

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, über die Beschwerde vom 30. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 17. April 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

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

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

*****Bf1***** (Beschwerdeführerin, i.d.F. Bf.), erzielte im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Für den Zeitraum 1. Juli 2016 bis 31. Oktober 2017 wurde sie von ihrem Arbeitgeber (AG) für Arbeitsleistungen in die Schweiz entsendet.

Das Finanzamt Wien 8/16/17 erließ am 17. April 2019 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017, in dem Einkünfte von 2 der Behörde übermittelten Lohnzetteln der AG (Lohnzettelart L1 bzw. Lohnzettelart L8) bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte Berücksichtigung fanden.

Bei der Lohnzettelart L1 handelt es sich gem. LStRL Rz. 1408 um Lohnzettel für beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige („normaler“ Lohnzettel), bei der Lohnzettelart L8 ‚Auslandslohnzettel‘ um Lohnzettel für Steuerpflichtige, für die aufgrund DBA keine Lohnsteuer

einzubehalten ist (bei Anwendung der Befreiungsmethode; zB Lohnzettel für im Ausland Ansässige).

Die Bf. brachte mit Eingabe vom 30. April 2019 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 ein.

Im Zuge der Veranlagung seien Lohnzettel mit steuerpflichtigen Bezügen i.H.v. € 12.967,61 sowie solche mit ausländischen Bezügen i.H.v. € 65.703,70 für die Berechnung der Bemessungsgrundlage herangezogen worden.

Für die Berechnung der Einkommensteuer seien lediglich die steuerpflichtigen Bezüge abzüglich Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschale als Bemessungsgrundlage zu erfassen.

Hinzugefügt wurde der Beschwerde eine ‚*Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2017*‘, aus der hervorgeht, dass vom Arbeitgeber zunächst geplant gewesen sei, die Bf. von 1. Juli 2016 bis 30. Juni 2019 in die Schweiz zu entsenden. Tatsächlich habe die Entsendung am 31. Oktober 2017 geendet.

Die Bf. habe während der Dauer ihrer Entsendung ihren Wohnsitz in Österreich (v) aufrechterhalten. Mit 3. Juli 2016 habe sie einen Wohnsitz in der Schweiz (X, danach y) begründet, der mit Ende der Entsendung aufgegeben worden sei.

Sie sei daher im gesamten Veranlagungsjahr 2017 in Österreich steuerpflichtig.

Da sich der einzige Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im Jahr 2017 nach Ende der Entsendung ab 1. November 2017 wieder in Österreich befinde, habe die Republik Österreich gemäß Art. 4 DBA Schweiz als Ansässigkeitsstaat ab 1. November 2017 das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen.

Beigelegt wurden weiters berichtigte Lohnzettel des Arbeitgebers, die bei gleicher Höhe der steuerpflichtigen Bezüge (wie jene, die der Veranlagung zugrunde gelegt worden waren) abweichend den Zeitraum 1. Jänner bis 10. Oktober 2017 (Auslandslohnzettel L 8) bzw. 1. November bis 31. Dezember 2017 (Inlandslohnzettel L 1) ausweisen.

Die Bf. wurde in der Folge mit Schreiben des Finanzamtes vom 23. Mai 2019 ersucht, eine Ansässigkeitsbescheinigung sowie einen Besteuerungsnachweis vorzulegen.

Mit Eingabe vom 17. Juni 2019 wurde von Seiten der Bf. eine schweizer Steuererklärung sowie ein Nachweis der im Jahr 2017 in der Schweiz entrichteten Steuer vorgelegt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. September 2019 wurde der Einkommensteuerbescheid 2017 abgeändert. Für die Berechnung der Höhe der Einkommensteuer wurde als Bemessungsgrundlage der inländische Bezug (KZ 245 € 12.967,61) herangezogen.

Zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes kamen zudem die ausländischen (schweizer) Einkünfte zum Ansatz (Progressionsvorbehalt).

Mit Eingabe vom 18. Oktober 2019 brachte die Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht ein.

Sie erläuterte darin, im Jahr 2017 bis 31. Oktober in der Schweiz ansässig gewesen zu sein.

Beantragt wurde, den Einkommensteuerbescheid dahingehend zu korrigieren, die in der Schweiz lukrierten Bezüge i.H.v. € 65.703,70 nicht zur Berechnung des Progressionsvorbehaltes heranzuziehen.

Aus der beigebrachten Ansässigkeitsbescheinigung gehe hervor, dass sie von 1. Juli 2016 bis 31. Oktober 2017 in der Schweiz ansässig gewesen sei.

Nach telefonischer Anfrage eines Organes des Finanzamtes (Aktenvermerk vom 11. Dezember 2020) mit dem Ersuchen um nähere Darlegung des Sachverhaltes brachte die Bf. (via FinanzOnline) am selben Tag eine Sachverhaltsdarstellung ein in der sie erklärte, ihren inländischen Wohnsitz während der befristeten Entsendung untervermietet zu haben. Die Vermietung sei auf ihre Anweisung durch ihre Mutter A erfolgt. Die Vermietung sei zu kostendeckenden Konditionen erfolgt und habe zu keinen Überschüssen geführt. Aufgrund der Aufgabe inländischen des Wohnsitzes sei sie in diesem Zeitraum (bis Oktober 2017) gemäß Art. 4 Abs. 2 lit a DBA steuerlich in der Schweiz ansässig gewesen.

Mit einem ergänzenden Schriftsatz vom 12. März 2021 brachte die Bf. weitere Unterlagen bei:

- Einen Untermietvertrag, der von ihr bezüglich einer Wohnung in der z, Schweiz abgeschlossen worden war; Mietbeginn 1. Juli 2016 bis 1. Juli 2017;
- Einen Untermietvertrag, der von ihr betreffend eine Wohnung in der y, Schweiz für den Zeitraum 15. Mai 2017 bis 30. September 2017 abgeschlossen worden war.
- Untermietverträge betreffend das Mietobjekt v, abgeschlossen zwischen der Bf. und
- C für den Zeitraum 1. Juli 2016 bis spätestens 1. Jänner 2017, abgeschlossen am 28. Juni 2016, Miete € 520,-/Monat;
- D für den Zeitraum 1. Dezember 2016 bis spätestens 1. Juni 2017, abgeschlossen am 27. November 2016, Miete € 520,-/Monat;
- E für den Zeitraum 1. Juli 2017 bis spätestens 31. Dezember 2018, abgeschlossen am 28. Juni 2017, Miete € 550,-/Monat.
- Eine Vollmacht der Bf. vom 30. Juni 2016, mit der sie ihrer Mutter eine allgemeine und unbeschränkte Vollmacht zur Vertretung für alle Angelegenheiten vor der Behörde und Dritten einräumt.

Die Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 22. Juni 2021 vor.

Darin erläutert sie nach Darstellung des Sachverhaltes, dass ein Wohnsitz i.S.d. § 26 BAO in Österreich vorliege. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich gemäß Art. 4 (2) lit. a DBA Österreich/Schweiz in Österreich.

Zunächst sei in der Abgabenerklärung, der Beschwerde und dem Vorlageantrag von einem österreichischen Wohnsitz und unbeschränkter Steuerpflicht ausgegangen und erst in der Folge die Aufgabe des Wohnsitzes postuliert worden.

Bei einander widersprüchlichen Aussagen sei den zuvor getätigten aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung eine höhere Aussagekraft beizumessen.

Die Bf. sei steuerlich vertreten und es sei davon auszugehen, dass die Frage des Vorliegens eines österreichischen Wohnsitzes sorgfältig und professionell erhoben worden sei.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei es Privatmietern in der Regel nicht erlaubt, Wohnungen unterzuvermieten. Bei der Vermieterin handle es sich (lt. ZMR-Abfrage) um die Sozialbau AG, wobei von einer geförderten Mietwohnung auszugehen sei, die die Beibehaltung eines Wohnsitzes erfordere. Eine Abmeldung vom Wohnsitz sei nicht erfolgt.

Die beigebrachten Untermietverträge, würden darauf schließen lassen, dass die Wohnung über die Entsendung hinaus von mehreren Personen gleichzeitig als Wohngemeinschaft genutzt werde. Es sei davon auszugehen, dass die Bf. nicht nur Zugang, sondern auch eine Wohnmöglichkeit an der Adresse genutzt habe. Auch der Umstand, dass die Wohnung nicht fremdüblich ohne Aufschlag weitervermietet worden sei spreche für die Annahme der Behörde, wonach die Wohnung der Bf. im Bedarfsfall zur Verfügung stehe.

Für eine Ansässigkeit in Österreich spreche weiters, dass die Dauer der Entsendung relativ kurz gewesen sei, sich der Lebensmittelpunkt weiterhin in Österreich befinde und somit von einer Ansässigkeit im Inland auszugehen sei.

Der von der Bf. beigebrachten schweizer Ansässigkeitsbescheinigung komme lediglich Indizcharakter zu.

In einer weiteren Eingabe vom 21. September 2022 erläuterte die Bf. gegenüber dem Bundesfinanzgericht, dass sie ihre Tätigkeit im Rahmen der Entsendung ausschließlich in der Schweiz ausgeübt und aus diesem Anlass eine Wohnung angemietet habe. Ihr damaliger Lebensgefährte F habe seinen Wohnsitz im beschwerdegegenständlichen Zeitraum aufgrund eines Masterstudiums von Wien in die Niederlande verlegt.

Sie sei nur unregelmäßig nach Österreich gereist (meist einmal monatlich, Dauer maximal 3 Tage) und habe in diesen Fällen bei ihrer Familie bzw. der Familie ihres Lebensgefährten gewohnt.

Ihre Wohnung sei kurzfristig an Studentinnen vermietet worden, habe eine Größe von 39m² und bestehe nur aus einem Zimmer mit einer Ausziehcouch als einzigem Bett.

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom 27. September 2022 übersendete der ehemalige Vermieter der Wohnung (Sozialbau AG) den Bezug habenden Mietvertrag.

Daraus geht hervor, dass die Wohnung eine Größe von ca. 35,5m² aufweist und aus einem Zimmer samt Nebenräumen (Vorraum, Wohnküche/Kochnische, Badezimmer/Badenische, WC) besteht.

In weiterer Folge wurde die Untermieterin E1 (ehem. E2) von Seiten des BFG (Schreiben vom 28. Oktober 2022) zu einer schriftlichen Zeugenaussage aufgefordert.

E1 erklärte, dass sie über eine Webseite auf die Wohnung aufmerksam geworden sei, die von ihrer Vor(unter)mieterin D geschaltet worden sei. In der Folge habe sie zur Finalisierung des Mietverhältnisses mit A gesprochen.

Während des Mietverhältnisses sei die Wohnung von Ihr dauerhaft (ab rund 20. Mai 2017) benutzt worden, eine gemeinsame Nutzung mit einer weiteren Person habe nicht stattgefunden (,was aufgrund der Größe der Wohnung auch schwer machbar gewesen wäre'). Die Wohnung sei für die Dauer des Mietverhältnisses ausschließlich von Ihr für Wohnzwecke genutzt worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 1 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 lautet:

(1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind 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.

§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 lautet:

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

...

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die

– im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2),

– aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.

Eine Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach dieser Ziffer hat zu unterbleiben, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits nach Z 3 erfaßt wurden.

Gemäß § 39 Abs. 2 EStG 1988 wird, wenn die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraumes bestanden hat, das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde gelegt.

§ 26 Abs. 1+2 BAO lauten:

(1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

(2) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Die Behörde geht davon aus, dass die Bf. im Jahr 2017 über einen ständigen Wohnsitz im Inland verfügte wo sich auch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befand, wohingegen diese im Vorlageantrag erklärt, ihren im Inland gelegenen Wohnsitz während der Dauer der Entsendung aufgegeben zu haben und für diesen Zeitraum in der Schweiz steuerlich ansässig gewesen zu sein.

Unstrittig ist, dass die Bf. vom 29. Dezember 2014 bis 3. Februar 2020 mit Hauptwohnsitz in v gemeldet war.

Die Behörde führt eine Reihe von Argumenten an aus denen sie erschließt, dass die Bf. im Jahr 2017 über einen Wohnsitz im Inland verfügte.

Sie verweist zunächst darauf, dass die steuerlich vertretene Bf. im Rahmen einer der Beschwerde beigelegten Beilage selbst von einer Aufrechterhaltung des Wohnsitzes in Österreich gesprochen hat und dargelegt wurde, dass sie ‚im gesamten Veranlagungsjahr 2017 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig‘ war, weshalb Österreich aufgrund des DBA als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für das gesamte Welteinkommen zukommt.

Auf der Sachverhaltsebene hat die Behörde ebenfalls zu Recht auf den Umstand des fortgesetzt beibehaltenen Hauptwohnsitzes der Bf. in Österreich sowie darauf verwiesen, dass die Untervermietung ihrer Wohnung vermutlich unzulässig war und ist von einer fortgesetzten Wohnmöglichkeit an ihrer Meldeadresse ausgegangen.

Die Bf. ist dem entgegengetreten und hat erläutert, dass sie im fraglichen Zeitraum über einen Wohnsitz in der Schweiz verfügte, ihren inländischen Wohnsitz aufgegeben hat und bei Inlandsbesuchen bei ihren Eltern bzw. den Eltern ihres Lebensgefährten wohnte und die von ihr untervermietete Wohnung ausschließlich den Untermietern zur Verfügung stand.

Die Annahme der Behörde, wonach der Bf. an ihrem Hauptwohnsitz eine Wohnung zur

jederzeitigen Nutzung zur Verfügung stand, erweist sich auf Grundlage der Sachverhaltsermittlungen des Bundesfinanzgerichtes als unzutreffend.

Zunächst ist auf den Umstand hinzuweisen, dass die Nutzfläche der Wohnung mit rund 35,5m² und einem Zimmer samt Nebenräumen nach der Lebenserfahrung der Nutzung als Wohngemeinschaft zwischen Fremden entgegensteht.

Dass es sich bei den Untermietern um fremde Personen gehandelt hat erschließt sich daraus, dass innerhalb relativ kurzer Zeiträume mehrere Untermietverhältnisse abgeschlossen wurden. Die zeugenschaftlich befragte Untermieterin E1 (ehem. E2, Nebenwohnsitz lt. ZMR an dieser Adresse von 31. Mai 2017 bis 1. März 2018) gab dazu an, dass die Wohnung während des Mietverhältnisses dauerhaft und ausschließlich von ihr benutzt wurde.

Das Bundesfinanzgericht geht für das Jahr 2017 von einer Vermietung der Wohnung auch für davor liegende Zeiträume an D (Hauptmeldung von 5. Dezember 2016 bis 15. Mai 2017) ohne Begründung einer Wohngemeinschaft oder einer andersartigen Nutzungsmöglichkeit durch die Bf. für ihre Wohnzwecke aus.

Der Bf. stand im Jahr 2017 somit an der Adresse v keine Räumlichkeit zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung.

Die Bf. hat in ihrer Eingabe beim BFG vom 21. September 2022 darauf verwiesen, dass sie im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unregelmäßig ca. 1 mal monatlich für nicht mehr als 3 Tage nach Österreich gereist ist und dabei bei ihrer Familie bzw. der ihres Freundes gewohnt hat.

Dazu ist anzumerken, dass die Zurverfügungstellung einer Wohnmöglichkeit noch keinen Wohnsitz zu begründen vermag und die Behörde nicht dargetan hat, dass im Jahr 2017 eine weitere, einen Wohnsitz i.S.d. § 26 BAO begründende Wohnung vorlag.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 4. September 2014, 2011/15/0133 aus:

„Ein Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO erfordert, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "innehat", sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann. Dieses "Innehaben" muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2005/15/0127, mwN). Um einen Wohnsitz zu begründen, bedarf es nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 1996, 95/13/0150, mwN).

Wird eine Wohnung durch ihren Eigentümer vermietet und hat der Eigentümer nicht die Möglichkeit zur jederzeitigen Benutzung der Wohnung, dann liegt für ihn hinsichtlich dieser Wohnung kein Wohnsitz vor (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1990, 89/13/0015). Die belangte Behörde rügt zwar, dass Urkunden über Mietverträge erst verspätet vorgelegt worden

seien, die Wirksamkeit dieser Mietverträge im Jahr 2009 wird von der belangten Behörde aber nicht in Frage gestellt. Eine jederzeitige Benutzung der vermieteten Wohnungen scheidet damit aus, sodass diese beiden Eigentumswohnungen nicht geeignet sind, einen Wohnsitz der Beschwerdeführerin zu begründen.'

Die Bf. verfügte für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2017 in Österreich weder über einen Wohnsitz noch hatte sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.

Das BFG geht unter Zugrundelegung der Ansässigkeitsbestätigung, wonach sie von 1. Juli 2016 bis 31. Oktober 2017 in der Schweiz ansässig war sowie dem berechtigten Inlandslohnzettel ihres Arbeitgebers (L1), für den Zeitraum 1. November 2011 bis 31. Dezember 2011 davon aus, dass die Bf. mit Beendigung der Entsendung nach Österreich erneut einen Wohnsitz im Inland begründet und ab diesem Zeitraum ausschließlich im Inland für ihren Arbeitgeber nichtselbständig tätig war.

Die Bf. unterlag daher für die Dauer der Entsendung der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 und wechselte mit ihrer Rückkehr wiederum in die unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG 1988).

Eine Doppelbesteuerung im Bereich der Einkommensteuer kann u.a. auf Grund einer Kollision von unbeschränkter Steuerpflicht im Wohnsitzstaat und beschränkter Steuerpflicht im Quellenstaat entstehen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn Einkommensteuerkommentar § 1 Rz. 45).

Die Bf., die ab November 2017 im Inland unbeschränkt und davor beschränkt steuerpflichtig war, erzielte aus ihrer Tätigkeit in der Schweiz keine in Österreich als Quellenstaat zu erfassenden nichtselbstständigen Einkünfte (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1998), weshalb auch keine Kollision und damit kein Anwendungsbereich des DBA Schweiz vorlag.

Die Beantwortung der Frage, ob die Bf. ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland (vgl. Art. 4 Z 1 lit a DBA Schweiz) während der Dauer der Entsendung beibehalten hat, war daher steuerlich unmaßgeblich.

Beim Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht und umgekehrt entstehen zwei getrennte Steuerabschnitte, die getrennt zu veranlagten sind (vgl. EStG: Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn § 1 Rz. 8 m.w.N.).

Im Ergebnis war die Bf. damit im Jahr 2017 gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 mit ihren inländischen Einkünften ohne Berücksichtigung der in der Schweiz erzielten Einkünfte und ohne Anwendung eines Progressionsvorbehaltes zu erfassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

Einkommensteuer	2017
	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	12.967,61
Pauschbetrag Werbungskosten	<u>-132,00</u>
Gesamtbetrag d. Einkünfte	<u>12.835,61</u>
Pauschbetrag Sonderausgaben	<u>-60,00</u>
Einkommen	<u>12.775,61</u>
Die Einkommensteuer beträgt	
0% für die ersten 11.000,-	0,00
25% für die weiteren 1.775,61	<u>443,90</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	<u>443,90</u>
Verkehrsabsetzbetrag	<u>-400,00</u>
Steuer nach Abzug d. Absetzbeträge	<u>43,90</u>
Steuer sonst. Bezüge	<u>166,22</u>
Einkommensteuer	<u>210,12</u>
anrechenbare Lohnsteuer	-4.645,46
Rundung	<u>0,34</u>
festgesetzte Einkommensteuer	<u>-4.435,00</u>

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da keiner der im vorangehenden Satz angeführten Umstände auf das gegenständliche Verfahren zutrifft, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 2. Oktober 2024



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richterin und Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des F M in S, vertreten durch die Toifl Steuerberatung GmbH in 5020 Salzburg, Peter-Singer-Gasse 5, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. März 2023, Zl. RV/6100351/2015, betreffend Haftung für Abzugssteuer 2005 bis 2016 und Festsetzung von Verspätungszuschlägen, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Der Revisionswerber bietet im Rahmen seines Unternehmens Seminare betreffend Management, Verkaufs- und Führungsstrategien an. Er beschäftigte MN als Vortragenden bei diversen Seminaren in Österreich. Für die Leistungen des MN wurden Rechnungen gelegt, die vom Revisionswerber als Fremdleistungsaufwand geltend gemacht wurden.
- 2 Im Zuge mehrerer Außenprüfungen ging das Finanzamt davon aus, dass diese Leistungen der Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 unterlägen und die DBA-Entlastungsverordnung nicht anwendbar sei und erließ entsprechende Haftungsbescheide.
- 3 Die dagegen erhobenen Beschwerden wurden nach abweisender Beschwerdeentscheidung und Vorlageantrag vom Bundesfinanzgericht als unbegründet abgewiesen. Das Gericht stellte fest, dass MN in der Schweiz wohnhaft sei und in Österreich weder über eine Wohnung verfüge, noch sich länger als sechs Monate pro Jahr in Österreich aufhalte. Er habe im Inland auch keine betriebliche Einrichtung. Die Leistungsbeschreibungen der Rechnungen betrafen die Abhaltung von Seminaren in österreichischen Seminarhotels hinsichtlich Verkauf, Beratungspraxis, Führung, Motivation und Managementtraining. Es läge keine Ansässigkeitsbescheinigung von MN vor. Eine solche sei vom Revisionswerber trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden. Es sei auch kein gleichwertiger Nachweis vorgelegt worden, aus dem





hervorgehe, dass der Schweizer Abgabenbehörde die von MN in Österreich erzielten Einkünfte bekannt seien.

- 4 Bei den gegenständlichen Leistungen handle es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1988, weil im Rahmen der Seminare Fertigkeiten und Kenntnisse in den genannten Fachgebieten didaktisch aufbereitet und in systemgerechter Weise mit einem bestimmten Lehrziel vermittelt worden seien. Es handle sich um eine Vortragstätigkeit im Sinne des § 99 EStG 1988. Die Einkünfte fielen daher grundsätzlich unter die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte nach § 98 EStG 1988, für die ein Steuerabzug gemäß § 99 EStG 1988 vorgesehen sei. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz dürften derartige Einkünfte ausschließlich in dem Staat besteuert werden, in dem die Person, die die Einkünfte beziehe, ansässig sei, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfüge. Nach der DBA-Entlastungsverordnung könnten solche Einkünfte auch an der Quelle entlastet werden. Nach § 2 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung könne die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU 1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU 2 (für juristische Personen) glaubhaft gemacht werden. Die Entlastung an der Quelle sei nach § 2 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung nur dann zulässig, wenn nachweislich sämtliche Formalanforderungen rechtzeitig erfüllt seien. Der Empfänger der Einkünfte müsse demnach eine Ansässigkeitsbescheinigung beibringen. Mit der Ansässigkeitsbescheinigung werde dokumentiert, dass die ausländische Steuerverwaltung über den Einkünftezufluss an den deklarierten Einkünfteempfänger Kenntnis erlange. Der Revisionswerber habe im gesamten Verfahren keine Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt. Er sei daher seiner Dokumentationspflicht nach der DBA-Entlastungsverordnung nicht nachgekommen. Auch eine gleichwertige Beweisurkunde sei vom Revisionswerber nicht vorgelegt worden. Die Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens seien nicht erfüllt.



- 5 Gegen diese Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, es sei der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu entnehmen, ob für Erfüllung der DBA-Entlastungsverordnung auch eine andere Möglichkeit zum Nachweis der Abkommensberechtigung von MN als durch ein von der Schweizer Steuerbehörde bestätigtes Formular ZS-QU 1 bestehe. Es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, welche Anforderungen an eine solche andere Bescheinigung zu stellen seien. Zumindest dann, wenn die Abkommensberechtigung in der Schweiz auch anders als durch ein von der Schweizer Steuerverwaltung ausgestelltes Formular ZS-QU 1 geführt werden könne, weiche die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, dass nach § 166 BAO als Beweismittel alles in Betracht komme, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei. Dazu müssen aber alle vom Revisionswerber vorgelegten Beweismittel entsprechend gewürdigt werden. Es sei nicht gewürdigt worden, dass vor 2005 auch ein anderer Nachweis als das Formular ZS-QU 1 anerkannt worden sei.
- 6 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.
- 7 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.
- 8 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.

- 9 Gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben, und zwar bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.
- 10 Dass MN Einkünfte bezog, die unter § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallen, wird von der Revision nicht bestritten. Im Verfahren alleine strittig ist, ob die DBA-Entlastungsverordnung im Revisionsfall zur Anwendung kommen musste.
- 11 Ist nach innerstaatlichem Recht eine Abfuhrpflicht gegeben, kann eine Abfuhr der Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 nur dann unterbleiben, wenn alle Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt sind.
- 12 §§ 1 und 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung), BGBl. III Nr. 92/2005, lauten:
- „§ 1. Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen.
- § 2. (1) Die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers kann dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung der Vordrucke



ZS-QU 1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU 2 (für juristische Personen) glaubhaft gemacht werden.

(2) Sofern die vom Schuldner der Einkünfte an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten Vergütungen 10 000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen und in Österreich kein Wohnsitz des Einkünfteempfängers besteht, kann die Abkommensberechtigung dem Grunde nach als glaubhaft gemacht angesehen werden, wenn anstelle einer Ansässigkeitsbescheinigung eine schriftliche Erklärung des Einkünfteempfängers vorliegt, die folgende Angaben enthält:

1. bei natürlichen Personen den Familien- und Vornamen und bei juristischen Personen die genaue Bezeichnung (z. B. den Firmennamen),
2. bei natürlichen Personen die Erklärung, dass sich in Österreich kein weiterer Wohnsitz (keine Wohnstätte) befindet,
3. bei natürlichen Personen die Anschriften aller in verschiedenen ausländischen Staaten unterhaltenen Wohnungen sowie die Bezeichnung jener Wohnung, an der sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet,
4. bei juristischen Personen die Angabe des Gründungsstaates und die Anschrift des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung,
5. die Erklärung, dass keine Verpflichtung zur Weitergabe der Einkünfte an andere Personen besteht,
6. die Erklärung, dass die Einkünfte nicht einer vom Einkünfteempfänger unterhaltenen inländischen Betriebstätte zufließen,
7. Art und Höhe der bezogenen Vergütung.“

13 Aus § 2 Abs. 1 der Verordnung ergibt sich, dass die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung bestimmter Vordrucke glaubhaft gemacht werden kann. Dass diese Ansässigkeitsbescheinigung ausschließlich unter Verwendung der genannten Vordrucke erfolgen kann, ergibt sich aus der Bestimmung nicht. Aus § 2 Abs. 2 der VO, der für Vergütungen unter 10.000 € unter bestimmten Voraussetzungen vorsieht, dass anstelle einer Ansässigkeitsbescheinigung eine Erklärung mit einem bestimmten Inhalt vorgelegt werden kann, ergibt sich aber, dass für die Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung bei Vergütungen über 10.000 € grundsätzlich eine Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt werden muss (vgl. auch VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090).



