaltensweisen, durch die das Risiko im Insolvenzfall missbräuchlich auf den Insolvenz-Entgeltfonds überwältzt werden soll, diesem gegenüber unwirksam sind (OGH 29.6.2020, 8 Obs 4/20a). Dies bedeutet aber nicht, dass ein derartig handelnder Arbeitnehmer seine Entgeltsansprüche überhaupt (also auch gegenüber seinem Arbeitgeber)

verlieren würde. Sie sind lediglich ungesichert, sodass er mit seinen Ansprüchen auf die Insolvenzquote verwiesen ist. Die Tatsache des rechtsmissbräuchlichen Zuwartens mit der Beendigung des Dienstverhältnisses ist daher nicht geeignet, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen, da die Entgeltsansprüche des Dienstnehmers *****DN1***** (für *****DN2***** kann nichts anderes gelten) und die daraus resultierenden Lohnabgaben dadurch grundsätzlich nicht berührt werden.

Dasselbe gilt für die Verfahren 33 Cg 38/19s und 33 Cg 39/19p des HG Wien, in denen *****DN1***** und *****DN2***** dazu verurteilt wurden, einen Teil des erhaltenen Entgeltes an die Konkursmasse zurückzuzahlen. Auch hier bestand der entscheidende Grund nicht darin, dass die Entgeltzahlungen nicht gebührt hätten und rechtsgrundlos erfolgt wären, sondern dass sie infolge Kenntnis der Benachteiligungsabsicht gemäß § 28 IO anfechtbar waren. Angefochtenen und für unwirksam erklärt wurden nicht die Dienstverträge, sondern die erhaltenen Zahlungen. Dadurch geht der Anspruch nicht verloren, sondern können *****DN1***** und *****DN2***** nach Erfüllung des Urteiles des HG Wien die wieder aufgelebten Ansprüche als Insolvenzforderungen anmelden (§ 41 Abs. 2 IO). Auch aus dem Ergebnis der Verfahren 33 Cg 38/19s und 33 Cg 39/19p des HG Wien kann daher nicht abgeleitet werden, dass ab Jänner 2018 keine Gehaltsansprüche mehr bestehen.

Anders mag allenfalls der „Aufstockungsbetrag“ zu beurteilen sein, der von März 2017 bis Oktober 2017 zusätzlich zum bisher bezahlten Gehalt an *****DN1***** und *****DN2***** zur Auszahlung gelangte und bei Verfügbarkeit liquider Mittel wohl auch darüber hinaus zur Auszahlung gelangt wäre. Hier steht im Raum, dass diese Verdoppelung des Gehalts ohne Einbindung der für die *****Bf***** vertretungsbefugten Personen, also des Geschäftsführers *****GFneu***** und des Generalbevollmächtigten *****GFalt***** vorgenommen wurde. Sollten *****DN1***** und *****DN2***** diese Aufstockung tatsächlich eigenmächtig vorgenommen haben, würden mangels wirksamer Vereinbarung Entgeltsansprüche über die bisher bezahlten Beträge von € 2.790,42 brutto/€ 1.903,22 netto (*****DN1*****) bzw. € 2.905,28 brutto/€ 1.964,35 netto (*****DN2*****) hinaus nicht bestehen. Da aber die Zivilgerichte derartiges gerade nicht festgestellt haben (das ASG Wien trifft diesbezüglich ausdrücklich eine Negativfeststellung; das HG Wien führt lediglich im Rahmen der Beweiswürdigung aus, dass der Zeuge *****GFalt***** zur Verdoppelung des Gehalts keine entscheidungsrelevante Aussage treffen konnte), kann nicht davon gesprochen werden, dass eine solche Tatsache i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO „hervorgekommen“ wäre. Angesichts dieses „non liquet“ kann auch nicht gesagt werden, dass die Kenntnis des im Raum stehenden Umstandes - zumal mit Gewissheit (VwGH 4.12.1969, 0859/69) - zu einem anderen Bescheid geführt hätte. Zudem war die Tatsache der faktischen Gehaltsverdoppelung aufgrund der Lohnkontoblätter vom 6.8.2018, auf die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.8.2018 und im Betriebsprüfungsbericht vom 31.8.2018 Bezug genommen wird und die daher in die Bescheide vom 31.8.2018 eingeflossen sind (Bemessungsgrundlage für die festgesetzten Lohnabgaben war das verdoppelte Gehalt der Monate Februar und März 2018), im Zeitpunkt der Bescheiderlassung