- 14 Im angefochtenen Erkenntnis wird die Feststellung getroffen, dass eine Ansässigkeitsbescheinigung, die nach der DBA-Entlastungsverordnung zu den Voraussetzungen für die Entlastung an der Quelle zählt, nicht vorgelegt worden ist und daher die Voraussetzungen der Verordnung für die Entlastung nicht erfüllt sind.
- 15 Ob die Ansässigkeit des ausländischen Einkünfteempfängers, wie von der Revision behauptet, auch durch andere gleichwertige Unterlagen als durch eine Ansässigkeitsbescheinigung nachgewiesen werden kann, kann im Revisionsfall schon deshalb dahinstehen, weil das Bundesfinanzgericht die Feststellung getroffen hat, dass auch andere gleichwertige Beweismittel nicht vorgelegt wurden und es die Revision in ihrer Zulässigkeitsbegründung verabsäumt darzulegen, welche konkreten Unterlagen mit welchem Inhalt vorgelegt wurden und wieso diese als gleichwertiges Beweismittel anerkannt hätten werden können.
- 16 Wenn darauf verwiesen wird, dass vor dem Jahr 2005 auch andere Nachweise anerkannt wurden, ist dies schon deshalb irrelevant, weil ab 1. Juli 2005 die DBA-Entlastungsverordnung gilt und eine Entlastung an der Quelle nur unter den dort angeführten Voraussetzungen erfolgen darf (vgl. VwGH 26.2.2013, 2009/15/0175, mwN).
- 17 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 9. Oktober 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richterinnen und Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Salzburg-Land in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. August 2022, Zl. RV/6100424/2021, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 (mitbeteiligte Partei: Dr. G S in M, vertreten durch Mag. Ursula Strobl, Steuerberaterin in 5020 Salzburg, Berchtesgadenerstraße 3), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Mitbeteiligte, der bis Jänner 2019 in Deutschland ansässig war und Anfang Februar 2019 seinen Wohnsitz von Deutschland nach Österreich verlegt hatte, war bei einem international tätigen Konzern als Dienstnehmer beschäftigt. Im Jahr 2019 bestanden parallel Dienstverhältnisse zu zwei deutschen Unternehmen des Konzerns, die von beiden Arbeitgebern im Juni 2019 aufgekündigt wurden.
- 2 Die Aufkündigungen wurden vom Mitbeteiligten gerichtlich bekämpft, wobei das Klagebegehren auf Fortsetzung der Arbeitsverhältnisse gerichtet war. Das vor einem Arbeitsgericht in Deutschland abgeführte Verfahren wurde am 8. August 2019 durch einen gerichtlichen Vergleich beendet, der auszugsweise wie folgt lautet:

„Vergleich:

1. Das Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und der Beklagten zu 1 endet aufgrund ordentlicher fristgemäßer arbeitgeberseitiger Kündigung vom 11. Juni 2019 am 31. Januar 2020 aus betriebsbedingten Gründen. Das Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und der Beklagten zu 2 endet



aufgrund ordentlicher fristgemäßer arbeitgeberseitiger Kündigung vom 26. September 2019 am 30. April 2020 aus betriebsbedingten Gründen. [...]

2. Die Beklagte zu 1 verpflichtet sich, das mit dem Kläger bestehende Arbeitsverhältnis auf Grundlage einer jeweiligen Bruttomonatsvergütung in Höhe von 13.874,25 EUR [...] bis zum 31. Januar 2020 abzurechnen und die Nettobeträge an den Kläger auszuzahlen. Mit Ablauf des 31. März 2020 verpflichtet sich die Beklagte zu 1 an den Kläger zur Abgeltung seiner variablen Vergütung für 2019/2020 einen Betrag in Höhe von 52.028,25 EUR [...] brutto zu zahlen.
3. Die Beklagte zu 2 verpflichtet sich, das Arbeitsverhältnis mit dem Kläger auf Grundlage einer jeweiligen Bruttomonatsvergütung in Höhe von 13.874,25 EUR [...] für den Zeitraum 1. Februar 2020 bis 30. April 2020 abzurechnen und die Nettobeträge an den Kläger auszuzahlen. [...]
4. Die Beklagten verpflichten sich, gesamtschuldnerisch, an den Kläger eine Abfindung für den Verlust der Arbeitsplätze in entsprechender Anwendung der §§ 9, 10 KSchG in Höhe von 500.000,00 EUR [...] brutto zu zahlen, [...]
5. Der Kläger ist berechtigt, die Arbeitsverhältnisse mit den Beklagten einheitlich mit einer Aufkündigungsfrist von einem Monat durch schriftliche Anzeige an die Beklagten vorzeitig zu beenden. Im Falle der demgemäßen vorzeitigen Beendigung der Arbeitsverhältnisse durch den Kläger erhöht sich die nach diesem Vergleich geschuldete Abfindung um die Beträge, die als Vergütung nach Ziffern 2. und 3. dieses Vergleichs zwischen dem tatsächlichen Beendigungsdatum und dem 31. Januar 2020 in Bezug auf die Beklagte zu 1 sowie dem 30. April 2020 in Bezug auf die Beklagte zu 2 geschuldet gewesen wären. [...]
9. Mit diesem Vergleich sind alle gegenseitigen Ansprüche der Parteien aus den Arbeitsverhältnissen und ihrer Beendigung, gleich ob bekannt oder unbekannt, gleich aus welchem Rechtsgrund, abgegolten und erledigt.“

- 3 Der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 legte der Mitbeteiligte u.a. eine Lohnbescheinigung bei, laut welcher er von den deutschen Arbeitgebern im Zeitraum bis November 2019 laufende Monatslöhne in Höhe von insgesamt 138.742,60 €, eine Kündigungsentschädigung in Höhe von 69.371,25 €, eine Abfindung nach den Bestimmungen des deutschen Kündigungsschutzgesetzes in Höhe von 500.000 € und Mitarbeiterboni in Höhe von 3.812,02 € erhalten habe. In einer weiteren Beilage zur Erklärung legte der Mitbeteiligte u.a. dar, er habe die Dienstverhältnisse in Deutschland mit 30. November 2019 gekündigt und sei seit 1. Dezember 2019 für ein österreichisches Unternehmen tätig. Der



in der deutschen Lohnbescheinigung ausgewiesene Abfindungsbetrag in Höhe von 500.000 € resultiere teilweise aus einer gesetzlichen Verpflichtung und gehe teilweise über diese hinaus. Der Mitbeteiligte sei 22 Jahre für deutsche Unternehmen tätig gewesen und habe bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit diesen Unternehmen das 50. Lebensjahr vollendet, weshalb ihm gemäß § 10 des deutschen Kündigungsschutzgesetzes (im Folgenden: dKSchG) eine Abfindung in Höhe von 208.113,75 € (15 X 13.874,25) zustehe. Für diesen Teil der Abfindung werde in Analogie zum Abfertigungsanspruch nach dem österreichischen Angestelltengesetz eine Versteuerung mit dem festen Steuersatz von 6 % beantragt (§ 67 Abs. 3 EStG 1988). Für die verbleibende Abfindung in Höhe von 291.886,25 € (500.000 - 208.113,75) werde beantragt, ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG in Höhe von 5.220 €, somit 9.396 € (5.220 X 9 : 5) steuerfrei zu belassen. Ein steuerfreier Betrag in Höhe von 9.396 € stehe dem Mitbeteiligten auch für die Kündigungsentschädigung in Höhe von 69.371,25 € zu.

- 4 Vom Mitbeteiligten wurden zudem Werbungskosten in Höhe von 19.666,65 € geltend gemacht.
- 5 Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019, in dem es die Abfindung in Höhe von 208.113,75 € nicht erfasste.
- 6 Der Mitbeteiligte erhob Beschwerde und beantragte - unter Verweis auf die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung samt Beilagen - die antragsgemäße Besteuerung der Abfindung und die Berücksichtigung der Werbungskosten.
- 7 Mit Beschwerdevorentscheidung änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2019 dahingehend ab, dass es die im Erstbescheid ausgewiesenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um den Abfindungsbetrag von 208.113,75 € erhöhte.
- 8 Der Mitbeteiligte beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG).
- 9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Beschwerde hinsichtlich der begünstigten



Besteuerung der Abfindung und der Kündigungsentschädigung zur Gänze und in Bezug auf die geltend gemachten Werbungskosten teilweise statt. Es stellte fest, dass der 1967 geborene und bis Jänner 2019 in Deutschland ansässige Mitbeteiligte seit Mai 1997 in einem internationalen Konzern tätig gewesen sei. Anfang Februar 2019 habe er seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt und im Juni 2019 seien die Dienstverhältnisse zu zwei deutschen Unternehmen des Konzerns aufgekündigt worden. Eine dagegen erhobene Klage sei durch einen gerichtlichen Vergleich vom 8. Oktober 2019 beendet worden, mit welchem dem Mitbeteiligten eine Abfindung gemäß §§ 9 bzw. 10 dKSchG in Höhe von 500.000 € und eine Kündigungsentschädigung in Höhe von 69.371,25 € zugesprochen worden sei. Die zitierten Bestimmungen des dKSchG lauteten:

„§ 9 Auflösung des Arbeitsverhältnisses durch Urteil des Gerichts, Abfindung des Arbeitnehmers:

(1) Stellt das Gericht fest, dass das Arbeitsverhältnis durch die Kündigung nicht aufgelöst ist, ist jedoch dem Arbeitnehmer die Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses nicht zuzumuten, so hat das Gericht auf Antrag des Arbeitnehmers das Arbeitsverhältnis aufzulösen und den Arbeitgeber zur Zahlung einer angemessenen Abfindung zu verurteilen. Die gleiche Entscheidung hat das Gericht auf Antrag des Arbeitgebers zu treffen, wenn Gründe vorliegen, die eine den Betriebszwecken dienliche weitere Zusammenarbeit zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht erwarten lassen. Arbeitnehmer und Arbeitgeber können den Antrag auf Auflösung des Arbeitsverhältnisses bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung in der Berufungsinstanz stellen.

(2) Das Gericht hat für die Auflösung des Arbeitsverhältnisses den Zeitpunkt festzusetzen, an dem es bei sozial gerechtfertigter Kündigung geendet hätte.

§ 10 Höhe der Abfindung

(1) Als Abfindung ist ein Betrag bis zu zwölf Monatsverdiensten festzusetzen.

(2) Hat der Arbeitnehmer das fünfzigste Lebensjahr vollendet und hat das Arbeitsverhältnis mindestens fünfzehn Jahre bestanden, so ist ein Betrag bis zu fünfzehn Monatsverdiensten, hat der Arbeitnehmer das fünfundfünfzigste Lebensjahr vollendet und hat das Arbeitsverhältnis mindestens zwanzig Jahre bestanden, so ist ein Betrag bis zu achtzehn Monatsverdiensten festzusetzen. Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer in dem Zeitpunkt, den das Gericht nach § 9 Abs. 2 für die Auflösung des Arbeitsverhältnisses festsetzt, das in der Vorschrift des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch über die Regelaltersrente bezeichnete Lebensalter erreicht hat.



(3) Als Monatsverdienst gilt, was dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit in dem Monat, in dem das Arbeitsverhältnis endet (§ 9 Abs. 2), an Geld und Sachbezügen zusteht.“

10 Das BFG stellte weiters fest, dass die Höchstbeitragsgrundlage zum ASVG im Jahr 2019 5.220 € betragen habe und dem Mitbeteiligten 2019 Werbungskosten erwachsen seien.

11 Nach Wiedergabe bezughabender Gesetzesstellen führte das BFG aus, auch im Ausland tätige Arbeitnehmer hätten Anspruch auf die Begünstigungen des § 67 EStG 1988, wenn Österreich das Besteuerungsrecht zustehe. Dies gelte auch für Sonderzahlungen eines in Österreich ansässigen Arbeitnehmers einer ausländischen Gesellschaft, unabhängig von der Bezeichnung nach ausländischem Recht (Hinweis auf *Kirchmayer/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 67 Tz 5, mwN).

12 Aus dem vom Mitbeteiligten vorgelegten Vergleich sei ersichtlich, dass die dort angesprochenen „Abfindungszahlungen“ die Voraussetzungen für eine begünstigte Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 8 lit. a EStG 1988 erfüllen. Dies ergebe sich bereits aus dem Verweis auf die Bestimmungen der §§ 9 und 10 dKSchG, die u.a. festlegten, dass das Gericht nach der Feststellung, das Arbeitsverhältnis sei durch die Kündigung nicht aufgelöst, sowohl auf Antrag des Arbeitnehmers als auch auf Antrag des Arbeitgebers das Arbeitsverhältnis aufzulösen und den Arbeitgeber zur Zahlung einer angemessenen Abfindung zu verurteilen habe, wenn dem Arbeitnehmer die Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses nicht zuzumuten sei bzw. Gründe vorlägen, die eine den Betriebszwecken dienliche weitere Zusammenarbeit zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht erwarten ließen. Da der Arbeitgeber die Beendigung des Arbeitsverhältnisses offenkundig angestrebt habe, sei mit dem Vergleich nur der Weg zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses und der damit einhergehenden Bemessung einer „Abfertigung“ durch das Gericht verkürzt worden.

13 Aus Sicht des BFG sei auch nicht schädlich, dass die „Abfertigung“ nach den deutschen Bestimmungen 15 Monatsgehälter umfasst habe. In § 67 Abs. 3 EStG 1988 sei nicht von einem bestimmten Höchstbetrag an



begünstigten Monatsgehältern die Rede, sondern von begünstigten Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimme. Dies sei im Revisionsfall für fünfzehn Monatsbezüge gegeben.

- 14 Gleiches gelte für die im Vergleichsweg vereinbarte freiwillige „Abfertigung“ und für die Kündigungsentschädigung, die aus Sicht des BFG nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 8 lit. a und lit. b EStG 1988 zu erfassen seien.
- 15 Diese gesetzlich zustehenden und freiwilligen Zahlungen des Arbeitgebers seien bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch dann nach den Bestimmungen des § 67 EStG 1988 zu besteuern, wenn der in Österreich ansässige Arbeitnehmer für einen deutschen Arbeitgeber tätig sei.
- 16 Die Rechtsfrage sei damit dem Grunde nach entschieden und hinsichtlich der Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Steuern sei den Berechnungen des Mitbeteiligten zu folgen, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben sei.
- 17 Dem Mitbeteiligten stünden auch Werbungskosten zu. Der von ihm geltend gemachte Betrag in Höhe von 19.666,65 € sei lediglich um die Aufwendungen für eine Rechtschutzversicherung des Mitbeteiligten und seiner Ehefrau, die keinen Konnex zur beruflichen Tätigkeit des Mitbeteiligten aufweise, und um Privatanteile zu kürzen, wodurch sich ein zu berücksichtigender Betrag von 18.814,01 € ergebe.
- 18 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Amtsrevision macht zu ihrer Zulässigkeit u.a. geltend, das BFG habe die aufgrund der §§ 9 und 10 dKSchG ausbezahlte Abfindung in Höhe von fünfzehn Monatsgehältern zu Unrecht einer gesetzlichen Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 gleichgestellt. Es sei nicht auf die Festlegung der (maximalen) Höhe der Abfertigung in der hier einschlägigen gesetzlichen Grundlage des § 23 Angestelltengesetz (AngG), den Status der deutschen Abfindung als gerichtliche Vergleichssumme und das Erfordernis einer Klage auf Wiedereinstellung zur Erlangung dieser Abfindung eingegangen. Zur Entsprechung der Bestimmungen des § 67 Abs. 3 EStG 1988 mit jenen der



§§ 9 und 10 dKSchG liege auch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor.

19 Das BFG habe zudem gegen die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verstoßen, indem es die während der Kündigungsfrist gewährten laufenden Bezüge als Kündigungsentschädigung beurteilt habe, zumal es sich hierbei um keine Entschädigung wegen einer fristwidrigen Kündigung handeln könne.

20 Auch Feststellungen dazu, ob die vom Mitbeteiligten geltend gemachten privaten Krankenversicherungsbeiträge den betraglichen Beschränkungen des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 entsprächen, habe das BFG nicht getroffen.

21 Der Mitbeteiligte hat über Aufforderung hierzu eine Revisionsbeantwortung erstattet.

22 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

23 Die Revision ist zulässig und begründet.

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

25 Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

26 Der Mitbeteiligte war im Streitjahr seit Februar auf Grund seines inländischen Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden die Einnahmen und Werbungskosten grundsätzlich nach dem Zufluss- und Abflussprinzip erfasst, sodass in Bezug auf die in Rede stehenden Einkünfte in Österreich die Erfüllung des Abgabentatbestandes des § 25 EStG 1988 gegeben ist (vgl. VwGH 23.2.2017, Ro 2014/15/0050).

27 Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein



Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0035).

- 28 Nach Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: DBA-Deutschland), BGBl. III Nr. 182/2002, dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
- 29 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 23. Februar 2017, Ro 2014/15/0050, zu Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland ausgesprochen, dass die Zuordnung des Besteuerungsrechts hinsichtlich konkreter Zahlungen nach kausalen Gesichtspunkten erfolgt. Die Zahlungen müssen ihren Grund in der im Quellenstaat ausgeübten Tätigkeit haben. Es ist jedoch nicht maßgebend, zu welchem Zeitpunkt oder in welcher Form oder unter welcher Bezeichnung einzelne Zahlungen für eine im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit erfolgen.
- 30 Gebührt einem Arbeitnehmer als Folge einer vom Arbeitgeber ausgesprochenen Kündigung im Hinblick auf die langjährige Dauer des Dienstverhältnisses eine Abfindung, so hat diese Vergütung nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes ihren Grund in der vor der Beendigung des Dienstverhältnisses ausgeübten Tätigkeit. Damit besteht ein besonderer Veranlassungszusammenhang zur bisher ausgeübten Tätigkeit. Abfindungszahlungen stellen „quasi den letzten Akt des Dienstverhältnisses“ dar (vgl. *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA Rz. 56e, und nochmals VwGH 23.2.2017, Ro 2014/15/0050; 26.2.2015, 2012/15/0128).
- 31 Aufgrund des aufgezeigten Veranlassungszusammenhangs zur seinerzeit in Deutschland ausgeübten Tätigkeit besteht nach Art. 15 Abs. 1



zweiter Satz DBA-Deutschland für die gegenständliche Abfindungszahlung (zunächst) ein Besteuerungsrecht Deutschlands.

32 Allerdings normiert Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland, dass für Zwecke dieses Artikels die Arbeit nur dann als im anderen Vertragsstaat ausgeübt gilt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind („Rückfallklausel“).

33 Das BFG geht im angefochtenen Erkenntnis von einem Besteuerungsrecht Österreichs an den gegenständlichen Abfindungszahlungen aus. Feststellungen dahingehend, dass die Abfindungszahlungen in Deutschland erklärt und von der deutschen Abgabenbehörde dennoch nicht besteuert worden sind (siehe dazu VwGH 23.2.2017, Ro 2014/15/0050, Rz 35), traf das BFG nicht. Es kann daher nicht abschließend beurteilt werden, ob gegenständlich überhaupt ein Anwendungsfall des Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland vorliegt oder nicht.

34 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich schon aufgrund der fehlenden Feststellungen zum Besteuerungsrecht Österreichs als mit prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet.

35 Indem das BFG den Standpunkt vertritt, dem Revisionswerber stehe für die Abfindung nach den §§ 9 und 10 dKSchG die begünstigte Besteuerung von fünfzehn Monatsgehältern zu, hat es - worauf im Zulässigkeitsvorbringen der Revision zutreffend hingewiesen wird - das angefochtene Erkenntnis ebenfalls mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet. Unabhängig davon, ob die hier in Rede stehende Abfindung mit einer Abfertigung nach dem AngG vergleichbar wäre, stünde dem Revisionswerber nach 22 Dienstjahren nur das Neunfache des monatlichen Entgelts zu (§ 23 AngG).

36 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit als inhaltlich rechtswidrig, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

W i e n , am 23. Oktober 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Dr. Manfred Kurt Mayrbäurl, Gauermannweg 9, 4060 Leonding, über die Beschwerde vom 23. Februar 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. Jänner 2023 betreffend Einkommensteuer 2019 Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der **Einkommensteuererklärung für 2019** beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung folgender Aufwendungen als Werbungskosten (als Oberarzt Unfallchirurgie):

Arbeitsmittel	1.996,12
Fachliteratur	405,62
Beruflich veranlasste Reisekosten	6.582,07
Kosten für Familienheimfahrten	1.401,12
Sonstige Werbungskosten	1.508,51

Für seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurde ein Gewinn von 21.059,36 € erklärt (Betriebsanschrift in A).

Einnahmen: 23.442,85 €

Ausgaben: 2.383,49 €

Gewinnfreibetrag: 2.737,72 €

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 2. November 2022** wurde der Beschwerdeführer seitens der belangten Behörde ersucht, folgende Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen:

- Reisekosten Kitzbühel
- Hospitationen in Maribor, Rijeka und Bayreuth
- Reiskosten
- Bewirtung
- Fachliteratur
- ärztliche Arbeitskleidung

Mit **Eingabe vom 7. Dezember 2022** wurden folgende Daten nachgereicht:

Die Reisekosten Kitzbühel würden Vorbesprechung und Teilnahme an der Notfallmedizinischen Betreuung des FIS Skiweltcup zur Vorbereitung auf die eigene notfallmedizinische Betreuung des Skiweltcups in B betreffen.

Für die Hospitationen in Maribor, Rijeka und Bayreuth seien die Belege in den Reiskosten zu Nr. 10, 16 und 22 enthalten.

Hospitationen seien Besuche anderer Krankenanstalten/Fachabteilungen aus folgenden möglichen Gründen:

- < Erlernen/Vertiefen einer speziellen Behandlungsmethode, für die das betroffene Krankenhaus/die Abteilung eine hohe Expertise aufweise.
- < Lehren einer speziellen Behandlungsmethode für die man selbst eine hohe Expertise besitze.
- < Vertiefen der Kooperation zwischen den Fachabteilungen/den Spezialisten der Abteilungen, damit auf diese Kooperationen im Falle komplexer Behandlungsverläufe im Sinne des fachlichen Austausches zurückgegriffen werden könne.
- < Allgemeiner Erfahrungsgewinn/-austausch über die Funktionsweise anderer Krankenhaus/-Abteilungsstrukturen

Herr C, Universitätsklinik Bayreuth, sei ein ausgewiesener Spezialist für Beckenchirurgie mit dem eine langjährige Zusammenarbeit auf diesem Gebiet bestehe. Herr C sei auch Mitglied eines Kreises von befreundeten Beckenspezialisten, in dem wir immer wieder die Behandlung von akut schwersten Beckenverletzten besprechen und alternative Meinungen einholen. Herr D sei Leiter der Unfallchir. Klinik der Universitätsklinik Rijeka gewesen, mit dem eine langjährige Zusammenarbeit im Rahmen von internationalen Kurssystemen für Traumatologie (AO-Trauma) bestehe. An unsere Abteilung würden mehrmals im Jahr Patienten zutransferiert/repatriiert, die nach - zum Teil schwersten - Unfällen an der Klinik in Rijeka primär behandelt worden seien.

Herr E sei Leiter der Unfallchirurg. Universitätsklinik in Maribor, mit dem eine langjährige Zusammenarbeit im Rahmen von internationalen Kurssystemen für Traumatologie (AO-Trauma) bestehe. Zudem sei dem Beschwerdeführer die Abteilung schon seit seiner Studienzeit (also noch vor der Öffnung des Eisernen Vorhanges!) als Zentrum für Schwerbrandverletzte bekannt. Da die größte solche Einheit in Österreich im UKH Linz vor einigen Jahren geschlossen worden sei, sei die Abteilung zum diesbezüglichen Erfahrungsaustausch besucht worden.

Es ist internationaler Usus, dass der Hospitant die Mitarbeiter der besuchten Abteilung als Dank für die Ermöglichung des Besuches zur Wissens- und Erfahrungserweiterung, bzw. für die ihm entgegengebrachte Wertschätzung, zum gemeinsamen Essen einlade. Je nach terminlicher Situation könne das auch getrennt, und daher mehrmals erfolgen.

Gerne würden auch die Belege persönlich zur Einsichtnahme übergeben und weitere Fragen hierzu beantwortet werden können.

< Beilage 1:

Jahresabschluss 2019 samt Erklärungen

< Beilage 2:

Auflistung und Belege betreffend die angeführten Aufwendungen

< Beilage 3:

Auflistung Reiseaufwendungen samt Rechnungen

Mit **Einkommensteuerbescheid 2019** vom 26. Jänner 2023 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde hierzu folgendes ausgeführt:

Die aufzuteilenden Ausgaben/Werbungskosten seien wie unten aufgelistet korrigiert worden:

	beantragt	anerkannt
Reisekosten Ausland	574,85	574,85
Reisekosten Inland	963,60	796,40
Nächtigungskosten Hotel/Pauschale	1.963,74	1.188,29
Fahrtkosten km-Geld	3.702,30	3.494,82
Kosten Flug, Taxi, Parken	850,31	710,21
Werbewerbung 50% von 1.877,02	938,51	0,00
Med. Fachliteratur	496,38	386,38
Ärztehaftpflicht	727,24	727,24
Mitgliedsbeiträge	175,00	175,00

AfA für Notfallrucksack	135,00	135,00
Arbeitsmittel (Vitamine, Alkohole, ...)	628,00	0,00
Handykosten	179,90	179,90
PC-Kosten beantragt 80%	713,34	178,33
	12.833,86	8.558,97

Gemäß § 16 EStG 1988 seien die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 würden Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden dürfen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 würden auch Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden dürfen, worunter auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen. Nur wenn der Steuerpflichtige nachweise, dass die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiege, würden sie zur Hälfte abgezogen werden dürfen.

Die zur Hälfte geltend gemachten Bewirtungsausgaben iHv 938,51 seien nicht anerkannt worden. Der Werbezweck sei hier nicht vorhanden, da die Ausgaben lediglich der Kontaktpflege dienen und damit unter das Abzugsverbot fallen würden. Dies würde auch dann gelten, wenn die betriebliche oder berufliche Veranlassung einer Besprechung gegeben sei, sei die Übernahme der Bewirtungskosten hieraus nicht zwingend. Mag es praktikabel sein und gängigen Konventionen entsprechen oder internationaler Usus sein, würde dies jedoch nicht die damit unternommene Minderung des Steueraufkommens zu Lasten der Allgemeinheit rechtfertigen. Diese Vorgangsweise würde sämtliche beantragten Bewirtungsausgaben betreffen.

< Reisekosten Ausland: zur Gänze anerkannt

< Reisekosten Inland: Kürzung 70 Std Kitzbühel, da kein Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit im LKH F oder anderen Einkünften bestehen würde und 8 Std Symposium in G, da innerhalb von 25 km.

< Nächtigungskosten/Pauschale: Streichung Hotel Kitzbühel 775,00, da kein Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit im LKH F oder anderen Einkünften gegeben sei.

< Fahrtkosten KM-Geld: Streichung 462 km nach Kitzbühel, siehe Begründung oben

< Kosten f. Flug, Taxi u Parken: Aufwendungen für Parken und Maut seien in den KM-Geldern abgegolten.

< Werbewerbung: siehe oben

< Med. Fachliteratur: Die Fachliteratur sei anerkannt worden, die Schuhe um 110,00 nicht (falsche Spalte).

< Ärzthaftpflicht, Berufsverbände, AfA für Notfallrucksack: zur Gänze anerkannt

< Arbeitsmittel: Belege für Vitamine und Alkohole seien nicht vorgelegt worden, würden somit nicht beurteilt werden können.