allen Beteiligten (daher auch der Beschwerdeführerin in Person Masseverwalterin, die an der Schlussbesprechung vom 24.8.2018 teilgenommen hat) bekannt und damit nicht „neu“ im Sinne dieser Gesetzesbestimmung. Sollte hierüber tatsächlich keine wirksame Vereinbarung mit ***GFneu*** oder ***GFalt*** vorliegen, war die (negative) Tatsache des Nichtvorliegens einer Vereinbarung diesen beiden vertretungsbefugten Personen und damit der ***Bf*** ebenfalls bekannt, sodass auch diesbezüglich keine neue Tatsache vorliegt. Zudem bestand im abgeschlossenen Verfahren ausreichend Gelegenheit, die Einvernahme der Herren ***GFneu*** und/oder ***GFalt*** - erforderlichenfalls im Wege der internationalen Amtshilfe - zu diesem Thema zu beantragen und steht dies nach der Rechtsprechung einer Wiederaufnahme ebenfalls entgegen (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, 3. Aufl., Anm. 15 u. E 101 zu § 303).

Der Vollständigkeit halber ist zum Neuerungstatbestand noch festzuhalten, dass Anhaltspunkte dafür, dass schon ursprünglich (also bei Beginn der Dienstverhältnisse im Oktober 2011) keine wirksame Vereinbarung über die Gehälter der Herren ***DN1*** und ***DN2*** zustande gekommen wäre und Entgeltsansprüche aus diesem Grunde nicht bestehen, jedenfalls nicht ersichtlich sind. Dass die Gehälter seit November 2017 faktisch nicht mehr zur Auszahlung gelangten, steht der Festsetzung von Lohnabgaben nicht entgegen. Dies erhellt schon aus § 3 Abs 1 IESG, wonach das Insolvenzentgelt, dessen Berechtigung naturgemäß voraussetzt, dass Gehaltsansprüche offen geblieben sind, netto gebührt, während die gesetzlichen Abzüge von der betreffenden öffentlich-rechtlichen Körperschaft im Insolvenzverfahren geltend zu machen sind. Die - allenfalls auf den Insolvenz-Entgeltfonds übergegangenen - offenen Gehaltsforderungen und die daraus resultierenden Lohnabgaben sind daher unabhängig voneinander geltend zu machen und auf die Insolvenzquote verwiesen, wodurch letztlich auch die von § 78 Abs. 3 EStG 1988 geforderte verhältnismäßige Gleichbehandlung von Arbeitslohn und Lohnsteuer gewährleistet ist (s. auch OLG Wien, 18.12.2013, 10 Rs 140/13a, SVSlg 64.278, und LStR 2002, Rz. 1198).

Zum Vorfragentatbestand (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO) ist auszuführen, dass dieser nur dann verwirklicht sein kann, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der „Hauptfragenbehörde“ gebunden gewesen wäre, wenn diese bereits bei Erlassung des Abgabenbescheides vorgelegen wäre. Da eine Bindung der Abgabenbehörde an Urteile der Zivilgerichte wegen der dort geltenden Parteienmaxime nicht besteht (§ 116 Abs. 2 zweiter Satz BAO), können zivilgerichtliche Entscheidungen - und damit auch die hier ins Treffen geführten Urteile des ASG Wien zu 37 Cgs 65/19b und des HG Wien zu 33 Cg 38/19s und 33 Cg 39/19p - den Vorfragentatbestand keinesfalls verwirklichen (VwGH 11.7.1995, 95/13/0153; 25.9.2002, 2002/13/0167). Darüber hinaus haben die Zivilgerichte als Hauptfrage gerade nicht über die Entgeltsansprüche der Herren ***DN1*** und ***DN2***, sondern über den Anspruch des ***DN1*** auf Insolvenzentgelt bzw. über die Anfechtbarkeit erhaltener Gehaltszahlungen entschieden. Letztlich liegt ein Urteil über den Anspruch des ***DN2*** auf Insolvenzentgelt infolge Klagsrückziehung nicht vor und betrifft das Urteil des HG Wien zu 33

Cg 38/19s und 33 Cg 39/19p nicht die hier gegenständlichen Abgabenziträume, sodass eine Vorfragenentscheidung auch aus diesen Gründen nicht gegeben ist.

Da sohin kein Wiederaufnahmegrund vorliegt, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Rechtsfrage war im vorliegenden Fall nicht zu lösen. Die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand und dem Vorfragentatbestand sind durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist, hinreichend geklärt. Ob diese Voraussetzungen im konkreten Fall vorliegen, hängt maßgeblich von den Umständen des Einzelfalles bzw. von Tatsachenfragen und damit nicht von Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung ab.

Wien, am 30. November 2022

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Judith Leodolter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hason & Partner Steuerberatung KG, Praterstraße 33, Tür 13, 1020 Wien, über die Beschwerden vom 20. Februar 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. Jänner 2020 betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 gemäß § 299 BAO sowie Einkommensteuer 2013 und 2014

I.

1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 gem. § 299 BAO wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben

2. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 wird gemäß § 261 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2013 und 2014 neben Pensionseinkünften und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch

Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, die auf Grund der in den jeweiligen Kaufverträgen ausgewiesenen Kaufpreise ermittelt wurden.

Mit Bescheiden vom 29.01.2020 hob das Finanzamt Wien 2/20/21/22 die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2013 und 2014 vom 04.02.2019 gemäß § 299 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf und erließ neue Sachbescheide. In Anlehnung an die Feststellungen einer vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern bei der ***GmbH*** (GmbH) durchgeführten Außenprüfung wurden die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen neu ermittelt (1.100 €/m² Nutzfläche) und den neuen Einkommensteuerbescheiden zu Grunde gelegt.

In den rechtzeitig eingebrachten Beschwerden gegen die gem. § 299 BAO erlassenen Bescheide betreffend Aufhebung der Einkommensteuer 2013 und 2014 sowie gegen die darauf beruhenden Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 wurde vorgebracht, dass bereits nach Abgabe der Einkommensteuererklärungen 2013 und 2014 vom Finanzamt Ergänzungsersuchen betreffend die Bemessungsgrundlagen für die Immobilienertragsteuer ergangen seien und danach eine erklärungskonforme Veranlagung erfolgt sei. Im Frühsommer 2017 hätten die Betriebsprüfungen für die Jahre 2012 bis 2014 bei Herrn ***T*** (Gatte von Frau ***Bf1***) und bei Frau ***Bf1*** begonnen, in deren Verlauf mehrere Fragenvorhalte ergangen seien, wobei bei Herrn ***T*** wiederum die Ermittlung der Immobilienertragsteuer angesprochen worden sei. Anzumerken sei, dass einige Grundstücke im gemeinsamen Eigentum von Frau ***Bf1*** und Herrn ***T*** ständen und daher der gleiche Sachverhalt vorliege. Von Seiten des für beide Abgabepflichtigen selben Prüfers hätten sich keine Bedenken hinsichtlich der Ermittlung der Immobilienertragsteuer ergeben. Bei Abstimmung der verschiedenen Prüfungsfeststellungen sei der Betriebsprüfer mittels Mail vom 14. Jänner 2019 auf eine bisher nicht geltend gemachte Immobilienertragsteuer in Höhe von 185,50 € hingewiesen worden und habe der Betriebsprüfer mit Mail vom 14. Jänner 2019 bestätigt, dass die Immobilienertragsteuer in Höhe von 185,50 € im Zuge der Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 berücksichtigt werden würde (siehe Kopie des E-Mail-Verkehrs).

Wie die vorstehenden Ausführungen aufzeigten, hätten sich sowohl die Veranlagungsabteilung des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 als auch der Betriebsprüfer mit der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Immobilienertragsteuer beschäftigt.

Nach Beantwortung von Fragenvorhalten seien die ursprünglichen Veranlagungen für 2013 und 2014 erklärungskonform ergangen.