< Büromaterial: zur Gänze anerkannt

< Arbeitskleidung: Bei den vorgelegten Rechnungen würde es sich u.a. um Kletterausrüstung, Casualbekleidung, Sportbekleidung, Sportschuhe, Shirts, Shorts usw. handeln, aber nicht um berufstypische Arbeitskleidung!!!

< Handykosten u Zubehör 20%: zur Gänze anerkannt

< PC-Kosten usw. 80%: Anerkennung zu 20% wie Telefonkosten siehe oben. Da ein Krankenhausarzt seine berufliche Tätigkeit überwiegend im Krankenhaus ausübe, dort sämtliche dazu benötigten Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt bekommen würde, könne ein 80%iger beruflich veranlasster Anteil nicht nachvollzogen werden.

< Steuerberatungskosten: zur Gänze anerkannt

< Familienheimfahrten: zur Gänze nicht anerkannt. Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Würden die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, so würden Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können.

Mit Eingabe vom 22. Februar 2023 wurde **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 eingereicht.

Entgegen den Ausführungen in der Bescheidbegründung würden zusätzliche Werbungskosten/Betriebsausgaben wie folgt beantragt:

< Allgemein:

Der Beschwerdeführer sei Facharzt für Unfallchirurgie und nach Tätigkeit als Oberarzt im UKH

H seit 2010 als Oberarzt im Krankenhaus F tätig. Daneben würde er Einkünfte aus fachlicher Vortragstätigkeit in A erzielen. Der Beschwerdeführer sei Gesellschafter der mittlerweile gelöschten Firma "I" (FA Bruck/Mur) gewesen und hätte dort mit Mitgesellschaftern für Sportevents und andere Veranstaltungen notärztliche Sicherheitskonzepte erstellt, Notarzteinsätze durchgeführt und ärztlich begleitet sowie Repatriierungen von Patienten organisiert.

Auch dieses Tätigkeitsfeld würde der Beschwerdeführer wieder zu beleben versuchen.

< Bewirtungsausgaben:

Bewirtungsausgaben in Höhe von 938,51 seien nicht anerkannt worden, mit der pauschalen Begründung, dass ein Werbezweck nicht vorhanden sei. Es werde beantragt, die Bewirtungskosten Kitzbühel in Höhe von 117,50, Hospitation Rijeka in Höhe von 558,32 und Hospitation Bayreuth in Höhe von 143,70 voll und Bewirtungskosten in Zusammenhang AO Kurs A in Höhe von 393,30 zu 50% anzuerkennen.

Die voll anzuerkennenden genannten Bewirtungskosten seien nur deshalb geleistet worden, weil dem Steuerpflichtigen vom jeweiligen Partner die Gelegenheit gegeben worden sei, an einer Hospitation zum Zwecke der Fortbildung bzw. an einem Sicherheitskonzept bei einem Weltcuprennen zum Zwecke der Erfahrungsgewinnung zur Abwicklung eines eigenen gleichartigen Auftrages teilzunehmen.

Die Bewirtungskosten hätten daher Entgeltcharakter und seien nach RZ 4818 EStRI und der dort angeführten Judikatur zur Gänze anzuerkennen.

Die Bewirtung betreffend AO Kurs A hätte überwiegend Werbecharakter, weil der Steuerpflichtige diese Kurse halte (Einnahmen würden erzielt und seien enthalten) und natürlich bestrebt sei, auch in Folgejahren zur Abhaltung dieser Kurse eingeladen zu werden. Diese Bewirtungskosten seien daher nach RZ 4822 EStRI zur Hälfte anzuerkennen.

< Reisekosten:

Reisekosten Kitzbühel (70 Stunden und Fahrtkosten 462 km und Hotelkosten 775,00) seien gestrichen worden, da "kein Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit oder anderen Einkünften" bestünde. Diese Begründung sei unrichtig. Ganz im Gegenteil würde der Besuch der Vorbereitung zur eigenen gleichartigen Tätigkeit dienen. Im Folgejahr 2020 seien Einnahmen in Höhe von 3.372,00 € von der J GmbH für stv. Leitung der Sicherheitsagenden einer Weltcupveranstaltung in B erzielt worden. Aufgrund dieser Recherchen und Beratung seien etwa vom Veranstalter verschiedene Gerätschaften (z. B. Bindungsöffner) angeschafft worden bzw. sei teilweise die Einrichtung der Einsatzzentrale erfolgt. Somit würden hier eindeutig eine berufliche Veranlassung bzw. ein Zusammenhang mit selbständigen Einkünften bestehen.

< Arbeitsmittel:

Arbeitsmittel in Höhe von Euro 608,00 seien zur Gänze nicht anerkannt worden, weil diese nicht vorgelegt worden seien. Das sei zwar richtig, nur sei von der Behörde die Vorlage von

Belegen für Arbeitsmittel im Vorhalt vom 2.11.2022 auch nicht angefordert und daher diese nicht vorgelegt worden.

Es werde die vollständige Anerkennung der Arbeitsmittel in Höhe von 608,00 beantragt. Die Belege würden in der Beilage übermittelt.

< Arbeitskleidung:

Nach RZ 1574 EStRI seien typische Berufskleidung, wie etwa eine "Leinenhose oder ein weißer Mantel" eines Arztes abzugsfähig.

Es mag zwar sein, dass aus den Belegen durch die handelsübliche Bezeichnung etwa "Herren Casual" die Arbeitskleidungseigenschaft nicht sofort hervorgehe. Der Steuerpflichtige sei Facharzt für Unfallchirurgie und müsse sehr lange bei Operationen stehend arbeiten bzw. im Krankenhaus diensttäglich die oben erwähnte typische Berufskleidung tragen.

Typische Berufskleidung sei eben auch Leinenhose, Leinen T-Shirt und Schuhe mit Einlagen, um lange stehend arbeiten zu können.

Beantragt worden seien Aufwendungen für Kletterausrüstung, für Mammutjacke, für Arbeitsschuhe samt Einlagen sowie restliche Arbeitskleidung. Es würde durchaus der Lebenserfahrung entsprechen, dass diese Beträge für eine Kleidung für etwa 200 Dienstage im Jahr typische Kosten seien.

Zur Kletterausrüstung sei zu sagen, dass diese für die oben erwähnte Skiweltcupveranstaltung angeschafft worden sei, dass Rettungstätigkeiten aufgrund der Pistenbeschaffenheit nur angeseilt und teilweise mit Steigeisen durchgeführt werden würden können. Ebenso sei die Mammutjacke als zusätzliche Wärmejacke für Notarztsätze und auch bei der Skisportveranstaltung, da hier ein stundenlanges Verweilen am Pistenrand notwendig sei. Es werde daher der Ansatz von Arbeitskleidung in Höhe von 883,14 € (773,14+110) beantragt.

< PC-EDV:

Kosten in Höhe von 80% von 891,67 seien beantragt worden. Der Ansatz der Handy Kosten und der Ansatz der PC Kosten seien im Schätzungswege ermittelt und in Vorjahren durchaus vom Finanzamt auch nach Vorhalteverfahren anerkannt worden. Dass nunmehr der Ansatz von 80% Kosten der Abschreibung eines Tablet PC nicht mehr anerkannt werde, mit der Begründung, dass ein Krankenhausarzt alles im Krankenhaus vorfinden würde, sei nicht nachvollziehbar. Natürlich müsse sich ein Krankenhausarzt auch fortbilden und recherchieren, dies auch durchaus zu Hause und außerhalb der Dienstzeit. Zudem würde der Steuerpflichtige auch Vorträge halten, deren Honorare in den Einnahmen enthalten seien. Auf diese müsse er sich auch unter Zuhilfenahme eines PC vorbereiten und würde diesen auch für diese Vorträge selbst verwenden.

Ein Ansatz der PC Kosten von 80% beruflich würde hier durchaus angemessen erscheinen. Ein Ansatz von 20% würde demgegenüber als deutlich zu gering erscheinen. Auf RZ 388 LStRI werde verwiesen.

Es werde daher ein Ansatz von 80% der PC und Internetkosten wie in der Steuererklärung beantragt.

< Familienheimfahrten / Fahrten K/A/K:

Der Beschwerdeführer sei überdies seit seinem Studium und seiner Tätigkeit in der Steiermark in der unfallchirurgischen Szene von A und der Steiermark gut vernetzt und würde grundsätzlich die berufliche Strategie verfolgen, die Kontakte in A aufrecht zu erhalten, einerseits, um in A bzw. Südost-Österreich eine leitende Position an einer unfallchirurgischen Abteilung zu erlangen, andererseits, um weiterhin fachliche Vorträge abhalten zu können und auch die Tätigkeit der unfall-notärztlichen Betreuung und Vorsorgeberatung für Sporteventveranstalter wiederzubeleben.

Die Kinder des Beschwerdeführers samt der formell geschiedenen Gattin würden in A leben.

Neben seinem Hauptwohnsitz würde der Steuerpflichtige in A, Straße einen Zweitwohnsitz unterhalten und diesen regelmäßig besuchen.

Die Vortragshonorare würden im Grazer Umfeld (Anatomisches Institut der Med. Universität A) erzielt und würden die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten deutlich übersteigen.

Es werde daher zumindest der Ansatz der Kosten für monatliche Familienheimfahrten nach RZ 355 LStRI beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 19. Juli 2023** wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde hierzu folgendes ausgeführt:

< Arbeitskleidung:

Bekleidung, die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werde, könne nicht zu Werbungskosten führen. Dies würde auch dann gelten, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen werde (VwGH 21.12.1999, 99/14/0262).

Aufwendungen für die Anschaffung oder die Instandhaltung bürgerlicher Kleidung seien auch dann keine Werbungskosten, wenn die Berufsausübung eine erhöhte laufende Kleiderabnutzung bedingen würde (VwGH 17.11.1981, 1161/80; VwGH 26.04.2007, 2006/14/0036).

Aus den vorgelegten Belegen sei ersichtlich, dass es sich bei den erworbenen Kleidungsstücken um gewöhnliche bürgerliche Bekleidung handle, die auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werden könne und daher nach der Rechtsprechung des VwGH nicht als Arbeitskleidung zu qualifizieren sei.

< PC, EDV-Kosten:

Die Kosten für die Abschreibung des Tablet-PC seien als Werbungskosten im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit beantragt worden. Die Berücksichtigung dieser Kosten könne daher nicht mit der Vortragstätigkeit begründet werden.

Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt seien, seien die berufliche Notwendigkeit und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen oder privaten Anteil sei gegebenenfalls nach entsprechenden Feststellungen im Schätzungsweg vorzunehmen. Bei dieser Schätzung sei angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern ein strenger Maßstab anzuwenden. Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens sei davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40% betragen würde. Werde vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, sei dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Ein Nachweis sei nicht erbracht worden und eine mehr als 20%ige Nutzung für berufliche Recherchetätigkeit sei nicht glaubhaft.

< Familienheimfahrten:

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Da es sich bei dem Nebenwohnsitz in A nicht um den Familienwohnsitz handle, würden die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung und in der Folge für Familienheimfahrten nicht vorliegen.

< Bewirtungsausgaben:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 würden bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden dürfen, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen würden. Nach Z 3 dieser Gesetzesstelle würden Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden dürfen. Darunter würden auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen, außer der Steuerpflichtige würde nachweisen, dass die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiege. Ein solcher Nachweis sei auch im Rahmen der Beschwerde nicht erbracht worden.

Dass die Bewirtung der beruflichen Tätigkeit förderlich sein mag, würde nach der Rechtsprechung des VwGH (2000/13/0145 vom 28.11.2001) nicht ausreichen, um die Abzugsfähigkeit von Bewirtungsausgaben zu begründen.

< Arbeitsmittel:

Vorgelegt worden seien Belege über Vitamine, medizinische Alkohole, einen Tresor und eine Tasche.

Gemäß § 16 EStG seien Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Es sei nicht dargelegt worden, inwiefern die geltend gemachten Aufwendungen zur Sicherung der Einnahmen notwendig seien. Da auch kein Zusammenhang

mit den nichtselbständigen Einkünften erkennbar sei, seien die Aufwendungen nicht abzugsfähig.

Mit **Eingabe vom 17. August 2023** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Ergänzend zu den Ausführungen in der Bescheidbeschwerde sei folgendes zu ergänzen:

< PC / EDV Kosten:

Die Behörde würde offenbar selbst einen Ansatz von 20% der Kosten als zu gering halten und von zumindest 60% als angemessen ausgehen. Generell würde die Aufteilung zwischen privat und beruflich und zwischen Werbungskosten und Betriebsausgaben im Schätzungswege erfolgen. Die Begründung, der Ansatz von Betriebsausgaben sei nicht möglich, weil diese nicht beantragt worden seien, würde ins Leere gehen. Natürlich könne hier auch eine Aufteilung der beantragten 80% auf Werbungskosten und Betriebsausgaben erfolgen und hätte die Behörde dies ansetzen können.

Gleiches würde für Familienheimfahrten nach A gelten. Auch hier könne eine Aufteilung im Schätzungswege in Werbungskosten und Betriebsausgaben der Fahrtkosten erfolgen, insbesondere in Hinblick auf die selbständigen Einnahmen im Grazer Umfeld.

< Arbeitskleidung:

Hier werde auf die Ausführungen in der Bescheidbeschwerde verwiesen. Kletterausrüstung und Mammutjacke seien typische Utensilien, die bei einer Notfallmedizinischen Betreuung einer Rennsportveranstaltung notwendig seien.

< Arbeitsmittel:

Die Arbeitsmittel würden für die gesamte berufliche Tätigkeit verwendet. Es würde sich durchaus um typische Arbeitsmittel für einen Facharzt für Unfallchirurgie handeln. Auch hier könne eine Aufteilung im Schätzungswege zwischen Werbungskosten und Betriebsausgaben erfolgen.

Mit **Vorlagebericht vom 27. September 2023** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach Darlegung des Sachverhaltes beantragte die belangte Behörde die Beschwerde abzuweisen.

Mit **Eingabe vom 5. Oktober 2023** wurde die Beschwerde mit zwei Fotos noch dahingehend ergänzt, dass die privat angeschaffte und beruflich verwendete Berufskleidung tatsächlich eine für den Beruf eines Unfallchirurgen besondere Berufsbekleidung darstelle (mit Namensaufschrift).

Mit **Beschluss vom 9. Oktober 2024** seitens des nunmehr zuständigen Richters des Bundesfinanzgerichtes wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, weitere Angaben

nachzureichen.

- 1.) Nähere Angaben zu den „Leiberln“. Seien diese mit Aufdruck gekauft worden.
- 2.) Um klare Bezeichnung der „Arbeitskleidung“ werde ersucht.
- 3.) Um welche Ausgaben würde es sich bei den „Arbeitsmitteln“ handeln.
- 4.) Darstellung der beruflichen Bedingtheit des Tresors.
- 5.) Weitere Angaben zu den Aufwendungen bzgl. PC (privater PC vorhanden?).
- 6.) Darstellung der Reisekosten iVm der Vortragstätigkeit in A.
- 7.) Einnahmen iZm der notfallmedizinischen Betreuung.

Mit **Eingabe vom 30. Oktober 2024** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

zu 1.) Die T-Shirts seien privat gekauft worden und würden im Dienst statt der plastifizierten Kassacks des Arbeitgebers getragen werden, weil diese viel besser hautverträglich seien und einen besseren Tragekomfort aufweisen würden. Die Namensschilder seien die gleichen, die vom Arbeitgeber normalerweise auf die Krankenhauskassacks aufgebracht werden würden. Die Namensschilder würden von der Krankenhauswäscherei auf die T-Shirts aufgebügelt.

zu 2.) Rechnung 23.3.2019 (110,14):

Hierbei würde es sich um T-Shirts zur beruflichen Verwendung handeln.

Rechnung K&Ö; Giga Sport Outlet (67,00):

Hierbei würde es sich um T-Shirts zur beruflichen Verwendung handeln.

Rechnung 22.5.2019 (59,49):

Hierbei würde es sich um eine Tasche für Arbeitsunterlagen handeln (Foto liege bei)

zu 3.) Arbeitsmittel (682,82):

Vitamin D3 zur Osteoporoseprophylaxe und Minoxidil gegen Bluthochdruckbeschwerden.

Betreffend die Medikamente sei zu sagen, dass diese zwar im Dienst eingenommen werden würden, aber keine direkten arbeitsspezifischen Belange betreffen würden.

zu 4.) Tresor:

Es würde sich um einen Reisetresor handeln, der auf Dienstreisen zur Sicherung von Handy und Schlüssel für Computer und iPad verwendet werde.

zu 5.) Der Beschwerdeführer würde ein Macbook und ein iPad verwenden, welche er hauptsächlich beruflich nutze. Er könne damit am mobilen Arbeitsplatz im Krankenhaus und zu Hause auf seine mails vom Krankenhaus zugreifen. Dies sei oftmals als stellvertretender Abteilungsleiter im Krankenhaus und auch außerhalb mehrmals täglich notwendig. Auf Dienstreisen und bei Vorträgen würde er die Geräte zur Anfertigung von Mitschriften auf den Folien nutzen. Andere PCs für private Zwecke würde der Beschwerdeführer nicht nutzen. Der Ansatz der PC Kosten sei im Schätzungswege ermittelt worden und in den Vorjahren durchaus vom Finanzamt (A) auch nach Vorhalteverfahren anerkannt worden. Dass nunmehr der Ansatz von 80% Kosten der Abschreibung eines Tablet PC nicht mehr anerkannt werde, mit der Begründung, dass ein Krankenausarzt alles im Krankenhaus vorfinden würde, sei nicht nachvollziehbar.

zu 6.) Vortragstätigkeit in A:

In der Anlage werde eine Einnahmenübersicht über die durchgeführten Vorträge in A und eine Reisekostenübersicht samt Aliquotierung für Werbungskosten und Betriebsausgaben übermittelt.

zu 7.) Im Folgejahr 2020 seien Einnahmen iHv 4.351,40 € von der J GmbH für die stv. Leitung der Sicherheitsagenden einer Weltcupveranstaltung in B erzielt worden. Darin sei ein Spesenersatz von 979,40 € enthalten.

Beilagen:

< Foto der strittigen Tasche

< Einnahmenübersicht SKL (19.392,85 €) und Vortragstätigkeit (4.050,00 €) 2019;

Gesamtsumme: 23.442,48 €

< Reisekostenübersicht

< Aufgliederung Werbungskosten/Ausgaben (81,72%:18,28%)

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist als nichtselbständiger Oberarzt im Krankenhaus F beschäftigt. Weiters erzielt er selbständige Einkünfte aus Vortragstätigkeiten in A. In diesem Zusammenhang beantragt der Beschwerdeführer zahlreiche Aufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben.

Den Aussagen des Beschwerdeführers folgend, war er auch als stv. Leiter der Sicherheitsagenden einer Weltcupveranstaltung in B tätig. Hierzu war es seiner Ansicht nach notwendig, sich im beschwerdegegenständlichem Jahr bei der Weltcupveranstaltung in Kitzbühel mit derartigen Agenden vertraut zu machen. Ein einschlägiges Seminar bzw. eine gezielte Schulung wurden hier nicht besucht; lediglich Kontakt mit den entsprechenden Verantwortlichen gepflegt.

Weiters hat der Beschwerdeführer auch andere Krankenhäuser besucht, um dort entsprechendes Know-How und Kontakte zu erlangen (Hospitationen in Maribor, Rijeka und Bayreuth). Hierzu machte der Beschwerdeführer Bewirtungskosten geltend, als „Entlohnung“ der entsprechenden Kollegen.

Der Beschwerdeführer hat seinen Hauptwohnsitz in Oberösterreich (Z). In A hat der Beschwerdeführer einen Nebenwohnsitz, bei welchem es sich nicht um seinen Familienwohnsitz handelt. Seine geschiedene Gattin und die Kinder wohnen in A an einer anderen Adresse.

2. Beweiswürdigung

Sämtliche beantragte Aufwendungen wurden durch entsprechende Belege nachgewiesen. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers geht aus den aktenkundigen Unterlagen zweifelsfrei hervor.

- < Fotos von den „Leiberln“ und Auflistung der übrigen Bekleidungsstücke
- < Auflistung der Arbeitsmittel und Reisekosten
- < Beschreibung der PC Nutzung (kein anderer PC für private Zwecke)

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

[...]

Z 7 leg.cit.: Ausgaben für Arbeitsmittel (z. B. Werkzeug und Berufskleidung)

[...]

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 (Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben):

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2.a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

[...]

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

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

1.) Arbeitskleidung (samt Tresor und Tasche): 773,14 €; 66,99 €; 71,39 €

T K MAXX „Herren Casual“; K&Ö (Leiberl); Mammut Sports „Jacke, Shirt, Pants“; Mammut Sports „Klettersteigausr.“; Spar „Schuheinlage“

Obi „Tresor“ (66,99 €); C&G A „Tasche“ (71,39 €)

Aufwendungen und Ausgaben, die typischerweise der Lebensführung dienen und (nicht klar trennbar) sowohl durch den Beruf als auch durch die private Lebensführung veranlasst sind,

stellen keine Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben dar (sog. **Aufteilungsverbot**). Dem Aufteilungsverbot liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit zu Grunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen könnte, während andere Steuerpflichtige denen diese Aufwendungen ebenso entstehen, diese aus ihrem bereits versteuerten Einkommen bestreiten müssen (vgl. VwGH 17.6.2015, 2011/13/0048; VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 28.11.2001, 96/13/0210) sind beruflich veranlasste Aufwendungen für Kleidung, bei der es sich nicht um typische Berufskleidung mit einem eine private Nutzung ausschließenden Uniformcharakter, sondern um so genannte bürgerliche Kleidung handelt, die privat benützt werden kann, steuerlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn solche Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werden.

Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll der Werbungskostenabzug auf solche Berufskleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung von vornherein ausscheidet (beispielsweise Schutzkleidung, Uniform).

Wenn keine objektiv überprüfbare Verwendung möglich ist, ist auch eine Aufteilung nicht möglich und somit sind diese Aufwendungen auch steuerlich nicht abzugsfähig. Zu dieser Kategorie von Aufwendungen zählt jedenfalls die Anschaffung beispielsweise der Mammut-Jacke. Diese kann zweifelsfrei beruflichen Zwecken dienen (Schiveranstaltung), sie kann aber auch bei privaten Freizeitaktivitäten verwendet werden. Die Verwendungsmöglichkeit beispielsweise dieser Jacke auch für private Zwecke kann nicht ausgeschlossen werden. Somit ist der gesamte Aufwand nicht abzugsfähig (vgl. Zorn/Stanek in D/K/M/Z, EStG²⁴, § 16 Tz 45).

Anhand einer typisierenden Betrachtungsweise zählen Wirtschaftsgüter wie T-Shirts, Schuhe samt Einlagen, Herren „Casual Kleidung“, Klettersteigausrüstung jedenfalls zu den **typischerweise der Lebensführung** dienenden Wirtschaftsgütern.

Auch wenn beispielsweise die genannten Kleidungsstücke **tatsächlich** nur in beruflichen Belangen getragen würden, wäre es der Rechtsprechung folgend als typischerweise auch der Lebensführung zuzuordnen und somit nicht abzugsfähig (vgl. BFG 17.4.2014, RV/5101074/2011).

Dies ist selbst dann so, wenn durch die Berufsausübung eine erhöhte laufende Kleiderabnutzung bestehen würde (vgl. VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036).

Bei Bekleidungskosten ist also entscheidend, ob typische Berufskleidung vorliegt (dann Werbungskosten) oder bürgerliche Kleidung, die auch im Alltag getragen werden kann (dann keine Werbungskosten; vgl. VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036 – zu Kleidungs aufwendungen eines Arztes).

Bei den vorgelegten Fotos der T-Shirts ist erkennbar, dass diese „herkömmliche“ weiße T-Shirts sind, welche grundsätzlich auch privat getragen werden können. Auch wenn der Beschwerdeführer diese T-Shirts tatsächlich nur im Rahmen seiner Berufsausübung trägt, sind sie vom Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 umfasst.

Abzugsfähig wären allenfalls Kosten für den Aufdruck bzw. der Anbringung des Krankenhauslabels. Diesbezüglich wurden aber keine Kosten geltend gemacht.

Bei der **Kletterausrüstung** gilt ebenfalls das Aufteilungsverbot. Es scheint jedenfalls glaubhaft, dass der Beschwerdeführer diese Ausrüstung für seine Sicherheitsagenden braucht. Das heißt aber nicht, dass diese nicht allenfalls auch bei privaten Touren verwendet werden (könnten). Eine private (Mit)Nutzung kann nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden. Auch wenn sie der Beschwerdeführer nicht selbst nutzt, so könnte sie auch allenfalls anderen zur Verfügung gestellt werden.

Die hier strittige Kletterausrüstung zählt also zu den „klassischen“ Aufwendungen des § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988.

Auch bei dem angeführten **Tresor** kann nicht ausgeschlossen werden, dass er allenfalls auch bei nicht beruflichen Reisen (Urlaub) zu Sicherungszwecken genutzt wird. Auch hier gilt das Aufteilungsverbot und somit ist dieser Aufwand ebenfalls nicht abzugsfähig.

Mit der gleichen Begründung kann auch der Aufwand für die **Tasche** sowie **Schuhe (Einlagen)** nicht als beruflich bzw. betrieblich bedingter Aufwand berücksichtigt werden. Eine private Nutzung kann auch hier nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden.

Gemäß diesen gesetzlichen Regelungen, welche durch einschlägige Rechtsprechung dokumentiert ist, ist den Ausführungen der belangten Behörde uneingeschränkt zu folgen und die entsprechenden Anschaffungskosten sind demnach nicht zu berücksichtigen – weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben.

2.) PC/Computer:

Hier greift das sog. Aufteilungsverbot nicht. Eine Aufteilung in einen beruflichen und privaten Anteil ist gegebenenfalls im Schätzungswege vorzunehmen (ohne konkreten Nachweis nehmen die LStR 2002 Rz 339 eine Privatnutzung von mindestens 40% an).

Der Beschwerdeführer hat selbst ausgeführt, dass er keinen anderen PC für private Zwecke nutzt.

Der Beschwerdeführer hat glaubwürdig dargestellt, dass er diese technische Ausrüstung sowohl für seine Tätigkeit im Krankenhaus als auch im Rahmen seiner Vortragstätigkeit nutzt. Ein betrieblicher/beruflicher Ansatz, wie von der belangten Behörde angenommen, von lediglich 20% scheint unter diesen Gegebenheiten nicht der Realität zu entsprechen.

Nach Ansicht des erkennenden Richters scheint eine Anlehnung der Privatnutzung an die Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien hier durchaus angemessen zu sein, auch wenn das erkennende Gericht grundsätzlich nicht an die Regelungen in den Richtlinien gebunden ist. Eine

griffweise Schätzung dieses Privatanteils sieht der VwGH als unbedenklich an (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241).

Anschaffungskosten PC: 891,68 €

davon 60%: 535,00 €

Ansatz der belangten Behörde (20%): 178,33 €

Erhöhung demnach: 356,67 €

Dieser Betrag ist anteilmäßig den Betriebsausgaben (18,28%; **65,20 €**) und Werbungskosten (81,72%; **291,47 €**) zuzuordnen.