Nach Beurteilung des Sachverhaltes sei nach Prüfungsabschluss im Februar 2019 die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt. Die Bemessungsgrundlagen der Immobilienertragsteuer für 2013 und 2014 seien allerdings unverändert/unbeanstandet geblieben.

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO sei daher unbillig.

Wie sich aus dem Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO ergebe, könne die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn sich der Spruch als nicht richtig erweise. Es handle sich somit um eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde. Dieselbe Abgabenbehörde habe in einem Veranlagungsverfahren und einem späteren Betriebsprüfungsverfahren den Sachverhalt untersucht und beide Male unbeanstandet aus den Erklärungen übernommen. Nunmehr werde eine andere, neue Rechtsansicht eingenommen und diese als Begründung für die Aufhebung der rechtskräftigen Einkommensteuerveranlagungen 2013 und 2014 herangezogen.

Diese Vorgangsweise sei unbillig und eine unzulässige Ermessensüberschreitung!

Die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer sei anhand der abgeschlossenen Kaufverträge zwischen Frau ***Bf1*** und der ***GmbH*** ermittelt worden.

Die aus den Kaufverträgen ersichtlichen Preise hätten sowohl im Veranlagungs- als auch im Betriebsprüfungsverfahren in Zweifel gezogen werden können, was aber nicht geschehen sei. Erst durch eine Prüfung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel seien die Kaufpreise beanstandet bzw. nach oben korrigiert worden.

Läge der Sachverhalt umgekehrt und ein Abgabepflichtiger würde nach zweimaligen Untersuchungen eines Sachverhaltes den Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO stellen, da sich der Spruch zu seinen Ungunsten als unrichtig erweise, so sei zu bezweifeln, dass die Abgabenbehörde diesem Antrag stattgeben würde.

§ 299 BAO dürfe nicht dafür herangezogen werden, eine möglicherweise unrichtige Sachverhaltsbeurteilung, der aber entsprechend fundierte Sachverhaltsuntersuchungen vorgegeben seien, zu korrigieren.

Abschließend wurde der Antrag gestellt, die Bescheide gemäß § 299 BAO und die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 vom 29. Jänner 2020 aufzuheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 04.03.2020 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenbehörde könne von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde gem. § 299 BAO innerhalb der Jahresfrist aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise. Die Grundvoraussetzung liege somit in der Gewissheit einer Rechtswidrigkeit in Bezug auf die aufzuhebenden Bescheide. Der Inhalt der gegenständlichen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2013 und 2014 sei nicht richtig, da der Spruch nicht dem Gesetz entspreche. Die Rechtswidrigkeit liege unbestrittener Maßen vor und erhebe die Bf. diesbezüglich auch keine anderslautenden Einwendungen. Die Rechtswidrigkeit müsse nicht

offensichtlich sein. Der VwGH (2013/17/0009 vom 30.6.2015) habe ausgeführt, dass die Gründe für die Rechtswidrigkeit für die Anwendbarkeit des § 299 BAO ohne Belang seien.

Fakt sei weiters, dass ein Verschulden - wie es die Bf. impliziere – keine Beachtung im Rahmen der Ermessensentscheidung entfalten könne. Die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung sei unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit (berechtigte Interessen der Partei) und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der Ermessensübung komme dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Es sei daher - entsprechend der dazu ergangenen Judikatur - dem Prinzip der Rechtmäßigkeit im Sinne einer Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben.

Im vorliegenden Fall - die Jahre 2013 und 2014 betreffend - könne auch keinesfalls von Geringfügigkeit in Bezug auf die Änderungen im jeweiligen Spruch gesprochen werden.

Die im Zuge einer anderen Außenprüfung offenkundig hervorgekommenen neuen Tatsachen (Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer) hätten eine Bescheidaufhebung gem. § 299 zwingend erforderlich gemacht.

Entgegen der Sichtweise der Bf. liege daher weder ein Ermessensmissbrauch noch eine Ermessensüberschreitung vor.

Mit Eingabe vom 16.03.2020 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung der Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht und verwies als Begründung auf die bisherigen Beschwerdeausführungen.

In Beantwortung eines die Sachbescheide betreffenden Mängelbehebungsauftrages des BFG gab der steuerliche Vertreter der Bf. zusammengefasst bekannt, dass die Abgabenbehörde erst nach Abschluss einer bei der ***GmbH*** durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern durchgeführten Prüfung die zwischen der Bf. und der GmbH abgeschlossenen Kaufverträge als Tauschverträge qualifiziert und als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer den gemeinen Wert herangezogen habe. Da für die Ermittlung des gemeinen Wertes jedoch Kaufverträge in der Umgebung der verkauften Liegenschaften herangezogen worden wären, die teilweise mehr als zwei Jahre später abgeschlossen wurden, sei der vom Finanzamt so bezeichnete gemeine Wert generell zu bezweifeln.

Darüber hinaus wurde im Schriftsatz vom 10.05.2023 auch vorgebracht, dass den gem. § 299 BAO erlassenen Aufhebungsbescheiden jede nachvollziehbare Begründung fehle und dass die in der Beschwerdevorentscheidung angeführte Begründung unrichtig sei. Die im Zuge einer anderen Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsache könne die Bemessungsgrundlage für

die Grunderwerbsteuer, nicht aber die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer erhöhen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In den Jahren 2013 und 2014 hat die Bf. mehrere Grundstücke an die ***GmbH*** (GmbH) verkauft. Die Bf. war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Gesellschafterin der GmbH.

Die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Immobilienertragsteuer wurden von der Abgabenbehörde weder im Zuge der Einkommensteuerveranlagungen noch im Rahmen des die Jahre 2012-2014 betreffenden, bei der Bf. durchgeführten Betriebsprüfungsverfahrens beanstandet.

Im Zuge einer bei der GmbH durchgeführten, die Grunderwerbsteuer betreffenden Außenprüfung durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) stellte die Prüferin fest, dass die in den Kaufverträgen vereinbarten Kaufpreise nicht den gemeinen Wert der Liegenschaften wiedergeben und daher die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Grunderwerbsteuer, die grundsätzlich von der Gegenleistung, mindestens jedoch vom gemeinen Wert zu berechnen ist, unrichtig ermittelt worden sind. An Hand eines durchgeführten Fremdvergleichs gelangte das FAGVG zu dem Ergebnis, dass basierend auf den fremdüblichen Kaufpreisen der gemeine Wert der von der Bf. an die GmbH veräußerten Liegenschaften mit 1.100,00 € pro m² Nutzfläche anzusetzen ist.

Mit Bescheiden vom 29.01.2020 hob die Abgabenbehörde die (im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen) Einkommensteuerbescheide der Jahre 2013 und 2014 vom 04.02.2019 gemäß § 299 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf und erließ mit gleichem Datum neue Sachbescheide.

Sämtliche transferierten Grundstücke wurden von der Abgabenbehörde neu bewertet und die Berechnungsgrundlagen für die Immobilienertragsteuer in Anlehnung an die Ermittlungen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern ermittelt.

Die Begründung der Aufhebungsbescheide lautet wie folgt:

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

Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.“

Die Begründung der die aufgehobenen Einkommensteuerbescheide ersetzenden (neuen) Sachbescheide lautet:

*„Die Übertragung der Liegenschaft vom Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft wird aus ertragsteuerlicher Sicht als Tausch gem. 14 EStG 1988 gesehen und somit werden im Zeitpunkt der Einlage in die ***GmbH*** die stillen Reserven mit dem gemeinen Wert aufgedeckt. In Anlehnung an die Ermittlungen des FA für Gebühren und Verkehrssteuern und dem diesbezüglich ergangenen Prüfbericht, werden sämtliche Grundstücke pauschal mit 1.100€/m² Nutzwert (Ausnahme: ehem. Werkstatt bei der Liegenschaft ***Adr1***, Ansatz von 5070 für den Veräußerungspreis als Berechnungsgrundlage herangezogen. Die zum Ansatz gelangten Nutzwerte wurden mit der steuerlichen Vertretung akkordiert. Da es sich mit Ausnahme der beiden Grundstücke ***Adr2*** und ***Adr1*** um Altvermögen handelt, wurden die diesbezüglichen Anschaffungskosten gem. 30 Abs. EStG 1988 ermittelt.“*

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem dem BFG vorliegenden Akteninhalt und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

1) Aufhebungsbescheide:

§ 299 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheidezuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Sind sowohl der aufhebende Bescheid als auch der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden.