3.) Bewirtungskosten

Gem. § 20 Abs. 1 Z. 3 dürfen Repräsentationsaufwendungen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Aufwendungen, die anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden getätigt wurden, fallen unter die Repräsentationsaufwendungen. Ausgenommen von dem grundsätzlichen Abzugsverbot der Repräsentationsaufwendungen sind Aufwendungen, für die der Beschwerdeführer nachweist, dass ein Werbezweck vorliegt und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Ausdruck gebracht (vgl. VwGH 2.8.2000, 94/13/0259), dass unter dem Begriff Werbung ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen ist. Es ist damit ausreichend, wenn der Steuerpflichtige dartut, dass er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat.

Der Beschwerdeführer hat hinsichtlich jedes einzelnen Gesprächs darzulegen, welche Leistungsinformationen der Beschwerdeführer bezogen auf seine berufliche Tätigkeit seinen Gesprächspartnern angeboten hat.

Gegenständlich hat der Beschwerdeführer diese Aufwendungen im Zusammenhang mit Hospitationen (im Wesentlichen auch Kontaktpflege) mit anderen Ärzten getätigt. Diese Zahlungen sollten allenfalls auch als „Entlohnung“ für die Kollegen dienen; der Beschwerdeführer war selbst nicht bei allen „Konsumationen“ anwesend.

Auch wenn der Beschwerdeführer die eingeladenen Personen namentlich angeführt hat, so führt dies zu keiner anderen Beurteilung – dies auch dann, wenn es internationaler Usus ist, dass der Hospitant die Mitarbeiter der besuchten Abteilung als Dank für die Ermöglichung des Besuches zur Wissens- und Erfahrungserweiterung bzw. für die ihm entgegengebrachte Wertschätzung einlädt.

Die Aufwendungen dienen offensichtlich dazu, um eine medizinische-wissenschaftliche Zusammenarbeit mit den einzelnen Einheiten herzustellen. Somit dienen diese Aufwendungen, um wissenschaftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, um hier einschlägiges Wissen zu erlangen.

Diese Aufwendungen sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (vgl. VwGH 13.10.1999, 94/13/0035). Im vorliegenden Fall stellen diese Aufwendungen demnach Kontaktpflege im weitesten Sinn dar; es soll eine positive Einstellung zur

Kontaktpflege und allenfalls Kontaktneufindung hergestellt werden.

Die diesbezüglichen Aufwendungen sind steuerlich nicht abzugsfähig, da es sich hierbei lediglich um werbeähnlichen Aufwand handelt (vgl. VwGH 16.10.2002, 98/13/0206).

4.) Aufwendungen Kitzbühel:

Hierbei handelt es sich um Aufwendungen anlässlich eines Besuches des Weltcupwochenendes in Kitzbühel – als Vorbereitung für die eigene notfallmedizinische Betreuung des Skiweltcups in B (Km-Geld; Diäten; Nächtigungskosten; Bewirtungsaufwendungen).

Es hat sich hierbei um keinen Besuch im Rahmen eines speziellen Seminars mit den Inhalten einer notfallmedizinischen Betreuung gehandelt.

Hierbei handelt es sich um klassische Aufwendungen des § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988 (Lebensführung; Aufteilungsverbot).

Wie schon die Besucheranzahl dieser Veranstaltung zeigt (im Jahr 2019: 94.500 Besucher [www.hahnenkamm.com]), ist diese Veranstaltung Anziehungspunkt für viele tausend Besucher.

Auch wenn der Beschwerdeführer diese Veranstaltung besucht hat, um sich für die notfallmedizinische Betreuung fortzubilden und entsprechende Kontakte zu knüpfen, so kann nicht ausgeschlossen werden, dass er diesen Besuch nicht auch getätigt hätte, wenn er kein Arzt wäre – wie viele tausende andere Besucher. Somit gilt auch hier das strenge „Aufteilungsverbot“, um nicht berufliche und private Interessen zu vermischen.

Bei der Veranstaltung in Kitzbühel (Hahnenkammrennen) kann keinesfalls eine Veranstaltung gesehen werden, welche sich ausschließlich mit Themen der notfallmedizinischen Betreuung befasst.

Diese Reise kann auch dann nicht abzugsfähige Kosten vermitteln, wenn dort wertvolle Informationen für die spätere Einkunftserzielung gewonnen werden, da wesentliche Inhalte eben auch Ausgaben für die Lebensführung (Besuch einer Sportveranstaltung) beinhalten (könnten).

Zu den Bewirtungsaufwendungen im Zusammenhang mit dem Aufenthalt in Kitzbühel wird auf oben angeführte Ausführungen betreffend „Kontaktpflege“ verwiesen.

5.) Medikamente/Krankheitskosten:

Diese Aufwendungen sind nur dann abzugsfähig, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht.

Der Beschwerdeführer hat in keine Phase des Verfahrens eine derartige Berufskrankheit behauptet.

Die genannten „Medikamente“ bzw. sonstigen Mittel (Nahrungsergänzungsmittel) sind somit

zweifelsfrei nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen, auch dann nicht, wenn sie der Beschwerdeführer verwirrend als „Arbeitsmittel“ bezeichnet.

6.) Reisekosten (A):

Fahrtkosten zur Kontaktpflege sind ebenso wenig abzugsfähig wie die Kontaktpflege selbst (siehe oben Bewirtungsaufwendungen). Die begehrten (monatlichen) Fahrten nach A sind demnach nicht abzugsfähig. Wie die belangte Behörde bereits richtigerweise dargestellt hat, liegt gegenständlich keine doppelte Haushaltsführung vor. Die (geschiedene) Gattin des Beschwerdeführers lebt samt den Kindern an einer anderen Adresse.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass im Wesentlichen den Ausführungen der belangten Behörde zu folgen war. Lediglich bei den Privatanteilen PC erfolgte eine Änderung zu Gunsten des Beschwerdeführers (Privatanteil 40% statt 80%).

7.) Taxi, Parken:

Wie die belangten diesbezüglich bereits richtig ausgeführt hat, sind derartige Aufwendungen mit dem amtlichen Kilometergeld abgegolten. Seitens des erkennenden Richters ist zu dieser klaren Auslegung nichts mehr hinzuzufügen.

Bemessungsgrundlagen:

< Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bescheid vom 26. Jänner 2023: 19.016,99 €; abzgl.

Betriebsausgaben lt. Ziffer 2 (PC/Computer): 65,20 €

< Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BFG: 18.951,49 €

Werbungskosten lt. Bescheid vom 26. Jänner 2023: 6.994,40 €; zuzüglich Werbungskosten lt.

Ziffer 2 (PC/Computer): 291,47 €

< Werbungskosten lt. BFG: 7.285,87 €

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.

Gegenständliche Entscheidung fußt auf klare gesetzliche Regelungen und deren einheitlicher Rechtsprechung. Eine ordentliche Revisionsmöglichkeit ist demnach nicht zu gewähren.

Beilage:

Berechnungsblatt Einkommensteuer 2019

Linz, am 9. Jänner 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Februar 2023 betreffend Einkommensteuer 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 7. Februar 2023 erging der verfahrensgegenständliche **Einkommensteuerbescheid 2021**. In ihm wurden Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von € 179.060,63 angesetzt. In der Bescheidbegründung wird dazu angeführt: „Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH stellen auch rechtswidrig gegen den Willen des Arbeitgebers angeeignete Einnahmen (zB Veruntreuung, Diebstahl, etc. steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.“

Mit Schriftsatz vom 6.3.2024 wurde gegen diesen Bescheid **Beschwerde** erhoben und ausgeführt: „Wir teilen die behördliche Auffassung nicht, dass es sich bei den Frau Bf zugeeigneten Beträgen um eine Einkunftsquelle gehandelt hätte, welche im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2021 zu berücksichtigen wären. Tatsächlich entspricht unsere Auffassung sowohl dem Gesetz, als auch der herrschenden Rechtsprechung des OGH. Gemäß § 25 EStG und den vorhergehenden Bestimmungen, nämlich § 19 EStG 1934, welcher im Wesentlichen vom EStG 1953 unverändert neu beschlossen wurde, zählt zu den nichtselbständigen Einkünften neben den Gehältern und Löhnen nur solche Vorteile, die für eine Beschäftigung gewährt werden.“

Nachdem es sich bei einer Bereicherung aus Veruntreuung um keine Vorteile handelt, die aus einer Beschäftigung gewährt werden, handelt es sich naturgemäß nicht um eine Einkunftsquelle, welche im Rahmen der Einkommensteuerveranlassung erklärt hätte werden müssen. Folgt man dem Gesetzestext und dem Telos des Gesetzes, kann es sich bei einer Veruntreuung um keine einkommensteuerrechtliche Einkunftsquelle aus nichtselbständigen Einkünften handeln, gibt es doch keinen Beruf der Veruntreuung zum Inhalt hat.

Der VwGH hat trotz unveränderter Rechtslage im Jahr 1991 den Geschäftsführer einer GmbH, der mehr als fünf Millionen Schilling veruntreute unter ungeprüfter Zitierung Schuch's, nämlich „Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis gehören auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet, den veruntreuten Betrag als einkommensteuerpflichtig qualifiziert und zudem eine Finanzstrafe über den Geschäftsführer verhängt. (VwGH 16.01.1991,90/13/0285 ebenso zB VwGH 25.02.1997, 95/14/0112) Entgegen der ungeprüften und nicht argumentierten Rechtsmeinung des VwGH hat der OGH in einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren bereits 1992 den VwGH dahingehend kritisiert, dass nämlich die Veruntreuung eines Arbeitnehmers nach dem allgemeinen Sprachgebrauch keinswegs die Bedeutung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, also Arbeitslohn, beizumessen sei. (OGH 18.03.1992,13 Os 77/91) Ebenso hat der OGH im Jahr 2004 einen Rechtsanwalt, der Klientengelder veruntreut hatte und der vom Finanzamt mit den veruntreuten Geldern einkommensteuerrechtlich veranlagt wurde, im Rahmen des Finanzstrafverfahrens vom Vorwurf der Abgabenhinterziehung freigesprochen. Begründet hat dies der OGH dergestalt, dass der Umstand, dass eine kriminelle Geldbeschaffung unter Ausnutzung einer dem Täter durch seine Berufstätigkeit als Rechtsanwalt gebotene Gelegenheit erfolgt, keine Einkünfte aus der Berufstätigkeit des Rechtsanwalts darstellt. (OGH 24.06.2004, 15 Os 64/04)

Der Sensus aus der Judikatur des OGH lautet klarstellend also, dass nicht die berufliche Gelegenheit steuerliche Einkünfte begründet, sondern die entscheidende Frage ist vielmehr, ob die Einkünfte und Vorteile beruflich veranlasst sind, also für die Beschäftigung gewährt werden.

Frau Bf wurde von ihrem Arbeitgeber angestellt für den Bereich Auftragsannahme, Buchhaltung und Fakturierung, nicht jedoch für die Veruntreuung von Geld. Insofern unterliegen die veruntreuten Beträge nicht der Einkommensteuerpflicht, dies im Sinne der zitierten Judikatur des OGH. Der VwGH hat hinsichtlich der konträren Judikatur des OGH die sogenannte Wurzeltheorie erfunden, wonach steuerpflichtige Einnahmen auch dann gegeben seien, wenn der Steuerpflichtige dazu eine durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, dazu genüge es, wenn die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben.

Die Wurzeltheorie des VwGH widerspricht aber dem Gesetz und der eigenen Rechtsprechung und hat keine gesetzliche Grundlage.

Anhand des oben zitierten Judikaturbeispiels, des Klientengeider veruntreuenden Rechtsanwalts, kommt es darauf an, was zum Berufsbild des Rechtsanwalts gehört, also welches Handeln in Ausübung des Berufs als Rechtsanwalt gesetzt wird, oder aber, ob die Berufsausübung nur die Gelegenheit dazu schafft, womit der VwGH seine eigene von ihm kreierte Wurzeltheorie ad absurdum führt, weil nicht die Wurzel im Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit begründet, sondern die berufliche Veranlassung, also der Vorteil wegen des Dienstverhältnisses.

Bezeichnenderweise hat der oben zitierte Ministerialbeamte des BMF, Schuch, in der dritten Auflage des Est-Handbuchs 1993 seine ursprüngliche Aussage aus dem Jahr 1973 korrigiert und einschränkend erklärt, dass nur die für ein Dienstverhältnis üblichen Vorteile der Einkommensteuer unterliegen. Die geänderte Rechtsmeinung von Schuch ist jedoch bis dato nicht bis zum VwGH durchgedrungen.

Aufgrund der dargestellten und widerstreitenden Judikatur des OGH und des VwGH und unter Heranziehung der Argumentation ergibt sich nachvollziehbar, dass sich die ständige Judikatur des VwGH unreflektiert an einer nicht argumentierten Aussage eines Ministerialbeamten aus dem Jahr 1973 orientiert, welche Rechtsmeinung derselbe Ministerialbeamte im Jahr 1993 in ein und demselben Kommentar, zwei Auflagen später, selbst widerruft und korrigiert hat, obschon der OGH diese Vorgehensweise des VwGH widerspricht und in gleichgelagerten Finanzstrafverfahren Freisprüche verkündet. Auf die herrschende Rechtsprechung und die dazu erstatteten und zutreffenden Ausführungen von em. Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt in SWK-Heft 3, 20.01.2021, Seite 113 ff; ÖJZ 2020/120, 1013, wird verwiesen.

Auf Frau Bf umgelegt, ergibt sich sohin unzweifelhaft, dass diese durch die Veruntreuungshandlungen nicht der Einkommensteuer unterliegt, weil es nicht zu ihrem Aufgabebereich bzw. ihrem Berufsbild gezählt hat, von ihrem Arbeitgeber Geldbeträge zu veruntreuen. Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass unsere Klientin im Zuge der tätigen Reue bereits große Teile der angeeigneten Beträge im Jahr 2022 rückgezahlt hat, diese aber in Bezug auf die Einkommensteuer aufgrund geringer Einkünfte eine zusätzliche Härte bedeutet (die vom Gesetzgeber wie ausgeführt nicht vorgesehen ist). Der Verweis auf ausländische Einkünfte in der Bescheidbegründung ist für uns nicht nachvollziehbar und wohl falsch.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 1. September 2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab und führte aus: „Mit Bescheid vom 16.5.2023 wurde die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 bis zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht hinsichtlich Einkommensteuer 2020 (GZ, RV/7101374/2023) gemäß § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt. Das Bundesfinanzgericht hat im Erkenntnis vom 1.6.2023 (GZ RV/7101374/2023) hinsichtlich des Einkommensteuerverfahrens 2020 auf Basis desselben zu Grunde liegenden Sachverhaltes (rechtswidrige Aneignung von Geldern des Arbeitgebers im

Rahmen eines Dienstverhältnisses) erkannt, dass die erlangten Vorteile zu Recht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen wären. Gemäß § 271 Abs. 2 BAO ist das ausgesetzte Beschwerdeverfahren von Amts wegen fortzusetzen, wenn das Verfahren rechtskräftig beendet wurde, das Anlass zur Aussetzung gegeben hat. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 ist daher auf Basis der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes vom 1.6.2023 als unbegründet abzuweisen.“

Im rechtzeitig am 28.9.2023 eingebrachten **Vorlageantrag** wurde auf die Beschwerde verwiesen. Es wurde angemerkt, dass das Verfahren betreffen Einkommensteuer 2020 dem VfGH vorgelegt worden sei (E 2094/2023). Aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen werde angeregt, mit der Bearbeitung bis zur Erledigung dieses Verfahrens zuzuwarten.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 3. Oktober 2023 vorgelegt.

Mit Beschluss vom 23. November 2023 wurde das Verfahren bis zur Beendigung des beim VfGH anhängigen Verfahrens zu VfGH E 2094/2023 ausgesetzt.

Mit Beschluss vom 12. März 2024 hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde abgelehnt, das Beschwerdeverfahren wurde daraufhin fortgesetzt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aus dem Beschwerdeverfahren zur Einkommensteuer 2020 (BFG vom 1.6.2023, RV/7101374/2023) ergibt sich folgender Sachverhalt: Die Beschwerdeführerin (Bf) war im Streitjahr bei einer Kfz-Spenglerei angestellt und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Rahmen einer am 10.2.2022 bei der Staatsanwaltschaft erstatteten Selbstanzeige gab die Bf bekannt, dass sie ihrem Arbeitgeber einen Betrag in Höhe von insgesamt 331.601,79 € widerrechtlich entzogen habe. Sie sei überwiegend alleine im Büro beschäftigt gewesen, und zwar mit Auftragsannahme, Buchhaltung und Fakturierung der Lackier- und Spenglerarbeiten. Beginnend mit 27.4.2020 habe sie Rechnungen für tatsächlich erbrachte Werkaufträge auf einem ausgedienten Computersystem erstellt und auf diesen die Kontonummer ihres Sohnes, der davon nichts gewusst habe, angegeben, von diesem Konto habe sie das Geld auf ein Konto in Deutschland transferiert bzw. bar behoben. Das Beschäftigungsverhältnis sei, als sie dem Arbeitgeber ihre Malversationen gestanden habe, am 7.2.2022 beendet worden, seit diesem Zeitpunkt leiste sie Zahlungen zur Schadenswiedergutmachung.

Für 2021 setzte das Finanzamt diesbezüglich Einkünfte in Höhe von € 179.060,63 fest. Eine Schadensgutmachung erfolgte ab 2022.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Es wird auf die Ausführungen im oben zitierten Erkenntnis zum Jahr 2020 verwiesen. Dort wird ausgeführt:

„Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Gemäß § 23 Abs. 2 BAO steht der Erhebung einer Abgabe nicht entgegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Einnahmen auf Grund einer strafbaren Tätigkeit zufließen.

Es ist ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass es zur Herstellung des Veranlassungszusammenhanges mit nichtselbständigen Einkünften genügt, wenn die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, wenn ein Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcherart Vorteile erzielt, dass zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte zählen, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers - etwa durch Veruntreuung oder Untreue - verschafft (z.B. VwGH 31.7.2013, 2009/13/0194). Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (z.B. VwGH 25.2.1997, 95/14/0112).

Den Ausführungen der Bf in der von ihr erstatteten Selbstanzeige vom 10.2.2022 ist unmissverständlich zu entnehmen, dass sie ihre Stellung als für Auftragsannahme, Buchhaltung und Fakturierung zuständige Angestellte dazu ausgenutzt hat, sich Kundengelder zuzueignen. Vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung hat die belangte Behörde diese von der Bf erlangten Vorteile zu Recht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet.“

Diesen Ausführungen schließt sich die RichterIn auch für das Jahr 2021 an.

Kommt es zur Rückzahlung von Beträgen, die als Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen waren, liegen Werbungskosten nach § 16 Abs. 2 EStG vor (VwGH 20.11.2019, Ra 2018/15/0014). Solche Werbungskosten kommen aber nur bei der Veranlagung des Kalenderjahres in Betracht, in dem die Rückzahlung der Einnahmen erfolgt (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154). Eine Schadensgutmachung erfolgte nach dem Vorbringen der Bf ab dem Jahr 2022, weshalb eine Berücksichtigung im Streitjahr 2021 nicht möglich ist.

Zum Jahr 2020 wurde eine VfGH-Beschwerde eingebracht (VfGH E 2094/2023). Die Behandlung der Beschwerde wurde mit Beschluss vom 12. März 2024 abgelehnt. Das Verfahren war daher fortzusetzen. Die Judikatur des VwGH zur gegenständlichen Rechtsfrage ist eindeutig und klar.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet.

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 gegenständlichen Rechtsfrage besteht eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es ist daher keine Revision zulässig.

Linz, am 26. März 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. September 2023, Zl. RV/2101175/2020, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für die Jahre 2017 und 2018 (mitbeteiligte Partei: F GmbH in G, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Bei der Mitbeteiligten - einer GmbH, deren Anteile von einer deutschen AG (im Folgenden: Konzernmutter) gehalten werden, die im Alleineigentum einer ebenfalls in Deutschland ansässigen Kommanditgesellschaft auf Aktien (im Folgenden: Konzernobergesellschaft) steht - wurde eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, die Konzernmutter habe verschiedenen Arbeitnehmern der Mitbeteiligten Optionen auf den Erwerb von Anteilen („Stock Options“) eingeräumt. Er vertrat den Standpunkt, die Ausübung der „Stock Options“ stelle eine sonstige Vergütung der betroffenen Dienstnehmer dar, die der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen sei.
- 2 Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte mit Bescheiden vom 12. März 2020 den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2017 und 2018 samt Säumniszuschlägen fest.





- 3 Die Beschwerde der Mitbeteiligten gegen diese Bescheide wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung ab, woraufhin die Mitbeteiligte die Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht beantragte.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das Bundesfinanzgericht (BFG) der Beschwerde Folge und führte zur Begründung aus, Arbeitnehmern der Mitbeteiligten seien von der deutschen Konzernmutter Optionen für den Erwerb von Anteilen („Stock-Options“) eingeräumt worden. In den Streitjahren habe es im Konzern ein positionsbezogenes und ein ermessensbezogenes Aktienoptionsprogramm gegeben. Die hier in Rede stehenden Optionen basierten auf dem positionsbezogenen Programm. Dieses stehe konzernweit in Geltung und betreffe Arbeitnehmer, die aufgrund ihrer Einflussmöglichkeiten und Verantwortlichkeiten den Kurswert der Aktien positiv beeinflussen könnten.
- 5 Beim positionsbezogenen Programm lege der Vorstand der Konzernmutter fest, welchen Positionen, in welchem Ausmaß Aktienoptionen zugeteilt würden. Die abschließende Entscheidung über die Zuteilung treffe der Vorstand der Konzernobergesellschaft. Die Mitbeteiligte gebe der Konzernmutter bzw. der Konzernobergesellschaft bekannt, welche Arbeitnehmer in den festgelegten Positionen tätig seien. Die Gewährung von Aktienoptionen hänge von der Erfüllung von Erfolgs- bzw. Zielgrößen ab. Die das Ausmaß der Zuweisungen beeinflussenden Erfolgs- und Zielgrößen würden dem Konzernrechnungswesen entnommen. Zudem kommunizierten die Organe bzw. Arbeitnehmer der Mitbeteiligten das Erreichen bzw. Nichterreichen der vorgegebenen Ziele an die Konzernmutter bzw. an die Konzernobergesellschaft.
- 6 Der Vorstand der Konzernobergesellschaft informiere die ausgewählten Arbeitnehmer schriftlich über die Zuteilung. Sodann erhielten die Arbeitnehmer Zugang zu einer Internetplattform, über welche die jeweilige Zuteilung einsehbar und die Option ausübbar sei.
- 7 Bisher seien die Aktien bei Ausübung der Optionen sofort wieder veräußert worden. Die Mitbeteiligte werde über die Plattform davon in Kenntnis gesetzt, wenn Arbeitnehmer die Aktien bei Ausübung der Option sofort wieder



veräußerten. Die Differenz zwischen Kauf- und Verkaufspreis der Aktien werde an die Mitbeteiligte überwiesen. Im gegenständlichen Fall habe die Mitbeteiligte die überwiesenen Beträge in die Lohnverrechnung aufgenommen und hinsichtlich der Lohnsteuer und Sozialversicherung berücksichtigt. Die Auszahlung der Geldbeträge an die Arbeitnehmer, die aus der Ausübung der „Stock Options“ resultierten, werde von der Mitbeteiligten durchgeführt.

- 8 Im Zuge der GPLA seien die aus der Ausübung der „Stock Options“ resultierenden Vorteile der Arbeitnehmer als sonstige Vergütung der Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzugerechnet worden.
- 9 Dass die aus „Stock Options“ resultierenden Vorteile Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellten, sei nicht strittig. Strittig sei, ob es sich um „Entgelte von dritter Seite ohne Veranlassung der [Mitbeteiligten] als Arbeitgeberin handelt oder ob die Bezüge aus Veranlassung der [Mitbeteiligten] ausbezahlt wurden und somit wirtschaftlich der [Mitbeteiligten] zuzurechnen sind“.
- 10 Seit der Änderung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 durch das 2. AbgÄG 2014 würden auch „im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete Vergütungen als Lohnzahlungen gelten, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden“. Die Anpassung diene nach den Gesetzesmaterialien dem Zweck, Arbeitslohn von dritter Seite vom Veranlagungs- in das Lohnsteuerabzugsverfahren zu verlagern und habe keine Auswirkung auf die Abfuhr des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag. Für die Abfuhr des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag sei § 78 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2014 weiterhin anwendbar.
- 11 Der Verwaltungsgerichtshof habe zur vor dem 2. AbgÄG 2014 geltenden Rechtslage ausgesprochen, dass sich die Haftung nicht auf jene Lohnzahlungen erstrecke, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet würden. Daran ändere sich nichts, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten seien



oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlange und sie befürworte. Dies gelte entsprechend für die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages. Die Beitragsschuld des Arbeitgebers könne z.B. dann gegeben sein, wenn sich die Leistung des Dritten als „Verkürzung des Zahlungsweges“ darstelle, wenn die Zahlung des Dritten etwa eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilge, wenn sie also ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis habe und wirtschaftlich dem Arbeitgeber zurechenbar sei (Hinweis auf VwGH vom 28.5.1998, 96/15/0215).

- 12 Im gegenständlichen Fall seien die Kriterien des Optionsprogramms, die teilnahmeberechtigte Personengruppe und die Höhe der Aktienoptionen von der Konzernmutter und der Konzernobergesellschaft festgelegt worden. Die Mitbeteiligte habe weder ein Mitsprache- noch ein Vorschlagsrecht gehabt, weshalb eine Veranlassung von Lohnzahlungen durch die Mitbeteiligte auszuschließen sei. Es lägen auch keine Hinweise dafür vor, dass es sich bei den Zahlungen durch die Konzernmutter (Anm: an die Mitbeteiligte) um eine „Verkürzung des Zahlungsweges“ oder um die Tilgung einer Schuld der Mitbeteiligten gegenüber den betroffenen Dienstnehmern handle, die der Mitbeteiligten wirtschaftlich zurechenbar sei.
- 13 Zur Verpflichtung, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen, sei auf § 41 Abs. 3 FLAG 1967 zu verweisen, wonach der Dienstgeberbeitrag von der Summe der in einem Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslöhne zu berechnen sei. Unter Arbeitslöhnen seien Zahlungen an die unter den Dienstnehmerbegriff fallenden Personen anzusehen. Unter den Begriff Bezüge aus nichtselbständiger Tätigkeit fielen alle Zahlungen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses zufließen würden. Ausgenommen seien Bezüge, die zwar in einem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stünden, jedoch von dritter Seite geleistet würden. Daran ändere sich nichts, wenn Zahlungen durch einen Dritten erfolgten, der mit dem Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sei oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlange und sie befürworte (Hinweis auf *Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke*, Kommentar zum FLAG 1967, § 41 Rz 48).



- 14 Nachdem das BFG zum Ergebnis gelangt sei, dass es sich bei den strittigen Zahlungen um Arbeitslohn von dritter Seite ohne Veranlassung der Mitbeteiligten handle, bestehe für die Mitbeteiligte keine Verpflichtung, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.
- 15 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Revision des Finanzamts trägt zu ihrer Zulässigkeit vor, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 15. Dezember 2009, 2006/13/0136, ausgesprochen, dass bei „Stock Options“, die einem Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses eingeräumt würden, regelmäßig von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis auszugehen sei, sodass der daraus erzielte geldwerte Vorteil beim Arbeitnehmer unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sei. Der geldwerte Vorteil aus der Ausübung von „Stock Options“ führe bei den Arbeitnehmern der mitbeteiligten Partei daher unzweifelhaft zu Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und stelle auch Arbeitslohn iSd § 41 Abs. 3 FLAG 1967 dar.
- 16 Von der Zuordnung des geldwerten Vorteils, der sich aus der Ausübung von „Stock-Options“ ergebe, zu den Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und lit. b EStG 1988 sei die Frage der Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 und dessen Steuerschuld betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterscheiden.
- 17 Im Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0215, das zur Rechtslage vor dem 2. AbgÄG 2014 ergangen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, selbst für den Fall des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei zu beachten, dass die durch § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 nicht jene Lohnzahlungen betreffe, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern von dritter Seite geleistet würden. In diesem Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof - unter Hinweis auf § 43 Abs. 2 FLAG 1967 - auch hinsichtlich der Steuerschuld betreffend Dienstgeberbeitrag und des Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, die gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 bzw. § 57 Abs. 7 HKG von der Summe der Arbeitslöhne zu bemessen seien, die



Auffassung vertreten, dass sie der Arbeitgeber nicht von Zahlungen Dritter zu leisten habe.

18 Der Verwaltungsgerichtshof habe den Ausschluss der Lohnnebenkostenpflicht für Entgelte von dritter Seite - anders als das BFG - nicht auf § 41 Abs. 3 FLAG 1967 gestützt, sondern im Hinblick auf die Bestimmung über § 43 Abs. 2 leg. cit. verneint. Folglich müsste die Änderung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 durch das 2. AbgÄG 2014 auch auf die Lohnnebenkostenpflicht durchschlagen. Die Revision sei auch deswegen zulässig, weil es zu dieser Frage keine höchstgerichtliche Rechtsprechung gebe.

19 Die Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

20 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

21 Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

22 Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

23 § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 lauten:

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

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.



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

- 24 § 43 Abs. 1 FLAG 1967 bestimmt, dass der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt zu entrichten ist.
- 25 Gemäß § 43 Abs. 2 FLAG 1967 finden die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) sinngemäß Anwendung.
- 26 Nach § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG 1988), idF BGBl. I Nr. 120/2013, gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967, als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.
- 27 Werden dem Dienstnehmer Aktienoptionen eingeräumt und steht die Einräumung in einem Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis, sind die aus den Optionen resultierenden Vorteile als Einkünfte aus dem Dienstverhältnis (Arbeitslohn) zu erfassen. Dabei erfolgt der Zufluss des Vorteils mit der Ausübung der Option (vgl. VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, unter Hinweis auf VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; vgl. auch *Kufner/Ruhdorfer-Grasl* in RdW 2024/47, 49 (53) unter Verweis auf Rz 210a bis 213 der LStR).
- 28 Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Lohnsteuerhaftung nach der Rechtslage vor dem 2. AbgÄG 2014 zu Recht erkannt, dass sich die durch § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 nicht auf jene Lohnzahlungen erstreckt, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet werden. Arbeitslohn von dritter Seite unterliegt nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern ist im Wege der Veranlagung zu erfassen. Entsprechendes gilt auch für die Verpflichtung zur Entrichtung des



Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag
(vgl. VwGH 24.12.2012, 2008/13/0106, mwN).

29 Im Erkenntnis vom 1. September 2015, Ro 2014/15/0029, das - worauf im Erkenntnis ausdrücklich hingewiesen wird - ebenfalls zur Rechtslage vor dem 2. AbgÄG 2014 ergangen ist, vertrat der Verwaltungsgerichtshof auch hinsichtlich der Kommunalsteuer die Auffassung, dass sie der Arbeitgeber nicht von Zahlungen Dritter zu leisten hat, sofern diese nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers geleistet werden, da die Definition der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer weitgehend jener des Dienstgeberbeitrages nach dem FLAG 1967 entspricht und auch die Ausnahmebestimmungen im Wesentlichen gleich lautend sind. Der Verwaltungsgerichtshof sprach aus, auch wenn die Vorteile aus der Ausübung von „Stock Options“ ihre Wurzel im Dienstverhältnis der Mitarbeiter des Arbeitgebers haben und es sich demnach um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, unterliegen diese Vorteile dem Lohnsteuerabzug nur dann, wenn sie auf Veranlassung des Arbeitgebers geleistet wurden. Ebenfalls nur unter dieser Voraussetzung gehören sie zur Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer.

30 § 78 Abs. 1 EStG 1988 regelt die Einbehaltung der Lohnsteuer. Dessen Abs. 1 idF des 2. Abgabenänderungsgesetzes 2002, BGBl. I Nr. 132/2002 (2. ÄG 2002) lautete:

„Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuß- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung.“

31 Mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 105/2014 wurde § 78 Abs. 1 EStG 1988 wie folgt geändert:

„Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn, Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung sowie im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete



Vergütungen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden.“

32 In den Erläuterungen zum 2. AbgÄG 2014 wird zur Änderung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 ausgeführt (360 BlgNR 25. GP, 11):

„Die Ergänzung soll grundsätzlich einen Gleichklang mit der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährten Arbeitslöhnen herstellen (§ 49 Abs. 1 ASVG; VwGH 15.10.2003, 2000/08/0044). Die Formulierung ist an die Regelung im deutschen EStG angelehnt und soll sicherstellen, dass die im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährten Vergütungen der Lohnsteuer unterliegen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden. Die Anpassung dient vor allem einem verwaltungsökonomischen Zweck: Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. vom 24.10.2012, 2008/13/0106) ist es auf Basis der geltenden Rechtslage zur Einbeziehung der Vergütung in die Lohnverrechnung erforderlich, dass die Zahlung des Dritten ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hat, wirtschaftlich demnach dem Arbeitgeber zurechenbar ist und sich lediglich als ‚Verkürzung des Zahlungsweges‘ darstellt. Dies lässt sich aber ohne konkrete Ermittlungen im Einzelfall, ob der Arbeitgeber gegenüber einem Dritten zur Erbringung von Leistungen verpflichtet war und dieser Verpflichtung durch seine Dienstnehmer nachgekommen ist, nicht feststellen. Wenn allerdings der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass seinem Arbeitnehmer für eine Tätigkeit, die im Rahmen des Dienstverhältnisses (und demnach mit seinem Einverständnis) durchgeführt wird, von Seiten eines Dritten Vergütungen gewährt werden, erscheint es ausreichend gerechtfertigt, die Einbeziehung dieser Zahlungen in die Lohnverrechnung vorzusehen. Für den davon betroffenen Arbeitnehmer hat dies den Vorteil, dass eine gesonderte Erklärung dieser Bezüge im Rahmen einer Arbeitnehmerveranlagung nicht mehr erforderlich ist. Die Einbeziehung von Vergütungen von dritter Seite in die Lohnverrechnung wird bereits derzeit vielfach praktiziert (z.B. bei Provisionen an Bankmitarbeiter, die Bausparkassengeschäfte für eine Bausparkasse vermitteln) und ist schon bisher in den LStR 2002 Rz 965 ff vorgesehen. Im Rahmen von Vielfliegerprogrammen gewährte Bonusmeilen sollen - wie bisher - nicht von dieser Regelung umfasst sein, da der Arbeitgeber im Regelfall keine Kenntnis von der Einlösung der Bonusmeilen durch den Arbeitnehmer hat bzw. dies auch nicht wissen muss. Auch Trinkgelder iSd § 3 Abs. 1 Z 16b sind von dieser Regelung nicht umfasst.“

33 Der Verfassungsgerichtshof vertritt in seiner Rechtsprechung zur gleichheitsrechtlichen Beurteilung abgabenrechtlicher oder beitragsrechtlicher Haftungsbestimmungen die Auffassung, dass bei der Festlegung des für eine



Abgabe haftenden Personenkreises dem Gesetzgeber durch Art. 7 B-VG insofern eine Grenze gezogen ist, als er nur solche Personen zur Haftung heranziehen darf, bei denen eine Haftung sachlich begründet ist. Der Verfassungsgerichtshof hat die sachliche Rechtfertigung für die Haftung - abgesehen vom öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlicher Abgaben - aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und dem Haftungspflichtigen hergeleitet. Nach dieser Rechtsprechung erscheint es unsachlich, wenn jemand verhalten wird, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet, insbesondere für Umstände, die außerhalb seiner Interessen- und Einflussosphäre liegen. Der Gerichtshof hat dabei auch betont, dass selbst bei Unbedenklichkeit einer Haftung dem Grunde nach eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein müsse (vgl. VfGH 15.3.2000, G141/99 ua, VfSlg. 15773; 16.6.2011, G 18/11, VfSlg. 19412).

34 Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde § 78 Abs. 1 EStG 1988 dahingehend geändert, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer in Bezug auf Vergütungen Dritter einzubehalten hat, wenn diese Vergütungen in einem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen und der Arbeitgeber von ihnen weiß oder wissen muss. Zu einer Antragstellung nach Art. 140 B-VG führende Bedenken, dass mit dieser Ausweitung der Haftung für Lohnsteuer die vom VfGH aufgezeigten Grenzen der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit überschritten wurden, kommen aus der Sicht des gegenständlichen Falles nicht auf, zumal die Haftung in Bezug auf Vergütungen von dritter Seite nur insoweit besteht, als der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass seinem Arbeitnehmer für dessen Tätigkeit im Rahmen des Dienstverhältnisses solche Vergütungen gewährt werden.

35 Aus § 41 Abs. 1 FLAG 1967 ergibt sich, dass Dienstgeber in Bezug auf ihre Dienstnehmer den Dienstgeberbeitrag schulden. § 41 Abs. 3 FLAG 1967 legt als Beitragsgrundlage die Summe der „Arbeitslöhne“ - dazu gehören jedenfalls die Bezüge nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 - fest. Der Umfang der Arbeitslöhne wird in § 41 FLAG 1967 - von bestimmten Befreiungen



abgesehen - aber nicht näher präzisiert. Solcherart hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0215, aus § 43 Abs. 2 leg. cit. abgeleitet, dass die Beitragsschuld (nur) in Bezug auf jene Arbeitslöhne besteht, die dem Grunde nach für den Lohnsteuerabzug in Betracht kommen.

36 Gemäß der durch das 2. AbgÄG 2014 geänderten Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG 1988 erstreckt sich die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer nunmehr auch auf im Rahmen des Dienstverhältnisses von Dritten geleistete Arbeitslöhne, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen von dritter Seite geleistet werden. Dies hat sohin gemäß § 43 Abs. 2 FLAG 1967 auch eine entsprechende Beitragsschuld zur Folge.

37 Im gegenständlichen Fall kann dahingestellt bleiben, ob die Vergütungen als von dritter Seite geleistet anzusehen sind oder nicht. Die Arbeitnehmer der Mitbeteiligten haben die ihnen gewährten Aktienoptionen unmittelbar dahingehend ausgeübt, dass ihnen die Differenz zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem Verkaufspreis der Aktien ausbezahlt und die Option somit glattgestellt wurde. Es ist diese Auszahlung, die den Arbeitslohn darstellt. Diese Auszahlung erfolgt aber nach den Feststellungen des BFG direkt von der Mitbeteiligten als Arbeitgeberin an die Arbeitnehmer.

38 Das BFG ging in Verkennung der Rechtslage davon aus, dass keine Verpflichtung der Mitbeteiligten zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrags für die hier in Rede stehenden Vergütungen besteht. Dies gilt entsprechend für die Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag, weil dessen Bemessungsgrundlage mit der Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 ident ist.

39 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

W i e n , am 26. September 2024



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der I GmbH in R, vertreten durch die Donnerbauer & Partner Rechtsanwalts GmbH in 2070 Retz, Hauptplatz 21, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. September 2023, Zl. RV/7103327/2021, betreffend Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Anspruchszinsen für das Jahr 2016, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Bei der Revisionswerberin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde eine Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte u.a. verdeckte Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Liegenschaft fest, welche die Revisionswerberin zuvor von ihrem Gesellschafter (55 %) und Geschäftsführer FR erworben hatte.
- 2 Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid 2016 sowie einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2016. Weiters setzte es Anspruchszinsen für das Jahr 2016 fest.
- 3 Eine gegen den Haftungs- und Anspruchszinsenbescheid gerichtete Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die Revisionswerberin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Beschwerde keine Folge und stellte fest, am 23. November 2005 sei zwischen HR, dem Eigentümer der Liegenschaft X, und seinem Sohn FR ein Übergabsvertrag abgeschlossen worden, dem ER (die Ehefrau von HR und Mutter von FR) sowie RW (die Tochter von HR und Schwester von FR) beigetreten seien.





- 5 Laut Punkt 1 und 2 des Übergabsvertrag habe FR die Liegenschaft X zu einem Übernahmepreis von 63.000 € übernommen. Gleichzeitig habe er sich verpflichtet im Falle einer Veräußerung der Liegenschaft, je ein Viertel des Kaufpreises abzüglich Kredit- oder Darlehensverbindlichkeiten an seine Schwester RW bzw. an seine Eltern HR und ER auszuzahlen (Punkt 6 des Übergabsvertrags). Die in Punkt 6 des Übergabsvertrags getroffene Vereinbarung sei nicht verbüchert worden.
- 6 Mit Kaufvertrag vom 19. Jänner 2011 habe FR die Liegenschaft X („mit allen Rechten und Pflichten“) um 450.000 € an die Revisionswerberin veräußert.
- 7 Eine Vereinbarung dahingehend, dass die Revisionswerberin im Falle einer Weiterveräußerung der Liegenschaft X je ein Viertel des Kaufpreises abzüglich Kredit- oder Darlehensverbindlichkeiten an RW (die Schwester von FR) bzw. an HR und ER (die Eltern von FR) auszuzahlen habe, sei im Kaufvertrag vom 19. Jänner 2011 nicht getroffen worden. Im Jahresabschluss 2011 habe die Revisionswerberin für die Liegenschaft Anschaffungskosten in Höhe von 474.564,60 € (Kaufpreis von 450.000 € zuzüglich Anschaffungsnebenkosten) in Ansatz gebracht, wovon 94.912 € auf Grund und Boden und ein Betrag von 379.652 € auf das Gebäude entfielen. Von den auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten sei bis 2016 auch die AfA in Höhe von 1,5 % p.a. in Abzug gebracht worden. Allfällige aus dem Kaufvertrag vom 19. Jänner 2011 resultierende Verbindlichkeiten der Revisionswerberin gegenüber der Schwester und den Eltern von FR seien nicht in die Bilanz eingestellt worden.
- 8 Die Revisionswerberin habe die Liegenschaft X mit Kaufvertrag vom 21. Juni 2016 um 1,500.000 € an die J GmbH veräußert. Am 7. September 2016 habe sie jeweils 333.765,82 € an die Mutter und an die Schwester von FR überwiesen und in der Körperschaftsteuererklärung 2016 habe sie im Zusammenhang der Veräußerung der Liegenschaft X einen Buchwertabgang wie folgt geltend gemacht:

Buchwert Liegenschaft X laut Anlageverzeichnis	446.595,00
Buchwert Möbel laut Anlageverzeichnis	1.028,00
ER (Mutter von FR) nachträgliche Anschaffungskosten	333.765,82



RW (Schwester von FR) nachträgliche Anschaffungskosten	333.765,82
Vorsteuerkorrektur Liegenschaft X	<u>1.377,74</u>
Buchwertabgang laut Erklärung	1,116.532,38

- 9 In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhalts führte das BFG aus, die Revisionswerberin habe die Liegenschaft X von ihrem Gesellschafter und Geschäftsführer FR um den vereinbarten Kaufpreis von 450.000 € erworben. Dass die von FR übernommene Verpflichtung, im Falle einer Veräußerung der Liegenschaft je ein Viertel des Kaufpreises an die Eltern bzw. an die Schwester von FR auszuzahlen, auf die Revisionswerberin übergegangen sei, sei mit Punkt 6 des Übergabsvertrags nicht in Einklang zu bringen, in dem auf die Veräußerung der Liegenschaft durch die übernehmende Partei (FR) bzw. durch dessen unmittelbaren (also ersten) Rechtsnachfolger abgestellt werde. FR habe die Liegenschaft an die Revisionswerberin veräußert und wäre zur anteiligen Herausgabe des mit der Revisionswerberin vereinbarten Kaufpreises in Höhe von 450.000 € an Eltern und Schwester verpflichtet gewesen.
- 10 Entgegen dem von der Revisionswerberin vertretenen Standpunkt sei auch aus der im Kaufvertrag zwischen FR und der Revisionswerberin enthaltenen Klausel, „das Kaufobjekt wird übergeben und übernommen mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die verkaufende Partei das Kaufobjekt besitzt und benutzt oder zu besitzen und benützen berechtigt wäre“, nicht ableitbar, dass die in Punkt 6 des Übergabsvertrags enthaltene Verpflichtung von FR auf die Revisionswerberin übergegangen sei. Diese Klausel beziehe sich auf das Kaufobjekt und die mit dem Kaufobjekt verbundenen Rechte und Pflichten und nicht auf rein schuldrechtliche Verpflichtungen des Verkäufers, wie sie in Punkt 6 des Übergabsvertrags normiert worden seien. Solche Verpflichtungen gingen nach schuldrechtlichen Grundsätzen auf den Erwerber über. Dafür wäre eine Schuldübernahme (§ 1405 ABGB) erforderlich (Hinweis auf OGH 15.4.2021, 6 Ob 43/21y). Eine Schuldübernahme sei im Kaufvertrag nicht vereinbart worden.
- 11 Die nachträgliche Erhöhung der Anschaffungskosten der Liegenschaft X um die an Mutter und Schwester ausbezahlten Kaufpreisanteile von 667.531,64 € sei ebenfalls nicht nachvollziehbar. In Punkt 1 des Kaufvertrages vom



19. Jänner 2011 sei der Kaufpreis mit 450.000 € festgelegt worden. In Punkt 6 des Vertrages werde zudem festgehalten, dass den Vertragsparteien der tatsächliche Wert des Kaufobjektes bekannt sei, sie mit dem Wertverhältnis von Leistung und Gegenleistung einverstanden seien und auf eine Anfechtung des Vertrages wegen Verkürzung über die Hälfte und wegen Irrtums verzichtet werde. Bei dieser Vertragslage hätte ein fremder Käufer einer nachträglichen Erhöhung des vereinbarten Kaufpreises von 450.000 € nicht zugestimmt. Dies stelle ein weiteres Indiz dafür dar, dass die Zahlungen an die Mutter und an die Schwester von FR nicht aufgrund des zwischen FR und der Revisionswerberin abgeschlossenen Kaufvertrages erfolgt seien. Die Ursache für diese Zahlungen liege vielmehr im Gesellschaftsverhältnis von FR zur Revisionswerberin.

12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision.

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

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

15 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. 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.

16 Die Revision trägt zu ihrer Zulässigkeit vor, das BFG sei im angefochtenen Erkenntnis von der mehrfach bekundeten einvernehmlichen Ansicht der



Vertragsparteien selbst, also vom mehrfach klar geäußerten Parteiwillen der beiden Kaufvertragsparteien insofern abgewichen, als es die Übernahme der vertraglichen Verpflichtung von FR aus dem Übergabsvertrag vom 23. November 2005, im Falle der Veräußerung der Liegenschaft X je ein Viertel des Kaufpreises oder alternativ (im Falle einer unentgeltlichen Veräußerung) je ein Viertel des Verkehrswertes der Liegenschaft an die Mutter bzw. die Schwester von FR auszuzahlen, durch die Revisionswerberin verneint habe.

- 17 Indem das BFG den eindeutigen und zweifelsfrei bekundeten Parteiwillen ignoriert und dem Kaufvertrag vom 19. Jänner 2011 einen vom Parteiwillen abweichenden Inhalt unterstellt habe, habe es ein unvertretbares Auslegungsergebnis erzielt, zu dessen Korrektur eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof jedenfalls zulässig sei.
- 18 Darüber hinaus habe das BFG die für seinen Standpunkt herangezogene Entscheidung des OGH vom 15. April 2021, 6 Ob 43/21y, falsch interpretiert und geradezu in das Gegenteil verkehrt. Hätte das BFG die Judikatur des OGH richtig verstanden, wäre gerade der eindeutig dokumentierte und unwiderlegt gebliebene Parteiwille, die Verpflichtung von FR, seiner Schwester und seiner Mutter im Falle der Weiterveräußerung der betroffenen Liegenschaft an einen familienfremden Dritten die verfahrensgegenständlichen Zahlungen im Gesamtbetrag von 667.531,64 € zu leisten, an die Revisionswerberin als Teil der Gegenleistung des Kaufvertrages vom 19. Jänner 2011 zu übertragen, anzuerkennen gewesen.
- 19 Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan.
- 20 Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darf der steuerliche Gewinn einer Körperschaft durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, keine Minderung erfahren (vgl. z.B. VwGH 19.3.2024, Ra 2022/15/0089, mwN).
- 21 Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen





nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. neuerlich VwGH 19.3.2024, Ra 2022/15/0089, mwN).

- 22 Gemäß § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Die Angaben der Parteien über ihre Absicht im Rahmen des Vertragsabschlusses zählen zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens, welche gemäß § 167 Abs. 2 BAO bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 19.9.2023, Ra 2022/16/0010, mwN).
- 23 Die im konkreten Einzelfall getroffene Auslegung von Verträgen kann nur dann eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufwerfen, wenn sie grobe Auslegungsfehler oder sonstige krasse Fehlbeurteilungen erkennen lässt (vgl. VwGH 25.2.2022, Ro 2022/01/0003, mwN).
- 24 Dass dem BFG bei der Auslegung des Kaufvertrages vom 19. Jänner 2011 ein grober Auslegungsfehler bzw. eine krasse Fehlbeurteilung unterlaufen wäre, zeigt die Revision mit ihren Ausführungen zur Zulässigkeit nicht auf.
- 25 Vom BFG wird im angefochtenen Erkenntnis der Standpunkt vertreten, durch den Kaufvertrag seien die im Übergabsvertrag normierten Verpflichtungen nicht auf die Revisionswerberin überbunden worden. Dies wird - unter Hinweis auf die Entscheidung des OGH vom 15. April 2021, 6 Ob 43/21y - einerseits damit begründet, dass sich die Klausel, „das Kaufobjekt wird übergeben und übernommen mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die verkaufende Partei das Kaufobjekt besitzt und benutzt oder zu besitzen und benützen berechtigt wäre“, nicht auf rein schuldrechtliche Verpflichtungen des Verkäufers beziehe, wie sie im Übergabsvertrag normiert worden seien. Andererseits weist das BFG darauf hin, dass die nachträgliche Erhöhung der Anschaffungskosten der hier in Rede stehenden Liegenschaft um 667.531,64 € nicht nachvollziehbar sei, weil der Kaufpreis in Punkt 1 des Kaufvertrages mit 450.000 € festgelegt und in



Punkt 6 des Kaufvertrages zudem festgehalten worden sei, dass den Vertragsparteien der tatsächliche Wert des Kaufobjektes bekannt sei, sie mit dem Wertverhältnis von Leistung und Gegenleistung einverstanden seien und auf eine Anfechtung des Vertrages wegen Verkürzung über die Hälfte und wegen Irrtums verzichtet werde. Daraus leitet das BFG ab, dass ein fremder Käufer bei dieser Vertragslage einer nachträglichen Erhöhung des vereinbarten Kaufpreises von 450.000 € nicht zugestimmt hätte, was auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken stößt.

26 Schon aufgrund dieses im angefochtenen Erkenntnis konkret aufgezeigten Widerspruchs, zu dem sich die Revision im Vorbringen zur Zulässigkeit nicht äußert, kann von einem eindeutig dokumentierten und unwiderlegt gebliebenen Parteiwillen keine Rede sein. Dies gilt umso mehr als die hier in Rede stehende Vereinbarung an jenen Kriterien zu messen ist, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Danach muss die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

27 Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass sich das BFG auch mit dem Übergabsvertrag auseinandergesetzt hat und zum Ergebnis gelangt ist, dass die dort getroffene Regelung mit dem vorgeblichen Parteiwillen nicht in Einklang zu bringen ist. Punkt 6 des Übergabsvertrags stelle auf die Veräußerung der hier in Rede stehenden Liegenschaft durch die übernehmende Partei (FR) bzw. durch dessen unmittelbaren (also ersten) Rechtsnachfolger ab und nicht auf die Weiterveräußerung der von FR erworbenen Liegenschaft durch die Revisionswerberin. Dagegen wendet sich die Revision in ihrem Vorbringen zur Zulässigkeit nicht.

28 Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 27. August 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, ****Adresse****, Steuernummer *******, über die Beschwerde vom 8. April 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. März 2024 betreffend Einkommensteuer 2021 nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 9. September 2024 unter Anwesenheit des Schriftführers Arian Selimaj zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer war im streitgegenständlichen Jahr 2021 ein als Einzelunternehmer tätiger Rechtsanwalt; zudem hielt er sämtliche Anteile an der ****X-GmbH****. In seiner eingereichten Einkommensteuererklärung erklärte er – neben positiven Einkünften aus seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer – auch negative Einkünfte in Höhe von EUR -35.811,77, die aus der von ihm (im Privatvermögen) gehaltenen GmbH stammen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2021, datiert mit 14.3.2024, erfolgte die Festsetzung des Einkommens des Beschwerdeführers mit EUR 61.956,63 und der Einkommensteuer mit EUR 19.069,00. Der Verlustausgleich mit den erklärten negativen Einkünften aus der GmbH-Beteiligung wurde von Seiten der belangten Behörde nicht zugelassen.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 15.3.2024 verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf die unterschiedlich geregelte steuerliche Behandlung von Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen. Ein Durchgriff auf das Einkommensteuerverfahren des Gesellschafters und ein Verlustausgleich im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens sei gesetzlich nicht gedeckt (Sphärentrennung). Die Beteiligung

an einer Unternehmensgruppe sei für den Beschwerdeführer als natürliche Person somit nicht möglich.

In der eingebrachten Beschwerde vom 8.4.2024 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass es – auch verfassungsrechtlich – nicht darauf ankommen könne, ob ein Freiberufler sein Unternehmen als GmbH oder als Einzelunternehmer führt, damit Verluste aus anderen Betrieben im Rahmen der Gruppenbesteuerung kompensiert werden könnten. § 9 KStG sei verfassungskonform auszulegen und auf Freiberufler ohne Rücksicht auf deren Rechtsform auszudehnen. Die Unterscheidung wäre sachwidrig und gleichheitswidrig. Beantragt von ihm wurde die persönliche steuerliche Verlustverwertung von EUR -35.811,77 der ****X-GmbH****, zumal ihm die Verluste, hätte er die Gesellschaft als KG oder OG betrieben, sehr wohl zurechenbar wären.