Entsprechend der oa. Gesetzesbestimmung kann ein Bescheid der Abgabenbehörde aufgehoben werden. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (Ritz, BAO-Kommentar6, § 299, Tz 13; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa wegen einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, wegen mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, wegen Übersehens von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, BAO6, § 299 Tz 10).

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt.

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu. Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat, etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (vgl. Ritz, a.a.O., § 299, Tz 52, Tz 54 und Tz 55 sowie die darin angeführte VwGH-Judikatur).

Gegenständlich macht die Bf. eine Ermessensüberschreitung geltend, weil der den aufgehobenen Bescheiden zu Grunde liegende Sachverhalt von der Abgabenbehörde sowohl im Zuge der Überprüfung der Abgabenerklärungen als auch im Zuge einer durchgeführten Betriebsprüfung ausreichend ermittelt und rechtlich gewürdigt worden wäre und daher kein Anwendungsfall des § 299 BAO vorliege.

Wie bereits oben ausgeführt, kommt bei Ermessensentscheidungen des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Damit hat die belangte Behörde ihr Ermessen im Rahmen des Gesetzes ausgeübt. Ihr kann somit trotz der Tatsache, dass sie bereits im Zeitpunkt der Erlassung der aufgehobenen Einkommensteuerbescheide in Kenntnis der Sachlage gewesen sein musste und im Zuge der erfolgten Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2013 und 2014 keine entsprechende Änderung der

Bemessungsgrundlagen für die Immobilienertragsteuer vorgenommen hat, keine Ermessensüberschreitung bzw. kein Ermessensmissbrauch unterstellt werden. Ein allfälliges Verschulden der belangten Behörde am Zustandekommen der nunmehr aufgehobenen Einkommensteuerbescheide steht einer Bescheidaufhebung nach § 299 nicht entgegen, denn für die Ermessensübung ist grundsätzlich bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei) zurückzuführen ist (Ritz, aaO, § 299 Tz 59).

Mit dem Einwand einer unzulässigen Ermessensüberschreitung gelingt es der Bf. daher nicht, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Freilich hat die Begründung des Aufhebungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen; dies ist unverzichtbar für die Beurteilung, ob die Aufhebung rechtmäßig ist (vgl. zB VwGH vom 04.11.2021, Ra 2021/13/0100; VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119)

Die Aufhebung setzt die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (VwGH 26. November 2014, 2012/13/0123, mwN).

Gegenständlich wird die Aufhebung damit begründet, dass „*die aus der Begründung der Sachbescheide sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat*“.

Den Ausführungen in den gemäß § 299 Abs 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, die bisherigen Einkommensteuerbescheide ersetzenden (neuen) Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 vom 29.01.2020 zufolge wird die Übertragung der Liegenschaft vom Gesellschafter auf die Gesellschaft aus ertragsteuerlicher Sicht als Tausch gem. § 6 Z 14 EStG gesehen und werden im Zeitpunkt der Einlage die stillen Reserven mit dem gemeinen Wert aufgedeckt.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist demnach die Übertragung der gegenständlichen Liegenschaften durch die Bf. an die GmbH als Tausch gem. § 6 Z 14 EStG zu qualifizieren und die "Unrichtigkeit" der aufgehobenen Bescheide offensichtlich darin zu sehen ist, dass bei der Veräußerung nicht der gemeine Wert zum Ansatz gelangt ist.

Nach § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 liegt beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

6 Z 14 lit. b EStG normiert, dass die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) als Tausch im Sinne der lit. a gilt, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

Aus welchen Erwägungen die Abgabenbehörde die gegenständlichen Veräußerungsvorgänge als unter den Tatbestand des § 6 Z 14 lit. b zu subsumierende Tauschvorgänge (Einlagen) angesehen hat, erschließt sich aus der angeführten Begründung nicht. Das Finanzamt hat es nämlich unterlassen, in schlüssiger und nachvollziehbarer Weise darzulegen, auf Grund welcher konkreten Umstände bzw. Tatsachenfeststellungen es zu dem Ergebnis gelangt ist, dass es sich beim gegenständlichen Übertragungsvorgang um einen Tausch handeln soll.

Die Begründung eines Bescheides hat den für das Verständnis erforderlichen vollständigen sachverhaltsmäßigen Bezug der von der Behörde im Ergebnis angenommenen Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Normierung der bescheidmäßigen Gestaltungen herzustellen. Die Begründung muss also erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt ist, dass dieser Sachverhalt (und gerade dieser) vorliegt und dass dieser dem Tatbestand der in Betracht kommenden Norm entspricht oder nicht entspricht. Es genügt somit nicht die Feststellung, dass ein bestimmter Sachverhalt angenommen wurde, sondern es muss gesagt werden, aus welchen bestimmten Gründen gerade dieser Sachverhalt als maßgebend erachtet wurde. Dabei muss erkennbar sein, dass die Ausgangsgrundlagen des gedanklichen Verfahrens in einem einwandfreien Verfahren gewonnen wurden, sowie welche Schlüsse in welcher Gedankenfolge mit welchem Ergebnis hieraus gezogen wurden. Aus der Begründung muss zudem hervorgehen, ob die gezogenen Schlüsse den Gesetzen folgerichtigen Denkens entsprechen (Stoll, BAO-Kommentar, 965 f).

Die Begründung der angefochtenen Aufhebungsbescheide bzw. die Begründung der mit diesen verbundenen Sachescheide erfüllt diese Erfordernisse keineswegs; ist doch daraus nicht ersichtlich, welche schlüssigen, widerspruchsfreien und nachvollziehbaren Erwägungen für die Behörde letztlich maßgeblich waren, dass die gegenständlichen entgeltlichen Grundstücksübertragungen als Tauschvorgänge iSd § 6 Z 14 EStG zu qualifizieren sind und dass als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen ist.

Auch in den nach Einbringung der gegenständlichen Beschwerden von der Abgabenbehörde erlassenen Beschwerdevorentscheidungen wird lediglich ausgeführt, dass die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide unbestrittener Maßen vorliegt; eine konkrete, nachvollziehbare Begründung für diese Behauptung lassen jedoch sowohl die Ausführungen in den Sachbescheiden als auch die Beschwerdevorentscheidungen vermissen.

Bei einer gegen den Aufhebungsbescheid gerichteten Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht lediglich zu beurteilen, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe eine Aufhebung rechtfertigen. Im Beschwerdeverfahren darf daher kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Aus der vorliegenden Begründung kann jedenfalls nicht entnommen werden, auf Grund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden wären und welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente das Finanzamt zur gegenständlichen Aufhebung berechtigt hätte.

Die im Zuge einer bei der GmbH durchgeführten - die Grunderwerbsteuer betreffenden - Außenprüfung getroffene Feststellung, dass die in den Kaufverträgen vereinbarten Kaufpreise nicht den gemeinen Wert der Liegenschaften wiedergeben, ist weder geeignet, die gegenständliche Aufhebung der Einkommensteuerbescheide schlüssig und in nachprüfbarer Weise zu begründen noch vermag diese Feststellung eine solche Begründung zu ersetzen.

Die Unterlassung der Darstellung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides hat zur Folge, dass auch nicht überprüfbar ist, ob die Bescheidaufhebung rechtmäßig erfolgt ist.

Es war daher der Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide Folge zu geben und waren die angefochtenen Aufhebungsbescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014 ersatzlos aufzuheben

2) Einkommensteuerbescheide:

Wird der Bescheidbeschwerde gegen den aufhebenden Bescheid entsprochen, ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid gerichtete Bescheidbeschwerde als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 lit. b BAO).

Durch die Aufhebung der Aufhebungsbescheide vom 20.01.2020 scheiden die mit gleichem Datum erlassenen (neuen) Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 richtet sich somit gegen nicht (mehr) existente Bescheide. Sie war daher im Sinne des § 261 Abs 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Frage der Rechtswidrigkeit eines Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO aufgrund von wesentlichen Begründungsmängeln liegt die oben näher zitierte einhellige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor, aufgrund derer die gegenständliche Entscheidung getroffen wurde. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 7. Juni 2023