Die abweisend ergangene Beschwerdevorentscheidung vom 17.5.2024 verwies begründend im Wesentlichen auf die Ausführungen des Erstbescheids. Darüber hinaus sei die belangte Behörde dem Legalitätsprinzip verpflichtet und jegliche Amtshandlungen würden nur auf Grund geltender Gesetze ausgeübt. Die Entscheidung, ob die gegenständlich zur Anwendung gelangenden Gesetze in Einklang oder in Widerspruch mit der Verfassung stehen, könne nicht von Behörde getroffen werden. Das Anliegen des Beschwerdeführers sei im Beschwerdeverfahren geprüft worden und es sei keine vom Gesetz abweichende Auslegung für das Finanzamt erkennbar. Die Abgabenbehörde sei ein Vollziehungsorgan und habe die Verfassungskonformität von geltenden Normen nicht zu prüfen. Das geltende Recht lasse eine abweichende Auslegung, wie vom Beschwerdeführer beantragt, nicht zu

Im Vorlageantrag vom 24.6.2024 wies der Beschwerdeführer ergänzend noch darauf hin, dass er als Einzelunternehmer auch bilanzierungspflichtig werden könne und sein Einzelunternehmen auch in eine GmbH einbringen könne. Es sei sachlich unverständlich und daher verfassungsrechtlich – insbesondere nach dem Gleichheitssatz – nicht haltbar, dass die belangte Behörde die Bildung einer Unternehmensgruppe nicht anerkennen wolle. Der Gesetzgeber habe nicht bedacht, dass ein Einzelunternehmer auch „*mehrere Kapitalgesellschaften als Eigentümer betreiben*“ könne. Die Unternehmensgruppe in dieser Form nicht anzuerkennen, sei nicht sachgerecht, die Gesetze seien verfassungskonform auszulegen. Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs habe in der Vergangenheit auch andere Bestimmungen, die die Verlustverwertung begrenzt haben, als unwirksam und entsprechend zu interpretieren beurteilt. Die Stellung eines Gesetzprüfungsantrages zu § 9 KStG werde angeregt, damit geklärt werde, ob die Bestimmung auch verfassungskonform ausgelegt werden kann.

Mit Bericht vom 5.8.2024 erfolgte die Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht. Beantragt wurde von Seiten der belangten Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Am 9.9.2024 fand vor dem Bundesfinanzgericht die beantragte mündliche Verhandlung statt. Der zugrundeliegende Sachverhalt wurde dabei von den Parteien bestätigt und die Beschwerdesache rechtlich umfassend erörtert.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betrieb im Streitjahr 2021 als Einzelunternehmer eine Rechtsanwaltskanzlei und erzielte damit ein positives steuerliches Ergebnis.

Zudem hielt er im Privatvermögen sämtliche Anteile an der ****X-GmbH****, FN *******, mit dem Geschäftszweig Eisstrahl-Dienstleistungen, Fahrzeughandel, Handelsagent, Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe, Baustoffhandel und Baustoffproduktion, Transport und Spedition. Die GmbH erzielte im Streitjahr 2021 ein negatives steuerliches Ergebnis.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf dem vorliegenden Verwaltungsakt und vorgenommenen Einsichtnahmen in das offene Firmenbuch sowie in den Steuerakt des Beschwerdeführers. Im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde der Sachverhalt von beiden Parteien bestätigt und kann als unstrittig angesehen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Streitgegenständlich möchte der Beschwerdeführer den Ausgleich des negativen steuerlichen Ergebnisses der von ihm als Alleingesellschafter gehaltenen GmbH mit den von ihm erzielten positiven steuerlichen Einkünften aus seiner als Einzelunternehmer geführten Rechtsanwaltskanzlei erreichen. Der Verlustausgleich solle, so das Beschwerdevorbringen, (zumindest) über die Bildung einer Unternehmensgruppe nach § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG) zwischen ihm als Einzelunternehmer und der von ihm gehaltenen GmbH möglich sein.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wird diesbezüglich auf den klaren Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 3 KStG verweisen, wonach als Gruppenträger unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen, unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG 2016, unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes, sowie beschränkt steuerpflichtige in der Anlage 2 zum EStG in der jeweils geltenden Fassung genannten, den von den Teilstrichen 1 bis 4 umfassten inländischen Rechtsformen

vergleichbaren Gesellschaften und den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern (Abs 2) der Zweigniederlassung zuzurechnen ist, und näher bezeichnete Beteiligungsgemeinschaften (als Personengesellschaft, Beteiligungssyndikat oder im Wege gemeinsamer Kontrolle) in Frage kommen. Als Gruppenmitglieder lässt § 9 Abs 2 KStG unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen sowie vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind, zu. Einzelunternehmer oder generell natürliche Personen können nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht Mitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sein.

Abgesehen davon unterliegt der Beschwerdeführer mit seinem Einzelunternehmen als natürliche Person der Einkommensteuer, demgegenüber ist die GmbH, an der er beteiligt ist, als Körperschaft, Subjekt der Körperschaftsteuer. Beide Besteuerungssysteme basieren auf unterschiedlichen steuerlichen Grundprinzipien:

Bei natürlichen Personen, somit im Bereich der Einkommensteuer, gilt das subjektive Nettoprinzip, es werden zum Teil auch private Ausgaben und familiäre Verhältnisse berücksichtigt und das Einkommen unterliegt gemäß § 33 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) einem progressiven Steuertarif, der die steigende Leistungsfähigkeit der natürlichen Person entsprechend berücksichtigt. Es wird das Einkommen jeder natürlichen Person getrennt erfasst und besteuert.

Hingegen ist bei Körperschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen, keine Berücksichtigung von persönlichen oder familiären Bedürfnissen vorgesehen. Das Einkommen der Körperschaft unterliegt gemäß § 22 Abs 1 KStG in den Jahren vor 2023 einem linearen Steuersatz von 25%. Grundsätzlich besteht auch bei Körperschaften das Prinzip der Individualbesteuerung, es wird somit, dem vorgesehenen Trennungsprinzip entsprechend, auch das Einkommen jeder Körperschaft getrennt erfasst und der Steuer unterworfen. Im Falle einer nachfolgenden Ausschüttung an eine natürliche Person (Anteilshaber) erfolgt darüber hinaus eine Belastung mit der Einkommensteuer (grundsätzlich in Form der Kapitalertragsteuer).

Anders als bei natürlichen Personen besteht jedoch – nur bei konkret vom Gesetzeswortlaut benannten Körperschaften – die Möglichkeit der Bildung einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG, womit die Ergebnisse mehrerer Körperschaftsteuersubjekte gemeinsam versteuert werden können. Die durch das System der Gruppenbesteuerung ermöglichte Durchbrechung

des Trennungsprinzips kann einem Einzelunternehmer bzw einer natürlichen Person nicht zu Gute kommen.

Weder hat der österreichische Gesetzgeber ein System der Zusammenführung von steuerlichen Ergebnissen zwischen mehreren natürlichen Personen vorgesehen (es existiert in Österreich beispielsweise auch kein „*Familiensplitting*“), noch ist ein derartiges System zwischen natürlichen Personen und Körperschaften vorgesehen. Es ist, wie ausgeführt, mit den unterschiedlichen Systemen der Einkommen- und Körperschaftbesteuerung auch nicht in Einklang zu bringen.

Dem Ansinnen des Beschwerdeführers, die Vorschriften über die Gruppenbesteuerung mögen in der Art und Weise verfassungskonform ausgelegt werden, dass ihm als Einzelunternehmer die Teilnahme an einer Unternehmensgruppe ermöglicht wird, kann – dem klaren Gesetzeswortlaut sowie auch den obigen Ausführungen entsprechend – sohin nicht nachgekommen werden.

Schließlich ist der Anregung des Beschwerdeführers, das Bundesfinanzgericht möge einen Antrag auf Normenkontrolle beim Verfassungsgerichtshof stellen, folgendermaßen zu begegnen:

Nach Art 140 Abs 1 Z 1 lit a des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Gerichtes über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen. Gemäß Art 89 Abs 2 B-VG iVm Art 135 Abs 4 B-VG sind Verwaltungsgerichte verpflichtet, wenn sie unter anderem gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken haben, den Antrag auf Aufhebung der jeweiligen Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichts zu stellen.

Den obig getroffenen Ausführungen entsprechend, ergeben sich für das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall jedoch keinerlei verfassungsrechtliche Bedenken und kann das Gericht den dargelegten Ausführungen des Beschwerdeführers nicht folgen. Anders, als vom Beschwerdeführer vorgebracht, kommt es sehr wohl darauf an, ob ein Unternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder als GmbH betrieben wird. Dem Beschwerdeführer stand und steht die freie Wahl der für ihn ideal geeigneten Rechtsform offen. Eine Sach- und Gleichheitswidrigkeit, wie vom Beschwerdeführer behauptet, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen. Der Anregung des Beschwerdeführers, einen Normenprüfungsantrag beim Verfassungsgerichtshof zu stellen, kann sohin nicht nachgekommen werden. Der Beschwerdeführer wird vielmehr auf die durch Art 144 B-VG eröffnete Möglichkeit der Erhebung einer Erkenntnisbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof verwiesen.

Die vorliegende Beschwerde war vom Bundesfinanzgericht somit gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abzuweisen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

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

Zumal der klare Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 2 KStG den Kreis der potentiell möglichen Mitglieder einer Unternehmensgruppe eindeutig festlegt und damit die Teilnahme eines Einzelunternehmers bzw einer natürlichen Person an einer Unternehmensgruppe nicht zulässt, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im vorliegenden Fall nicht vor. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof war damit gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zuzulassen.

Wien, am 9. September 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

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

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Artner WP/StB GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, Ludersdorf 201, 8200 Ludersdorf-Wilfersdorf,

über die Beschwerde vom 3. Dezember 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** zu Steuernummer ***BF1StNr1*** vom 19. November 2021 betreffend Körperschaftsteuer 2015 – 2018 und Vorauszahlung Körperschaftsteuer 2022 - 2023 zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (im Folgenden kurz: Bf.) ist im Vereinsregister ***X***, eingetragen. Nach eigenem Verständnis ist die Bf. gemeinnützig und war aufgrund einer stattgebenden Beschwerdevorentscheidung betreffend die Jahre 2010 – 2012 der Ansicht, das Finanzamt teile diese Auffassung. Daher hat die Bf. für die Streitjahre 2015 – 2018 keine Körperschaftsteuer-Erklärungen eingereicht.

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 19. November 2021 betr. Körperschaftsteuer 2015 – 2018 hat das Finanzamt der Bf. Körperschaftsteuer für Einkünfte aus der Vermietung eines Hausanteils vorgeschrieben. Begründet wurden die Bescheide lediglich damit, dass die Bf. keine Erklärungen abgegeben habe.

Mit den ebenfalls angefochtenen Bescheiden vom 19. November 2021 wurden die Körperschaftsteuer Vorauszahlungen für 2022 und 2023 festgesetzt.

In der Beschwerde vom 3. Dezember 2021 berief sich die Bf. darauf, dass bisher vom Finanzamt Gemeinnützigkeit angenommen worden sei.

Die abweisenden Beschwerdeentscheidungen vom 5. Mai 2023 begründete das Finanzamt mit gesondertem Schreiben vom selben Tag im Wesentlichen damit, dass in Bezug auf die "Förderung der Allgemeinheit" Bedenken bestünden. Die allgemeine Literatur stehe der Brauchtumpflege durch studentische Verbindungen reserviert gegenüber (Ebner / Hammerl / Lachmayer / Strimitzer / Vock (Hrsg), KStG 1988, § 5 Z 6 KStG Teil-1 Rz 280, erachten die Pflege von Kameradschaft, die Verfolgung weltanschaulicher Ausrichtungen, die Bemühung um Geselligkeit und Unterhaltung, studentische Verbindungen u. dergl. als nicht begünstigt; kritisch auch Renner in SWK 2018, Heft 7, S. 363; u.a.).

So wie der VwGH in der Förderung der Gesundheitspflege durch den Berufsstand der Zahnärzte nur eine (unzureichende) mittelbare Förderung (VwGH 20.07.1999, 99/13/0078) gesehen habe, in der Förderung der Interessen bestimmter Stände keine gemeinnützigen Zwecke erblickte (VwGH 02.09.2009, 2005/15/0024, u. VwGH 26.02.2003, 98/13/0068) und in der Vermarktung eines Genussmittels, welches als regionales Kulturgut anzusehen war (VwGH 19.09.2013, 2010/15/0117), keine ausschließliche und unmittelbare Förderung der Allgemeinheit gesehen hat, habe das Höchstgericht auch eine Betätigung einer Körperschaft auf religiösem Gebiet nur dann als gemeinnützig angesehen, wenn sich die ideelle Zielsetzung der Aktivitäten von vornherein an die Allgemeinheit wendet (VwGH 28.02.2002, 2001/16/0563). Vereine, die in der Regel die Interessen der Mitglieder vertreten, würden damit noch keine Förderung der Allgemeinheit bewirken (VwGH 26.01.1994, 92/13/0059).

Zusammengefasst vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass weder ein Personenkreis gefördert werde, der einen in Bezug auf den Vereinszweck repräsentativen Querschnitt der Bevölkerung darstellt, noch dass die Mitgliedschaft jedermann offen stehe (vgl. Lachmayer, RdW 2001, 186; so auch VereinsR 2001 Rz 19).

Schließlich sei unklar, durch welche konkreten Handlungen und Maßnahmen der begünstigte Zweck erreicht werde bzw. ob politische sowie gesellige Inhalte in den Hintergrund treten würden.

Im Vorlageantrag vom 16. Mai 2023 wies die Bf. zunächst abermals darauf hin, dass das Finanzamt die Aktivitäten in der Vergangenheit als gemeinnützig eingestuft habe und es nunmehr bei identer Sachlage keinen Grund gäbe, davon abzuweichen.

Inhaltlich brachte die Bf. vor, dass die Förderung des Gemeinwohls auf dem Gebiet des Sports erfolge, zumal der Segelflugsport im Mittelpunkt des Vereinszwecks stünde. Daran vermöge auch ein geselliges Vereinsleben nichts zu ändern bzw. die sportliche Aktivität und deren Bedeutung nicht zu schmälern. Der Verein stehe der Allgemeinheit offen, da jeder junge Mann, der die Interessen des Vereins teilt, Mitglied werden könne.

Der Vergleich mit Vereinen, welche die Förderung der beruflichen, finanziellen und wirtschaftlichen Förderung ihrer Mitglieder bezwecken (Zahnärzte, Vermarktung eines Genussmittels als regionales Kulturgut) sei unzutreffend, da in dem Fall die unmittelbaren Geschäftsinteressen der Mitglieder im Vordergrund stünden während die Bf. überhaupt kein wirtschaftliches Interesse habe, sondern ausschließlich die sportliche Aktivität des Segelflugsports im Mittelpunkt stünde.

Auf einen Vorhalt des BFG hin hat die stV die Satzung ebenso übermittelt wie Unterlagen zur Vermietung (siehe festgestellter Sachverhalt). Demnach ist die Bf. an der ***1***. Hauseigentumsgemeinschaft, StNr xxx zu 1/7 beteiligt und erzielt daraus anteilige Einkünfte, die das Finanzamt den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt hat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf. ist ein Verein, dessen aktenkundige Satzungen vom 6. Juni 2015 (auszugsweise) folgenden Inhalt haben:

§ 3 der Satzungen: Der Zweck des Vereins ist es, den Gedanken des Fliegens zu verbreiten sowie praktisch und wissenschaftlich auf dem Gebiet des Flugwesens und Flugsports zu arbeiten.

Der Erreichung dieser Ziele dienen u.a. die praktische und theoretische Flugausbildung, die Teilnahme an Flugwettbewerben, die Veranstaltungen fliegerischer Art, wissenschaftliche Arbeiten, Vorträge und Seminare.

Finanziert werden die Aufgaben durch Mitgliedsbeiträge, freiwillige Spenden sowie Erträgen aus Fahrnis- und Liegenschaftsbesitz.

Nach § 2 der Satzungen steht die Mitgliedschaft jedem an einer Hochschule oder Fachhochschule immatrikulierten Hörer sowie Altakademikern männlichen Geschlechts und Personen, die sich um die Fliegerei oder um die Förderung des Fluggedankens verdient gemacht haben, offen.

Die Mitglieder sind berechtigt, an allen Veranstaltungen der Fliegerei teilzunehmen und ihre Einrichtungen zu beanspruchen. (§ 5 der Satzungen)

Im Fall der Auflösung der Fliegerei ist nach § 15 der Satzungen das vorhandene Vermögen in gemeinnütziger Art zu verwenden.

Nach Angaben der Bf. wird der in der Satzung angegebene Zweck im alltäglichen Vereinsleben tatsächlich durch die in der Satzung bezeichneten Mittel („praktische und theoretische

Flugausbildung, Förderung der Fliegerei und des Flugsports, Förderung des Modellfluges, Teilnahme an Flugwettbewerben, Veranstaltungen fliegerischer Art, wissenschaftliche Arbeiten, Konvente, Vorträge, Seminare“) gefördert.

Das Finanzamt hat dazu keine gegenteiligen Feststellungen getroffen, sondern in der BVE nur ausgesprochen, dass es „unklar“ sei, durch welche konkreten Handlungen und Maßnahmen der begünstigte Zweck erreicht werde bzw. ob politische sowie gesellige Inhalte in den Hintergrund treten würden. Durch die Angaben der Bf., an deren Richtigkeit kein Anlass für Zweifel besteht, ist diese Unklarheit beseitigt.

In den Streitjahren wurde der Bf. von der ***1*** ein Gewinnanteil in folgender Höhe zugewiesen:

[...]

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 35 Bundesabgabenordnung (BAO):

(1) Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

(2) Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

§ 36 BAO

(1) Ein Personenkreis ist nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann.

2.2. Gemeinnützigkeit

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Die gesetzlich normierten Gemeinwohlzwecke (§ 35 BAO) sind jedenfalls im öffentlichen Interesse gelegen und somit grundsätzlich gemeinnützig (vgl auch Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO 266 § 52 Anm 60).

Bestehen Vorbehalte eines beachtlichen Teils der Bevölkerung (Allgemeinheit) gegenüber dem Förderziel, liegt grundsätzlich keine gemeinnützige Zweckverfolgung vor (Stoll, BAO Kommentar - Digital First, Rzeszut/Tanzer/Unger, § 36 BAO (Ebner) Rz 5). Daraus ergibt sich insgesamt das Erfordernis einer positiven Einstellung der Allgemeinheit gegenüber dem Förderziel (vgl. Stoll, BAO Kommentar - Digital First, Rzeszut/Tanzer/Unger, § 35 BAO (Ebner) Rz 6), das – wie die Bf. zutreffend ausführt – beim nicht motorisierten Segelflugsport jedenfalls gegeben ist.

Die Satzung der Körperschaft muss eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben (§ 41 BAO). Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die Voraussetzungen geknüpft, daß die Körperschaft, der die Begünstigung zukommen soll, nach Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient (vgl. § 34 BAO).

Ausgangspunkt der Betrachtungen sind § 41 BAO entsprechend die übermittelten Satzungen, die laut Bf. tatsächlich auch so gelebt werden.

Gemeinnütziger Zweck:

Im Beschwerdefall besteht der Zweck laut Satzung in der Förderung des Flugsportes. Nach § 35 Abs 2 BAO kann eine Förderung der Allgemeinheit durch die Förderung des Körpersportes erfolgen, wobei der Begriff des Körpersportes weit auszulegen ist, weshalb auch der Flugsport unter den Begriff des Körpersportes fällt (vgl. Stoll, BAO Kommentar - Digital First, Rzeszut/Tanzer/Unger, § 35 BAO (Ebner) Rz 19; Ritz/Koran, BAO⁷ § 35 Tz 10).

Der begünstigte Zweck „Förderung des Körpersportes“ wird laut Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung durch praktische und theoretische Flugausbildung, Förderung der Fliegerei und des Flugsports, Förderung des Modellfluges, Teilnahme an Flugwettbewerben, Veranstaltungen fliegerischer Art, wissenschaftliche Arbeiten, Konvente, Vorträge, Seminare gefördert. Laut Vorlageantrag kommt es bei der praktischen Flugausbildung überdies zur Zurverfügungstellung der für den Sport notwendigen Ausrüstung einschließlich Segelflugzeugen, das es zahlreichen Begünstigten, die keine andere Möglichkeit dazu hätten, ermöglicht, diesen Sport auszuüben.

Geselligkeit

Die regelmäßigen Zusammenkünfte der Mitglieder dienen laut Bf. in erster Linie dem Erfahrungsaustausch über den Segelflugsport. Die dabei auch gepflegten gesellschaftlichen Kontakte (Geselligkeit) seien diesem Ziel vollkommen untergeordnet, so zu sagen ein

Nebeneffekt des sportlichen Erfahrungsaustausches und der damit verbundenen zwanglosen Fortbildung. Politische Inhalte würden in der Kommunikation und Zieldefinition praktisch keine Rolle spielen, was laut Bf. auch die politische Bedeutungslosigkeit der Mitglieder des Vereins beweise.

Tatsächlich zählen gesellige Zusammenkünfte von Vereinsmitgliedern zu einem üblichen Vereinsbetrieb. Die Grenzen der begünstigten Zweckverfolgung werden durch gesellige Zusammenkünfte dann vereitelt, wenn sie entweder dazu dienen, einen anderen, als den begünstigten Zweck zu verfolgen oder der Einnahmenerzielung dienen, wie es etwa bei Vereinsfesten der Fall ist. Für beides gibt es keine Anhaltspunkte, weshalb davon ausgegangen werden muss, dass es nicht zu begünstigungsschädlichen Aktivitäten gekommen ist.

Förderung der Allgemeinheit:

In Zusammenschau des Begriffes „Allgemeinheit“ im Haupttatbestand des § 35 Abs 1 BAO und der Einschränkungen im § 36 Abs 1 BAO ist das Entscheidende die Möglichkeit der Förderung einer großen Zahl von Menschen und gerade keine bewusste Beschränkung der Förderung auf eine kleine Zahl der in Betracht kommenden Personen. Es muss sich dabei jedoch nicht um einen völlig unbegrenzten Personenkreis handeln. Vielmehr genügt die Definition eines Personenkreises, der einen genügend großen Ausschnitt der Allgemeinheit (Bevölkerungsquerschnitt) darstellt (Ebner in Ebner/Hammerl/Oberhuber, Vereine¹¹ Tz B180).

Einschränkungen, die sich aus der Fördersache selbst ergeben, sind unbedenklich (VwGH 19.11.2019, Ra 2019/15/0103, VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0104 und Ra 2019/15/0105). Daher ist die Einschränkung auf am Flugsport interessierte Personen unbedenklich.

Auch eine geschlechtsspezifische Einschränkung bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen der Allgemeinheit kann zulässig sein (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 36 Tz 2, Ebner in Ebner / Hammerl / Oberhuber, Vereine¹¹ Tz B105; Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, Vereine¹⁰, B 180). Daher ist die satzungsmäßige Einschränkung auf männliche Personen unbedenklich, wobei die zweite Möglichkeit einer Mitgliedschaft laut Statuten „Personen, die sich um die Fliegerei oder um die Förderung des Fluggedankens verdient gemacht haben“ ohnedies geschlechtsneutral formuliert ist, sodass auch Personen weiblichen Geschlechts umfasst sind.

Nur eine zu eng gefasste Abgrenzung des Personenkreises nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen abstrakten Merkmalen ist schädlich, sofern die Zahl der geförderten Personen dauernd nur klein sein kann wie es zB bei Angehörigen eines Betriebes oder einer kleinen Region wäre (vgl. Ebner/Hammerl in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG³⁵ § 5 Z 6 Rz 301 f; zu einem Betriebskindergarten vgl. VwGH 11. 10. 2023, Ra 2021/15/0061).

Die Mitgliedschaft an der Bf. steht jedem Studenten aller Grazer Universitäten, Hochschulen und Fachhochschulen offen. Diese Abgrenzung ist nicht so eng, dass sie keine Allgemeinheit

darstellen würde, zumal in der Literatur die Einschränkung auf Absolventen einer Bildungsstätte nicht als zu eng angesehen wird (vgl Ritz/Koran, BAO⁷ § 36 Tz 2).

2.3. Körperschaftsteuerpflicht

Gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Die Bf. ist nach den oben getroffenen Feststellungen eine Körperschaft, die gemeinnützige Zwecke iSd §§ 34 bis 47 BAO verfolgt.

Gemäß § 21 Abs 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich die beschränkte Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988 und im Sinne des § 14 Abs. 12 KStG 1988.

Da die Bf. nur Einkünfte aus der Vermietung eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft erzielt, die zur Finanzierung des begünstigten Zweckes verwendet werden, unterliegt sie damit nicht der Körperschaftsteuerpflicht.

Die angefochtenen Bescheide waren daher – wie im Spruch ersichtlich – ersatzlos aufzuheben.

2.4. 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.

Graz, am 31. Oktober 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch i-tax Steuerberatungs GmbH, Triesterstraße 14, 2351 Wiener Neudorf, über die Beschwerde vom 3. Mai 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. April 2022 betreffend Forschungsprämie § 108c EStG 1988 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie beträgt 55.038,40 Euro, die Forschungsprämie 7.705,38 Euro.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig im Verfahren ist, ob die beschwerdeführende GmbH (Bf) antragsberechtigt ist für die Forschungsprämie, oder ob der Antrag auf Forschungsprämie von der Mitunternehmerschaft zu stellen gewesen wäre, welche die Bf durch Aufnahme eines atypisch stillen Gesellschafters eingegangen ist.

In der mündlichen Verhandlung wurde weiters erörtert, ob ursprünglich nicht geltend gemachter Finanzierungsaufwand in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie aufzunehmen sei (unter Berufung auf EStR 2000 Rz 8208fa) und in welchem Ausmaß der Forschungsaufwand vor dem Zusammenschlussstichtag angefallen ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf wurde am TT.4.2019 in das Firmenbuch eingetragen. Gesellschaftszweck ist insbesondere die Entwicklung von Arzneimitteln, prä- und klinische Forschung und medizinische Grundlagenforschung.

Mit Zusammenschlussvertrag vom TT.1.2020 beteiligte sich eine GmbH & Co KG rückwirkend ab TT.4.2019 als atypisch stille Gesellschafterin an der Bf. Geschäftstätigkeit der Mitunternehmerschaft ist die Entwicklung von Arzneimitteln, prä- und klinische Forschung und medizinische Grundlagenforschung. Unternehmensrechtlich hat die Bf mit dem Zusammenschlussvertrag ihren gesamten Betrieb auf die atypisch stille Gesellschaft übertragen und dafür steuerlich die Bestimmungen des Art IV UmgrStG in Anspruch genommen.

Die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit wurde somit ab dem TT.4.2019 von der atypisch stillen Gesellschaft erbracht. Bis zu diesem Zeitpunkt sind Aufwendungen für Forschung und Entwicklung im Ausmaß von 55.038,40 Euro angefallen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass die atypisch Stille (ab dem Zeitpunkt ihres steuerlichen Entstehens, siehe dazu Punkt 3.1.) und nicht die Bf selbst die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit erbracht hat, ergibt sich aus § 1 Z 6 des Zusammenschlussvertrages, die steuerliche Anwendung des UmgrStG ebenfalls aus dem Zusammenschlussvertrag. Der Unternehmenszweck der atypisch Stillen ergibt sich aus dem Fragebogen für Personengesellschaften (Verf16), der an die belangte Behörde übermittelt worden ist. Der Gesellschaftszweck der Bf ergibt sich aus ihrem Gesellschaftsvertrag.

Das Gutachten der FFG, welches der Bf eigenbetriebliche Forschung bescheinigt, ist für das Bestehen der Mitunternehmerschaft und ihre Würdigung unbedeutend, weil einerseits die FFG nur eine Prüfung der vorgelegten Unterlagen durchführt – in denen die Mitunternehmerschaft nicht erwähnt wird – und andererseits die Abgabenbehörde insbesondere hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen nicht an Feststellungen der FFG gebunden ist.

Die Eigenforschung der Bf vor dem Zusammenschluss ergibt sich aus ihrem Schriftsatz vom 22.7.2024, dessen Abgrenzung im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch von der Abgabenbehörde (einschließlich des geltend gemachten Finanzierungsaufwandes) als plausibel erachtet wurde. Dieser Einschätzung schließt sich das Gericht mangels gegenteiliger Anhaltspunkte an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 108c Abs 1 EStG idF BGBl I 2017/82 besagt: Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und eine Forschungsprämie für Auftragsforschung in Höhe von jeweils 14% der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen geltend machen.

Ein Zusammenschluss kann von der Anmeldung beim Firmenbuchgericht bzw Meldung beim zuständigen Finanzamt an gerechnet auf einen bis zu neun Monate zurückliegenden Stichtag rückbezogen werden (§ 24 Abs 1 Z 2 iVm § 13 Abs 1 UmgrStG).

Die Einkünfte der Zusammenschließenden sind hinsichtlich des betroffenen Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Zusammenschlussstichtages erfolgt wäre (§ 25 Abs 2 iVm § 14 Abs 2 UmgrStG).

Der Begriff der Mitunternehmerschaft ist ein originär ertragsteuerlicher. § 108c Abs 1 EStG unterscheidet zwei Kategorien von Antragsberechtigten, die eine Forschungsprämie geltendmachen können: einerseits Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind; andererseits Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Eine Mitunternehmerschaft entsteht im Fall des Zusammenschlusses am Zusammenschlussstichtag (vgl BFG 11.10.2023, RV/7101930/2013; in diesem Fall hat sich eine vergleichbare Publikums-KG als atypisch Stille an mehreren Unternehmen beteiligt). Die Rückwirkungsfiction des UmgrStG muss auch für die Antragsberechtigung bezüglich Forschungsprämie gelten, denn § 108c Abs 1 EStG legt eindeutig fest, dass eine Mitunternehmerschaft Zurechnungssubjekt für die prämiengünstigten Aufwendungen ist.

Der Ansicht der Bf ist nicht zu folgen, denn hätte der Gesetzgeber den zivilrechtlichen Entstehungszeitpunkt im Auge gehabt, hätte er nicht auf den originär ertragsteuerlichen Begriff der Mitunternehmerschaft referenziert. Das Abstellen darauf führt dazu, auch den ertragsteuerlichen Zeitpunkt des Entstehens der Mitunternehmerschaft für ihre Legitimation, die Forschungsprämie zu beantragen, heranzuziehen. Das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft schließt nach dem eindeutigen Wortlaut des § 108c Abs 1 EStG 1988 aus, dass die hinter der Mitunternehmerschaft stehenden Gesellschafter hinsichtlich ihres Anteiles eine eigene Antragsberechtigung hätten (arg. „*Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind*“).

Anzeichen, dass die Gründung der stillen Gesellschaft keinen Zusammenschluss dargestellt hätte und die Voraussetzungen zur Anwendung des Art IV UmgrStG nicht gegeben wären, liegen nicht vor. Daher ist das Entstehen der Mitunternehmerschaft zum TT.4.2019 maßgeblich. Die Bf kann nur für den davor gelegenen Zeitraum, in dem sie ihren Betrieb selbst betrieben hat und noch nicht an die Mitunternehmerschaft übertragen hat, die Forschungsprämie geltend machen.

Zum Finanzierungsaufwand zählen nach Ansicht der Finanzverwaltung (vgl EStR 2000 Rz 8208fa) auch solche Aufwendungen, die aus Anlass der Aufnahme von atypisch stillen Gesellschaftern entstehen (zB Kosten für Werbung/Prospekte für die Gewinnung von atypisch stillen Gesellschaftern) – und soweit sie der F&E zuzuordnen sind von der Bf als Teil der Bemessungsgrundlage begehrt werden. Der Ansicht der Parteien schließt sich das Bundesfinanzgericht an. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Frage, ob die ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion des UmgrStG auch auf die Antragsberechtigung zur Forschungsprämie wirkt, fehlt derzeit eine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Diese Rechtsfrage ist auch über den Einzelfall hinaus bedeutend. Daher war die Revision zuzulassen.

Wien, am 10. September 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Amstetten Melk Scheibbs in 3300 Amstetten, Graben 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 3. Mai 2022, Zl. RV/5100345/2019, betreffend Körperschaftsteuer 2017 (mitbeteiligte Partei: K GmbH als Rechtsnachfolgerin der P GmbH in N, vertreten durch Heigl & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH in 3380 Pöchlarn, Oskar-Kokoschka-Straße 8), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte GmbH ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Rechtsnachfolgerin der P GmbH. Aus dem Gruppenfeststellungsbescheid vom 7. März 2018 ergibt sich, dass die P GmbH ab dem Jahr 2017 in die revisionsgegenständliche Unternehmensgruppe eingetreten ist.
- 2 Mit Bescheid vom 10. September 2018 wurde ein Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 für die P GmbH erlassen und ausgesprochen, dass ihr Ergebnis dem Gruppenträger zu 100 % zuzurechnen sei.
- 3 Mit Vertrag vom 26. September 2018 wurde das Gruppenmitglied P GmbH als übertragende Gesellschaft auf die mitbeteiligte GmbH als übernehmende Gesellschaft zum Stichtag 31. Dezember 2017 verschmolzen. In der Folge wurde die P GmbH im Firmenbuch gelöscht. Die mitbeteiligte GmbH war zum 31. Dezember 2017 noch kein Mitglied der Unternehmensgruppe. Sie war allerdings bereits seit dem Jahr 2000 eine 100%ige Tochtergesellschaft der Gruppenträgerin und jedenfalls am 26. September bereits Gruppenmitglied.



- 4 Mit Bescheid vom 13. Dezember 2018 hob das Finanzamt den Bescheid vom 10. September 2018 betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2017 gemäß § 299 BAO auf; es stellte diesen Bescheid an die Mitbeteiligte als Rechtsnachfolgerin der P GmbH zu. Begründend führte das Finanzamt aus, die Verschmelzung eines Gruppenmitglieds auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft führe bei Verschmelzungstichtagen innerhalb der Mindestbestanddauer zum rückwirkenden Ausscheiden der übertragenden Körperschaft (§ 9 Abs. 5 und Abs. 10 KStG 1988). Der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 sei daher aufzuheben und für 2017 eine Individualbesteuerung durchzuführen.
- 5 Mit Bescheid vom Februar 2019 wurde daraufhin gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 auch der Gruppenfeststellungsbescheid 2017 geändert und die Zugehörigkeit der mitbeteiligten GmbH zur Unternehmensgruppe rückwirkend ab der Veranlagung 2017 gemäß § 295a BAO iVm § 9 Abs. 10 Teilstr 3 KStG 1988 aufgehoben.
- 6 Gegen den Aufhebungsbescheid vom 13. Dezember 2018 erhob die Mitbeteiligte Beschwerde. Zur Begründung wird u.a. vorgebracht, die mitbeteiligte GmbH sei seit 2000 eine Tochtergesellschaft der Gruppenträgerin und sei ab dem Veranlagungsjahr 2018 in die Gruppe aufgenommen worden. Die finanzielle Verbindung zwischen diesen beiden Gesellschaften habe also schon seit dem Jahr 2000 bestanden und habe sich durch die Verschmelzung der P GmbH auf die Mitbeteiligte nicht geändert. Die in Rede stehende Verschmelzung sei also auf ein zu diesem Zeitpunkt bereits unmittelbar verbundenes Gruppenmitglied erfolgt. Die Gruppenträgerin sei nicht erst durch die Verschmelzung zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung an der mitbeteiligten GmbH gekommen, welche bereits seit dem Jahr 2000 eine 100%ige Tochter der Gruppenträgerin sei.
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde Folge. Begründend führte es aus, im Revisionsfall sei ein Gruppenmitglied auf eine zum Verschmelzungstichtag (31. Dezember 2017) nicht zur Gruppe gehörende Tochter des Gruppenträgers verschmolzen worden. Zum Vertragserrichtungszeitpunkt (26. September 2018) sei die aufnehmende





Gesellschaft jedoch bereits Teil der Gruppe gewesen (mit Wirkung für das Jahr 2018).

- 8 Gemäß § 9 Abs. 5 Satz 4 KStG 1988 gälten nur Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzung für die Gruppenbildung. Werde daher ein Gruppenmitglied auf eine gruppenfremde Körperschaft verschmolzen, scheidet das Gruppenmitglied ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag aus der Gruppe aus bzw. komme es bei Verschmelzungstichtagen innerhalb der dreijährigen Mindestbestandsdauer des § 9 Abs. 10 KStG 1988 zu einer Rückabwicklung für das Gruppenmitglied. Gruppenmitglieder, welche im Rahmen der Umgründungsmaßnahme aus der Gruppe hinausverschmolzen würden, schieden demnach grundsätzlich aus der Unternehmensgruppe aus.
- 9 Dies solle nach Ansicht der Amtspartei auch im gegenständlichen Fall gelten, obwohl eine ausreichende finanzielle Verbindung mit der gruppenfremden übernehmenden Körperschaft bestehe und die übernehmende Körperschaft durch die Stellung eines rechtzeitigen Ergänzungsantrags mit 1. Jänner 2018 in die Unternehmensgruppe aufgenommen worden sei. Hierdurch werde nach Ansicht der Amtspartei zwar die übernehmende Körperschaft zum Gruppenmitglied, das übertragende Gruppenmitglied scheidet jedoch dessen ungeachtet verschmelzungsbedingt aus der Unternehmensgruppe aus (Hinweis auf UmgrStR Rz 354).
- 10 Dagegen spreche nach Ansicht des BFG jedoch Folgendes: Umgründungen gälten mit Ablauf des vereinbarten Stichtages als durchgeführt. Die Verschmelzung zum 31. Dezember 2017 sei daher am 1. Jänner 2018 wirksam geworden. Da Umgründungen erst mit Ablauf des Umgründungstichtages ertragsteuerlich wirksam würden, sei das übertragene Vermögen erst nach Ablauf des Umgründungstichtages dem übernehmenden Rechtsträger ertragsteuerlich zuzurechnen. Wenn die gruppenfremde Körperschaft mit Wirkung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag in die Gruppe aufgenommen werde, handle es sich nach Ansicht des BFG um die Übertragung von Vermögen innerhalb einer Unternehmensgruppe iSd § 9 Abs. 5 S 4 KStG und somit um den Fall einer „nahtlosen“



Gruppenzugehörigkeit des übertragenden Gruppenmitglieds (Hinweis auf *Jann/Rittsteuer/Schneider* in Kofler, UmgrStG¹⁰ KStG § 9 Rz 92). Dafür sprächen auch die ErlRV zum BudBG 2007 zu § 5 Abs. 1, wonach die Rückwirkungsfiktion auf Anteilsinhaberebene bei der Verschmelzung und Spaltung eingeführt worden sei, um bei der Gruppenbesteuerung unerwünschte Erschwernisse zu beseitigen (Hinweis auf ErlRV 43 BlgNR 23. GP, 25; *Wiesner/Mayr*, RdW 2007, 437).

- 11 Für den Fall der Verschmelzung des Gruppenträgers habe der Verwaltungsgerichtshof zwar in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 2016, 2013/13/0066, eine restriktive Haltung eingenommen. Demnach begründe der Untergang des Gruppenträgers infolge Verschmelzung ein Ausscheiden des Gruppenträgers aus der Unternehmensgruppe. Das Ausscheiden des Gruppenträgers gehe nach § 9 Abs. 9 KStG 1988 mit der Beendigung der Unternehmensgruppe einher. Die Ausnahmebestimmung des § 9 Abs. 5 KStG 1988, wonach Umgründungen innerhalb der Gruppe für den Bestand der Gruppe unschädlich seien, greife nicht, weil es sich um eine Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine Gesellschaft außerhalb der Gruppe handle.
- 12 Diese Rechtsprechung sei aber auf den gegenständlichen Fall nach Ansicht des BFG nicht anwendbar. Die Gruppe werde im gegenständlichen Fall nämlich nicht „nach oben“ erweitert. Im Revisionsfall sei die gruppenfremde übernehmende Gesellschaft mit Wirksamkeit zum 1. Jänner 2018 in die Unternehmensgruppe aufgenommen worden und es habe schon davor eine 100%ige Beteiligung des Gruppenträgers bestanden. Nach Ansicht des BFG liege dadurch eine ununterbrochene Gruppenzugehörigkeit des übertragenen Gruppenmitglieds bzw. des diesbezüglichen Vermögens vor. Demzufolge scheide die P GmbH nach Ansicht des BFG aufgrund der Verschmelzung nicht aus der Unternehmensgruppe aus. Ebenso führe eine Verschmelzung vor Ablauf der dreijährigen Mindestbestandsdauer im gegenständlichen Fall entgegen der Ansicht der Amtspartei zu keiner Rückabwicklung der Unternehmensgruppe, weil eine gruppeninterne Verschmelzung keine Bedeutung für die dreijährige Mindestzugehörigkeit einer Gesellschaft zur



Gruppe habe, zumal sich das Vermögen auch nach der Verschmelzung in der Gruppe befinde.

- 13 Die Revision ließ das BFG zu. Gemäß § 9 Abs. 5 Satz 4 KStG 1988 gälten nur Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzung für die Gruppenbildung. Ob diese Voraussetzung beim gegenständlichen Sachverhalt vorliege, sei vom Verwaltungsgerichtshof bisher nicht entschieden worden.
- 14 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision des Finanzamts. Zu deren Zulässigkeit bringt die Amtsrevision vor, im Revisionsfall stelle sich die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bisher noch nicht beantwortete entscheidende Rechtsfrage, ob für die Anwendbarkeit des § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 eine nahtlose Gruppenzugehörigkeit von übertragender und übernehmender Körperschaft ausreichend oder eine zumindest kurzfristig überlappende Gruppenzugehörigkeit erforderlich sei.
- 15 Die Mitbeteiligte erstattete eine Revisionsbeantwortung.
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Die Amtsrevision ist zulässig, aber nicht berechtigt.
- 18 § 9 Abs. 5 KStG 1988 lautet:
„Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Erfüllen im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft die Mitbeteiligten die Voraussetzungen des Abs. 4 zu Beginn des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zum Gruppenantrag gebildet werden. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilszerwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend. Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.“
- 19 Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15. Mai 2019, Ra 2018/13/0029, ausgesprochen hat, ist § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG 1988 für Gesamtrechtsnachfolgen innerhalb der Gruppe von normativer Bedeutung.



- 20 Im Revisionsfall ist vor dem Hintergrund dieser Bestimmung strittig, ob es sich bei der revisionsgegenständlichen Verschmelzung des bisherigen Gruppenmitglieds P GmbH zum Stichtag 31. Dezember 2017 auf die mitbeteiligte Gesellschaft, die seit 1. Jänner 2018 Teil der Unternehmensgruppe ist, um eine „Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe“ handelt, auf die § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG 1988 anwendbar ist.
- 21 Im Falle einer Verschmelzung nach Art. I UmgrStG hat die übertragende Körperschaft bei der Ermittlung des Gewinnes für das mit dem Verschmelzungstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften ergibt (§ 2 Abs. 1 UmgrStG). Die übernehmende Körperschaft hat nach § 3 Abs. 1 UmgrStG die zum Verschmelzungstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 fortzuführen. Verschmelzungstichtag ist gemäß § 2 Abs. 5 UmgrStG der Tag, zu dem die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft aufgestellt ist, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wird.
- 22 § 2 Abs. 3 UmgrStG regelt, dass das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungstichtages erfolgt wäre. Nach § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG gilt für die übernehmende Körperschaft § 2 Abs. 3 UmgrStG mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages. Diese Regelungen für die übertragende und die übernehmende Körperschaft gewährleisten einen nahtlosen Übergang in körperschaftsteuerlicher Hinsicht (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum UmgrStG in der Stammfassung, BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP 16 f). Das unter Einsatz des übergehenden Vermögens erzielte Einkommen ist somit (erst) mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Das Vermögen wird ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag dem Rechtsnachfolger zugerechnet (VwGH 8.4.2022, Ro 2021/13/0015).
- 23 Daraus ergibt sich, dass im Revisionsfall aus ertragsteuerlicher Sicht das Vermögen der P GmbH mit Beginn des 1. Jänner 2018 auf die mitbeteiligte Gesellschaft übergegangen ist. Zu diesem Zeitpunkt war die mitbeteiligte



Gesellschaft - wie das BFG zu Recht erkannt hat - bereits Mitglied der gegenständlichen Unternehmensgruppe, ist sie dieser doch bereits mit Wirksamkeit 1. Jänner 2018 beigetreten.

- 24 Damit ist § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG 1988 aber Genüge getan, da das betroffene Vermögen die Gruppe nie verlassen hat. Ein zeitlich überlappendes Bestehen von übertragender und übernehmender Gesellschaft ist nicht notwendig, ein nahtloser zeitlicher Anschluss ist ausreichend (ebenso *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, BFG Journal 2022, 191 ff).
- 25 Entscheidend für den im gegenständlichen Fall gegebenen nahtlosen Übergang ist allerdings, dass die mitbeteiligte GmbH von vornherein eine hinreichend finanziell verbundene Körperschaft (§ 9 Abs. 4 KStG 1988) gewesen ist und deshalb unabhängig von der gegenständlichen Verschmelzung ab dem Jahr 2018 Gruppenmitglied werden konnte und im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages auch bereits Gruppenmitglied gewesen ist. Läge hingegen der in der Revision des Finanzamtes angesprochene Fall vor, bei welchem die hinreichende finanzielle Verbindung erst durch die Verschmelzung auf der Grundlage des § 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG (rückwirkender Anteilserwerb) hergestellt wird, also gleichsam erst als Folge der Verschmelzung eintritt, könnte nicht mehr von einem nahtlosen Übergang im hier maßgeblichen Sinn ausgegangen werden.
- 26 Die Revision erweist sich sohin als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.
- 27 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 19. Oktober 2022

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die ECA Pfanner und Farmer Steuerberatung GmbH, Seestraße 12, 6971 Hard, über die Beschwerde vom 22. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. September 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer war bis zum 31.12.2016 Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der ***X*** GmbH (in der Folge: GmbH). Unternehmensgegenstand der GmbH war die Unternehmensberatung. Mit Stichtag zum 31.12.2016 wurde die GmbH nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes verschmelzend auf den Beschwerdeführer als Alleingesellschafter umgewandelt. Das Vermögen der Gesellschaft ging im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Beschwerdeführer über. Zum Umwandlungsstichtag hatte die GmbH noch nicht verrechnete Verlustvorträge in Höhe von 896.973 Euro, die sich aus Verlusten der Jahre 2009 (439.566 Euro), 2010 (368.926 Euro), 2011 (75.697 Euro) und 2015 (12.684 Euro) zusammensetzten. Das Unternehmen der GmbH wurde nach der Umwandlung vom Beschwerdeführer als nicht protokolliertes Unternehmen bis 2018 weitergeführt. Mit der Umwandlung erfolgte auch ein Wechsel in der Gewinnermittlungsart von § 5 EStG auf § 4 Abs. 3 EStG.

2. Im Streitjahr 2018 erklärte der Beschwerdeführer neben den seit dem Jahr 2011 bezogenen Einkünften aus Pensionszahlungen der Pensionsversicherung der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 37.135,41 Euro auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit dem in Folge der Umgründung übernommenen Betrieb in Höhe von 973,74 Euro. Bei der Ermittlung des Einkommens machte er einen Verlustabzug aus den nicht verrechneten Verlustvorträgen der GmbH als Sonderausgaben geltend.

3. Im Zuge einer **Außenprüfung** gemäß § 147 BAO der Jahre 2014 bis 2017 unterzog das Finanzamt den geltend gemachten Verlustabzug einer Prüfung und gelangte laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.3.2019 zum Ergebnis, dass unter Beachtung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das Vermögen der GmbH vor dem Jahr 2012 mit dem Vermögen zum Umwandlungsstichtag am 31.12.2016 nicht vergleichbar sei. Ein Vergleich von Umsatz, Bilanzsumme und Beschäftigtenzahl habe eine Verringerung des Umfangs von mehr als 75% ergeben. Somit habe eine qualifizierte Umfangsminderung stattgefunden und gingen die Verluste aus den Jahren 2009 bis 2011 daher für den Verlustabzug verloren. Die verbleibenden Verluste aus dem Jahr 2015 seien bereits bei der Veranlagung des Jahres 2017 als Sonderausgaben berücksichtigt worden.

4. Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und setzte im **angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018** die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung eines Verlustabzuges fest.

5. Mit **Beschwerde** vom 21.10.2019 wandte die steuerliche Vertretung gegen die Versagung des Verlustabzuges im Wesentlichen ein, § 4 Umgründungssteuergesetz sehe für Verschmelzungen ausdrücklich den Verlustvortrag vor. Im Gegensatz zum allgemeinen Ertragssteuerrecht, wo der Verlustvortrag ein höchstpersönliches Recht sei, gehe das Umgründungssteuerrecht vom Grundsatz der Objektbezogenheit des Übergangs von Verlustvorträgen aus. Daher gehe bei Umgründungen der Verlustvortrag auf den Rechtsnachfolger über.

Wirtschaftlich gesehen sei eine Umgründung als Rechtsformwechsel zusammen mit einer Vermögensübertragung zu charakterisieren. Von der bloßen Änderung der Rechtsform eines Unternehmens unterscheide sich eine Umgründung dadurch, dass es stets zu einer Übertragung von Vermögen komme. Von der Unternehmensveräußerung sei die Umgründung insofern abzugrenzen, als der Vermögensübergang das unternehmerische Engagement nicht beende, sondern die unternehmerische Einheit in einer anderen Unternehmensstruktur weiterhin fortgeführt werde. Das Nachfolgeunternehmen führe die Buchwerte des übertragenen Unternehmens weiter. Der äußere Wechsel in der Unternehmensorganisation ändere nichts an der wirtschaftlichen Identität und am wirtschaftlichen Fortbestand des umgegründeten Unternehmens. Komme es bei einer verlustbringenden Körperschaft zu einer

wesentlichen und entgeltlichen Änderung der Gesellschafterstruktur (Beteiligungsverhältnisse) in Verbindung mit einer wesentlichen Änderung der organisatorischen (Geschäftsführung) und der wirtschaftlichen Struktur (Geschäftstätigkeit), so liege ein sog. „Mantelkauf“ vor und stehe damit kein Verlustabzug mehr zu. Im Beschwerdefall sei es aber weder zu einer Änderung der Gesellschafterstruktur noch der organisatorischen Struktur gekommen. Der Beschwerdeführer sei immer der alleinige Gesellschafter und der faktische und wirtschaftliche Geschäftsführer der GmbH gewesen. In den Jahren 2009 bis 2011 habe es massive Probleme aufgrund der durch die Lehman Brothers Pleite verursachten Wirtschaftskrise gegeben, die beinahe zum Untergang des Betriebes geführt hätte. Durch einen stillen Ausgleich mit den Banken und Lieferanten habe das Unternehmen gerettet werden können. An der wirtschaftlichen Struktur des Unternehmens habe dies aber nichts geändert. Es sei nur zu einer Reduzierung des Geschäftsumfanges gekommen und nicht zu einer Änderung der wirtschaftlichen Struktur. Der Beschwerdeführer als Alleineigentümer und Geschäftsführer der GmbH habe die Verluste erwirtschaftet und sei daher auch persönlich der Verlustvortragsberechtigte.

6. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 2.9.2020 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, der Beschwerde sei grundsätzlich nicht darin entgegenzutreten, dass sich im Beschwerdefall durch die Umwandlung weder eine Änderung des Unternehmensgegenstands noch der handelnden Personen ergeben habe. Allein aus dieser Feststellung sei für das Beschwerdebegehren nichts gewonnen. Denn zu einem Übergang der Verlustvorträge komme es nach den Bestimmungen des § 4 Z 1 lit. a und lit. c UmgrStG nur, wenn das verlustverursachende Vermögen noch tatsächlich vorhanden sei und eine Vergleichbarkeit aufgrund des Umfangs des Betriebes bestehe. Die Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend die wirtschaftliche und organisatorische Identität des Betriebes bezögen sich auf die Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG über den Mantelkauf. Das Finanzamt sei aber zu keiner Zeit vom Vorliegen eines Mantelkaufs iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG ausgegangen, weshalb die betreffenden Beschwerdeausführungen ins Leere gingen.

Die in diesem Zusammenhang vorgesehenen Regelungen des UmgrStG seien als *lex specialis* im Verhältnis zu den allgemeinen Regelungen des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG anzusehen. Es sei daher zu prüfen, ob bei der hier zu beurteilenden Umwandlung eine qualifizierte Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG vorgelegen habe.

Eine solche qualifizierte Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG sei von der Außenprüfung festgestellt worden, indem sie maßgebende quantitative betriebswirtschaftliche Parameter wie Umsatz, Bilanzsumme und Beschäftigtenanzahl verglichen und in einer Gesamtschau gewürdigt habe. Dabei habe sie festgestellt, dass sich im Vergleich zum Basisjahr 2016 sowohl die Bilanzsummen als auch die Umsatzzahlen in den Jahren 2011 und davor wesentlich vermindert hätten. Die bis 2010 noch beschäftigten Mitarbeiter seien im Jahr 2011 komplett abgebaut und der Kundenstock im Jahr 2011 an ein deutsches Unternehmen verkauft worden.

Es sei daher von einer qualifizierten Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG für die Veranlagungsjahre vor 2012 auszugehen gewesen. Habe sich aber der Umfang des Vermögens iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG qualifiziert vermindert, gehe ein von diesem Vermögen verursachter, aber noch nicht verrechneter Verlust zur Gänze verloren.

7. Mit Schreiben vom 28.9.2020 stellte der Beschwerdeführer den **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Die Beschwerde ergänzend führte seine steuerliche Vertretung aus, der Verlustabzug diene primär dazu, alle Steuerpflichtigen nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steuerlich zu erfassen. Ein Verlust in früheren Abgabeperioden könne im österreichischen Abgabenrecht nicht zu einer Steuergutschrift führen, weshalb spätere Gewinne mit Verlusten aus früheren Perioden ausgeglichen werden müssten. Der Verlustabzug trage dazu bei, das interperiodische Nettoprinzip zu verwirklichen. Ohne Verlustabzug würden positive Gesamtergebnisse einer Periode voll besteuert werden, während negative unberücksichtigt blieben. Das Versagen des Verlustabzuges habe auf der Ebene der Einkünfteerzielung eine „Erdrosselungswirkung“ (mit Hinweis aus *Wolf*, SWK 2009, 800). Daher verbleibe der Verlustabzug nach den Bestimmungen des § 10 UmgrStG bei demjenigen Abgabepflichtigen, welcher den Verlust erlitten habe. Zwar könne eine Verlustübergangsbeschränkung des Verlustabzuges gerechtfertigt sein, wenn verhindert werden solle, dass Buchverluste auf Grund steuerlicher Förderungen auf rechtsgeschäftlicher Basis übertragen werden oder eine zeitlich begrenzte Vortragsfähigkeit von Verlusten umgangen werde (mit Hinweis auf *Farmer* in „Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft“, 2007, 105ff). Gegenständlich liege aber kein solcher Fall vor.

Mit der grundsätzlichen Übertragbarkeit von Verlustabzügen im Umgründungssteuerrecht sollen betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen erleichtert werden. Die Finanzverwaltung verstoße gegen diesen Zweck, wenn es Unternehmern den Verlustabzug nehme, die den Betrieb saniert hätten und kein Fall „eingekaufter“ Verlustvorträge vorliege. Die Nichtanerkennung der Verluste führe zudem zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Gesamtgewinnbesteuerung.

In einer Entscheidung zum Mantelkauf halte der VwGH unmissverständlich am tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff fest. Wörtlich führe der VwGH dazu aus: „Die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft ist gemäß § 1 Abs 2 Z 2 GewStG stets und im vollen Umfang Gewerbebetrieb. Ist die Kapitalgesellschaft ident, so ist es auch der in ihrer Tätigkeit gelegene Gewerbebetrieb“ (VwGH 22.9.1987, 87/14/0063). Eine objektbezogene Bindung einer Verlustübertragung könne sich daher rechtssystematisch nur auf eine von einer Person ausgeübte Tätigkeit ohne weitere sachliche oder personelle Voraussetzungen im Sinne einer organisatorischen Einheit beziehen.

Die Begründung des Finanzamtes beziehe zudem die Sachverhaltsumstände nicht korrekt in das Gesamtbild ein. Der Beschwerdeführer habe auch nach der Umwandlung den zuvor in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführten Beratungsbetrieb fortgeführt. Die betriebliche Tätigkeit sei im Zeitpunkt der Umwandlung nicht eingestellt gewesen. Bei einer Übertragung dieses Betriebes auf eine natürliche Person als Rechtsnachfolgerin im Todesfall wäre es zu keiner Kürzung des Verlustabzuges gekommen. Die materiellrechtliche Einschränkung des § 10 UmgrStG iVm § 4 Z 1 lit a und c UmgrStG behandle insoweit gleiche Sachverhalte ungleich. Ergänzend sei anzumerken, dass die wesentlichen Verluste auf ein einziges Rechtsgeschäft im Zusammenhang mit einer mangelhaften Lieferung zurückzuführen gewesen seien. Das diesbezügliche Regressverfahren der GmbH sei im Zeitpunkt der Umwandlung auf europäischer Ebene noch anhängig gewesen. Wäre der Beschwerdeführer mit seiner Beschwerde auf europäischer Ebene durchgedrungen und hätte er den Schaden ersetzt bekommen, wäre es nach der Auffassung der Finanzbehörde zu einer vollen Besteuerung der Einnahmen aus dem Schadenersatz ohne Kompensation mit den zuvor erlittenen Verlusten gekommen.

Im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation des § 10 UmgrStG iVm § 4 Z 1 lit a und lit c UmgrStG sei der Umstand zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer die Verluste durch Einbringung von Vermögen in die GmbH finanziert und daher der Verlust insoweit bereits bei ihm zu einer Einschränkung der Leistungsfähigkeit geführt habe. Der Übergang der bei der GmbH nichtverrechneten Verluste im Wege der Umwandlung auf den Beschwerdeführer habe daher zu einer Übertragung der Verlustvorträge auf jene Person geführt, die auch tatsächlich und endgültig diese Verluste getragen habe. Eine Versagung des Verlustabzuges sei sachlich nicht zu rechtfertigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer war Alleingesellschafter und zeitweise auch Geschäftsführer der ***X*** GmbH. Diese GmbH wurde im Jahr 1997 gegründet und ins Firmenbuch eingetragen. Geschäftszweck laut Firmenbuch war die Marketingberatung.
2. Die konkrete Geschäftstätigkeit der GmbH bestand in der Hauptsache im Ein- und Verkauf von Waren aus Fernost. Die Waren kamen auf dem Seeweg in die Überseehäfen Rotterdam und Hamburg. Wichtigste Absatzgebiete waren Deutschland, die Niederlande, Belgien und England. Im Jahr 2009 geriet das Unternehmen der GmbH aus mehreren Gründen in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Im Jahr 2010 sollte die GmbH an ein deutsches Unternehmen veräußert werden. Der Veräußerungsplan scheiterte, das deutsche Unternehmen kaufte aber den Kundenstock der GmbH und diese arbeitete nunmehr auf Provisionsbasis für das deutsche Unternehmen. Im Jahr 2011 konnte mit den Banken ein stiller Ausgleich vereinbart werden.

Die wirtschaftlichen Schwierigkeiten führten insbesondere in den Jahren 2009 bis 2011 zu hohen Verlusten.

3. Als Reaktion auf die schwierige Situation kam es ab dem Jahr 2010 zu einer deutlichen Reduzierung des Umfanges der Geschäftstätigkeit der GmbH. So verringerten sich die Umsätze (inklusive Bestandänderungen und sonstige Erträge) von 15.799.988,17 Euro im Jahr 2009 und 11.816.550,14 Euro im Jahr 2010 auf 1.964.550,14 Euro im Jahr 2011 und weiter auf 101.021,22 Euro im Jahr 2012 bis auf 51.962,93 Euro im Jahr 2016. Die Bilanzsumme fiel von 8.263.124,14 Euro im Jahr 2009 und 3.310.308,84 Euro im Jahr 2010 auf 132.486,84 im Jahr 2011 und weiter auf 108.013,91 Euro im Jahr 2012 und schließlich auf 16.668,13 Euro im Jahr 2016. 2009 hatte die GmbH 11 Dienstnehmer, 2010 noch 10, im Jahr 2011 nur mehr 4 und ab dem Jahr 2012 keine (siehe dazu auch die Tabelle in Punkt 3.1.2. der Beschwerde).

4. Mit Umwandlungsvertrag und Generalsversammlungsbeschluss vom 19.7.2017 wurde die GmbH zum Stichtag 31.12.2016 gemäß §§ 2 ff UmwG unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG durch Übertragung des Vermögens der GmbH als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf das durch den Umwandlungsvorgang entstehende nicht protokollierte Einzelunternehmen des Beschwerdeführers verschmelzend umgewandelt.

Mit der Umwandlung erfolgte auch der Wechsel der Gewinnermittlungsart auf die Einnahmen-Ausgabenrechnung und ermittelte der Beschwerdeführer ab 2017 den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

5. Zum 31.12.2016 waren Verlustvorträge aus folgenden Jahren noch nicht verrechnet:

2009	439.566
2010	368.926
2011	75.697
2015	12.864
Summe	896.873

Der Verlust aus dem Jahr 2015 wurde bei der Veranlagung 2017 in Abzug gebracht.

6. Bis zum Jahr 2011 hat der Beschwerdeführer aus der Tätigkeit als Geschäftsführer bei der GmbH Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Seit 01.04.2011 empfängt er Ruhebezüge von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, in den Jahren 2017 und 2018 erklärte er zudem Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit dem durch die Umwandlung übernommene Betrieb. Seit dem Jahr 2019 bezieht er nur mehr Einkünfte aus den Pensionszahlungen der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen zum Sachverhalt gründen auf den Unternehmensbilanzen der GmbH der Jahre 2009 bis 2015, dem Umwandlungsvertrag und dem Protokoll über den Beschluss der Generalversammlung vom 19.7.2017, Feststellungen der Betriebsprüfung zum Sachverhalt, den Firmenbuchauszug betreffend die GmbH und den Angaben in den Körperschaftsteuerbescheiden der GmbH und den Einkommensteuerbescheiden des Beschwerdeführers laut Abgabeninformationssystem.

Abweichend von den Feststellungen der Betriebsprüfung geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die GmbH im Jahr 2011 noch durchschnittlich 4 und nicht wie in der Niederschrift der Betriebsprüfung ausgeführt 0 Dienstnehmer beschäftigt hat. Zwar wird in der Steuerbilanz 2011 die Anzahl der Arbeitgeber mit 0 angegeben, in dem im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschluss 2011 wird diese Zahl aber mit 4 angegeben. Für die Richtigkeit letzterer Angabe spricht, dass im Jahr 2011 noch ein Personalaufwand von 120.476,59 Euro angefallen ist. Erst im Jahr 2012 ist der Personalaufwand auf 0,00 Euro gesunken.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Rechtsgrundlagen:

A) Bestimmungen zur Umwandlung

Umwandlungsgesetz - UmwG:

§ 1 Kapitalgesellschaften können nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

§ 2 (1) Die Hauptversammlung (Generalversammlung) der Kapitalgesellschaft kann die Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter beschließen, wenn ihm Anteilsrechte an mindestens neun Zehnteln des Grundkapitals (Stammkapitals) gehören und er für die Umwandlung stimmt, es sei denn, dass der Hauptgesellschafter eine Aktiengesellschaft, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder sonst eine Kapitalgesellschaft im Sinn des § 1 Abs. 2 EU-Verschmelzungsgesetz mit Sitz in einem Mitgliedstaat im Sinn des § 1 Abs. 3 EU-Verschmelzungsgesetz ist. Hierbei werden eigene Aktien

der Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Anteilsrechte zugerechnet.

(2) Mit der Eintragung der Umwandlung bei der übertragenden Gesellschaft treten folgende Rechtswirkungen ein:

1. Das Vermögen der Kapitalgesellschaft geht einschließlich der Schulden auf den Hauptgesellschafter über. Treffen aus gegenseitigen Verträgen, die zur Zeit der Umwandlung von keiner Seite vollständig erfüllt sind, Abnahme-, Lieferungs- oder ähnliche Verpflichtungen zusammen, die miteinander unvereinbar sind oder die beide zu erfüllen eine schwere Unbilligkeit für den Hauptgesellschafter bedeuten würde, so bestimmt sich der Umfang der Verpflichtungen nach Billigkeit unter Würdigung der vertraglichen Rechte aller Beteiligten.

2. Die Kapitalgesellschaft erlischt, einer besonderen Löschung bedarf es nicht.

...

Umgründungssteuergesetz – UmgrStG:

Artikel II: Umwandlung

§ 7 (1) Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

...

2. verschmelzende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl Nr. 304/1996, wenn

- am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist oder

...

(3) Rechtsnachfolger sind der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs 1 UmwG), beziehungsweise dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichtenden Personengesellschaft (§ 5 Abs 1 UmwG)

(4) Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

B) Bestimmungen zum Verlustabzug

Körperschaftsteuergesetz – KStG 1988

§ 8 Abs. 4 KStG

Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1....

2. *Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:*

a)...

b)...

c) *Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderung zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teils betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung still Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.*

Umgründungssteuergesetz – UmgrStG

§ 10. *§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:*

1. a) *Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden.*

b) *Übergewende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 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.*

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

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

b) *Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.*

c) *Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.*

Einkommensteuergesetz – EStG 1988

§ 18 (6) *Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,*

- *wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind und*
- *soweit die Verluste nicht bereits für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.*

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

2. Rechtliche Würdigung:

Unstrittig ist, dass durch eine verschmelzende Umwandlung gemäß § 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG mit Ablauf des Umwandlungstichtages 31.12.2016 das Vermögen der GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Beschwerdeführer als Hauptgesellschafter übergegangen ist.

Ebenfalls außer Streit steht, dass zum Umgründungstichtag noch nicht verrechnete Verluste der GmbH in Höhe von 896.873 Euro vorhanden waren.

Strittig ist aber, ob diese noch nicht verrechneten Verlustvorträge auf den Beschwerdeführer als Gesamtrechtsnachfolger der GmbH übergegangen sind und dem Beschwerdeführer aus diesen Verlustvorträgen ein Verlustabzug zustand.

Aus dem Hinweis des § 4 Abs. 1 erster Satz UmgrStG auf § 8 Abs. 4 Z 2 UmgrStG folgt, dass die Bestimmungen der §§ 4 und 10 UmgrStG zum Verlustabzug *leges speciales* zu § 8 Abs. 4 Z 2 KStG sind. Letztere Vorschriften beinhalten allgemeine Regeln zum Verlustabzug bei zivilrechtlicher Identität der Körperschaft, während die Bestimmungen der §§ 4 und 10 UmgrStG den Übergang des Verlustabzugs von der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft bzw. den übernehmenden Rechtsnachfolger und somit zwischen zivilrechtlich verschiedenen Steuersubjekten regeln.

Mit den Bestimmungen der §§ 4 und 10 UmgrStG soll zwar der Übergang von Verlustvorträgen von der übertragenden Körperschaft auf die übertragende Körperschaft bzw. auf den Rechtsnachfolger sichergestellt werden. Ein solcher Übergang findet aber nur insoweit statt, als die Verluste den übertragenden Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können und das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist (§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG, objektbezogene Beschränkung des Verlustabzuges) **und** der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG, qualifizierte Umfangsminderung).

Der Übergang der Verlustvorträge ist also doppelt beschränkt, einerseits durch das Erfordernis der Objektbezogenheit des Verlustvortrages und andererseits durch das Erfordernis der umfanglichen Vergleichbarkeit des verlustbehafteten Vermögens.

Objektbezogenheit des Verlustvortrages

Mit dem Kriterium der Objektbezogenheit des Verlustvortrages soll die Verwertung von Verlusten einer Mantelgesellschaft bei einer gewinnbringenden Gesellschaft verhindert werden. Der Übergang des Verlustabzugsrechts knüpft daher an die Übertragung der entsprechenden Verlustentstehungsquelle. Ob die wirtschaftliche Betätigung der übernehmenden Gesellschaft mit jener der übertragenden Gesellschaft vergleichbar ist, ist daher irrelevant (*Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 47 und 48, mwN). Bei betriebsführenden Körperschaften ist entscheidend, dass der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb am Verschmelzungszeitpunkt als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt tatsächlich vorhanden ist. Der Wegfall von auch bedeutenden Wirtschaftsgütern führt noch zu keinem Verlust des Verlustabzugsrechtes. Erst wenn der verlustverursachende Betrieb oder

Teilbetrieb seine Identität als eigenständige Einheit verloren hat, muss die Objektbezogenheit des Verlustvortrages verneint werden (vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 47 und 48, mwN).

Die Objektbezogenheit des Verlustvortrages ist im Beschwerdefall zu bejahen. Die GmbH hat bis ins Jahr 2011 den Großhandel mit Waren und die Vermittlung dieses Handels auf Provisionsbasis nebeneinander betrieben. Beide Geschäftstätigkeiten waren in einem einheitlichen Betrieb zusammengefasst. Die spätere Einstellung des Großhandels hat daher an der Identität des Betriebes nichts geändert. Auch die Veräußerung von Teilen des Anlagevermögens und des Kundenstockes änderten nichts am (Weiter)Bestehen des Betriebes. Dieser Betrieb wurde mit der Umwandlung auf den Beschwerdeführer übertragen. Die Verluste blieben daher über dieselbe Verlustquelle verknüpft. Eine fehlende Objektbezogenheit hat im Übrigen auch das Finanzamt nicht unterstellt.

Umfangliche Vergleichbarkeit

Der Übertragung der Verlustvorträge hat ferner zur Voraussetzung, dass der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste nicht derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (qualifizierte Umfangsminderung; *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 101).

Diese Beschränkung bezweckt, den Übergang bzw. Erhalt von Verlusten auch in jenen Gestaltungsfällen zu verhindern, in denen etwa ein unrentabler, verlustversachender Betrieb zur Verwertung der Verluste bis zum Verschmelzungstichtag nur mehr auf Sparflamme geführt wird (vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 101 mwN).

Maßgeblich dabei ist, dass die Vergleichbarkeit am Umwandlungstichtag gegeben ist. Das verlusterzeugende Vermögen muss daher mit jenem im Zeitpunkt des Umwandlungstichtages vergleichbar sein. Der Vergleich erfolgt durch eine fraktionierte Rückwärtsbetrachtung: Verluste an oder vor jenem Bilanzstichtag, zu dem eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, können verschmelzungsbedingt nicht übergehen bzw. können nicht mehr verwertet werden (vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 102).

Das Gesetz gibt keine Auskunft darüber, anhand welcher betriebswirtschaftlicher Parameter die Vergleichbarkeit zu beurteilen ist. Aufgrund des verwendeten Begriffes "Umfang" ist aber auf quantitative und nicht auf qualitative betriebswirtschaftliche Kriterien abzustellen. Im Gegensatz zur Mantelkaufregelung des § 8 Abs.4 Z 2 KStG ist daher eine Änderung des Betriebsgegenstandes für die Beurteilung der umfanglichen Vergleichbarkeit irrelevant.

Bei betrieblichen Einheiten kommen nach herrschender Ansicht dafür vor allem folgende Kriterien in Frage (vgl. *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG, 10. Aufl. (2021), § 4 Rz 101):

- Umsatz
- Auftragsvolumen und Produktionsvolumen
- Anlagevermögen, Anlagenintensität
- Umlaufvermögen
- Bilanzsumme
- Substanzwert
- Beschäftigtenzahl

Die Grenze, ab der eine Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit c UmgrStG wegen Minderung eines für die "Identifizierung" einer Einkunftsquelle maßgeblichen betriebswirtschaftlichen Parameters nicht mehr gegeben ist, wird von einem Teil der Literatur und Verwaltungspraxis mit 25% angegeben. Demnach ist eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben, wenn maßgebliche Parameter auf ein nur 25%iges oder geringeres Ausmaß absinken. Ein anderer Teil der Literatur nimmt das Fehlen der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit erst bei einem Absinken auf 10% und weniger an. Dieser Ansicht haben sich auch der UFS (UFS 24.6.2013, RV/1067-L/06) und im Ergebnis wohl auch das BFG im Erkenntnis vom 24.11.2015, RV/5100439/2011, angeschlossen. Maßgeblich ist aber nicht das Absinken eines einzigen Parameters auf unter 10%, sondern das Gesamtbild der unternehmens- bzw. branchenbezogenen Parameter (vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 104f.; BFG 24.11.2015, RV/5100439/2011 mwN).

Hat sich der Umfang des Vermögens qualifiziert vermindert, geht ein von diesem Vermögen verursachter, aber noch nicht verrechneter Verlust zur Gänze verloren; eine anteilige Verminderung ist in lit. c nicht vorgesehen (Alles-oder-Nichts-Betrachtung; vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 110).

Im Beschwerdefall erfolgt die Beurteilung der umfangreichen Vergleichbarkeit nach den für den Betrieb der GmbH in Frage kommenden Kriterien Anlagevermögen ohne Finanzvermögen, Umlaufvermögen, Bilanzsumme, Umsätze inklusive Bestandsveränderung und übrige Erträge sowie Anzahl der Dienstnehmer. Bei einem Beratungsunternehmen wie jenem der GmbH werden allerdings die Parameter Umsatz und Beschäftigtenzahl höher zu gewichten sein als etwa Anlagevermögen. Da die GmbH bis einschließlich 2011 mit Waren gehandelt und Warenumsätze erzielt hat, ist auch das Kriterium Umlaufvermögen von Gewicht.

Die vergleichende Rückwärtsbetrachtung anhand dieser Parameter zeigt folgendes Absinken des Umfangs im Basisjahr 2016 gegenüber den zurückliegenden Jahren bis zum ersten Verlustjahr 2009:

Stichtag	Anlagevermögen ohne Finanzvermögen	Absinken	Umlaufvermögen	Absinken	Bilanzsumme	Absinken
31.12.2016	1.857,37		13.514,69		16.668,13	
31.12.2015	2.839,80	65,40%	10.119,03	133,56%	12.959,83	128,61%
31.12.2014	1.994,75	93,11%	59.671,71	22,64%	61.667,46	27,03%
31.12.2013	2.656,55	69,91%	99.390,87	13,60%	102.048,42	16,33%
31.12.2012	5.098,17	36,43%	102.914,74	13,13%	108.013,91	15,43%
31.12.2011	9.469,20	19,61%	123.017,23	11,00%	132.486,43	12,58%
31.12.2010	29.718,64	6,25%	2.988.651,64	0,45%	3.310.308,84	0,50%
31.12.2009	43.383,66	4,28%	7.990.580,74	0,17%	8.263.124,14	0,20%

Stichtag	Umsätze	Absinken	Dienstnehmer	Absinken
31.12.2016	51.962,93		0	
31.12.2015	64.218,23	80,92%	0	
31.12.2014	80.031,88	64,93%	0	
31.12.2013	97.461,44	53,32%	0	
31.12.2012	101.021,22	51,43%	0	
31.12.2011	1.964.917,02	2,64%	4	0%
31.12.2010	11.816.550,14	0,44%	11	0%
31.12.2009	15.799.988,17	0,33%	11	0%

Die Tabelle zeigt, dass bei sämtlichen herangezogene Umfangskriterien der Stand zum Stichtag 31.12.2016 gegenüber den Vergleichsstichtagen 31.12.2009 und 31.12.2010 auf unter 10% gesunken ist.

Gegenüber dem Stichtag 31.12.2011 ist das Anlagevermögen ohne Finanzanlagen zwar „nur“ auf 19,61%, das Umlaufvermögen auf 11% und die Bilanzsumme auf 12,58% gesunken, die Umsätze aber auf 2,64% und die Anzahl der Dienstnehmer auf 0%. Da bei einem Beratungsbetrieb wie jenem der GmbH die Parameter Dienstnehmer, Umsatz und Umlaufvermögen die für den Umfang wirklich aussagekräftigen Parameter sind, ist auch

gegenüber dem 31.12.2011 ein deutliches Absinken des Umfangs auf unter 10% zu konstatieren.

Nach dem Gesamtbild der herangezogenen Parameter erfolgte der entscheidende Bruch beim Betriebsumfang in den Jahren 2009 bis 2012. Ab dem Jahr 2012 wurden nur noch Leistungserlöse und keine Warenerlöse mehr erzielt, wurden keine Dienstnehmer mehr beschäftigt und bewegten sich die Umsätze nur mehr auf einem Niveau zwischen ca. 100.000 Euro im Jahr 2012 und ca. 50.000 Euro im Jahr 2016. Gegenüber den Jahren 2009 bis 2011 kann daher nicht mehr von einer umfangreichen Vergleichbarkeit gesprochen, sodass die Verlustvorträge aus diesen Jahren nicht zum Verlustabzug zugelassen werden können.

Auch in der Beschwerde und im Vorlageantrag wird die qualifizierte Umsatzminderung nicht bestritten. Die in diesen Schriftsätzen gemachten Ausführungen richten sich nicht gegen die Feststellung der Umsatzminderung, sondern bekämpfen die Nichtzulassung der Verlustvorträge zum Verlustausgleich mit anderen Argumenten.

So bringen die Beschwerdeausführungen v.a. vor, im Beschwerdefall sei der Mantelkaufatbestand nicht erfüllt. Die Regelung zum Mantelkauf in § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG betrifft den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft ihre wirtschaftliche Tätigkeit weitgehend eingestellt hat, aber weiterhin in ihrer Rechtsform bestehen bleibt. Sie hat daher infolge von organisatorischen und strukturelle Änderungen ihre wirtschaftliche Identität geändert, nicht aber ihre zivilrechtliche. Ist bereits bei der übertragenden Körperschaft der Mantelkaufatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 erfüllt, ist der Verlustvortrag bereits bei dieser verloren gegangen und stellt sich die Frage des Übergangs des Verlustvortrages auf die übernehmende Körperschaft bzw. den Rechtsnachfolger infolge der Umgründung nicht mehr. Einen Mantelkauf bei der übertragenden Körperschaft hat das Finanzamt aber in keiner Phase des Verfahrens unterstellt und den geltend gemachten Verlustabzug auch nicht aus diesem Grund aberkannt. Daher gehen die Ausführungen in der Beschwerde zum Mantelkauf, wie schon in der Beschwerdevorentscheidung bemerkt wurde, tatsächlich ins Leere.

Im Vorlageantrag wird im Wesentlichen vorgebracht, mit der Anwendung des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG habe das Finanzamt gegen das Prinzip der Gesamtgewinnbesteuerung und das Prinzip der Leistungsfähigkeit verstoßen. Damit wird aber keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Entscheidung aufgezeigt.

Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzugestehen, dass die Beschränkungen des Überganges des Verlustvortrages durch § 4 UmgrStG in der Kritik steht (vgl. *Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 10. Aufl. (2021), § 4 Rz 5* mit der dort zitierten Literatur). Das ändert aber nichts daran, dass das Bundesfinanzgericht die entsprechenden Bestimmungen des § 4 UmgrStG im Rahmen der Interpretationsmöglichkeiten zu beachten hat. § 4 Z 1 lit. c UmgrStG sieht aber ausdrücklich vor, dass Verluste vom Abzug ausgeschlossen sind, wenn es zwischen dem Entstehen der Verluste und dem Verschmelzungs- bzw. Umwandlungstichtag zu einer qualifizierten

Umfangsminderung gekommen ist. Eine Nichtbeachtung dieser gesetzlichen Einschränkung aufgrund etwaiger steuersystematischer oder steuerpolitischer Bedenken, wie sie im Vorlageantrag vorgebracht wurden, würde einen Verstoß gegen rechtsstaatlich grundlegende Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG darstellen und ist daher ausgeschlossen.

Gemäß Art. 89 Abs. 1 steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze den ordentlichen Gerichten nicht zusteht. Hat ein ordentliches Gericht gegen ein Gesetz aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Dasselbe gilt gemäß Art. 135 abs. 4 B-VG für Verwaltungsgerichte.

Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen steht somit in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Hat das Verwaltungsgericht Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes, kann es nur einen Antrag auf Aufhebung an den Verfassungsgerichtshof stellen, nicht aber selbst über die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes befinden.

Das Bundesfinanzgericht hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Einschränkung des Verlustabzuges bei den Verlusten der übertragenden Körperschaft durch § 10 Z 1 a iVm § 4 Z 1 a und c, steht dem Gesetzgeber doch hinsichtlich der Regelung des Verlustübergangs ein weiter Gestaltungsspielraum zu. So hat der VfGH im Hinblick auf § 10 ausgeführt, *„dass es dem Gesetzgeber [...] freisteht, das Recht auf Verlustabzug zur Erzielung sachgerechter Ergebnisse und zur Vermeidung von Missbräuchen – unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit – an bestimmte Bedingungen zu knüpfen, ohne auf das Motiv der Umwandlung Bedacht zu nehmen, zumal ein solcher Rechtsformwechsel im freien Belieben der handelnden Personen steht“* (Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4, Rz 5 mwH).

Aufgrund der qualifizierten Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit. c bei der GmbH zum Umwandlungsstichtag gegenüber den Jahren 2009 bis 2011 waren somit die noch nicht verrechneten Verlustvorträge aus diesen Jahren nach der Umwandlung nicht mehr zum Verlustabzug zuzulassen.

Lediglich gegenüber dem Jahr 2015 bestand eine umfangliche Vergleichbarkeit und wurde der Verlustvortrag aus diesem Jahr daher zu Recht bei der Veranlagung 2017 als Sonderausgabe berücksichtigt.

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 Beurteilung einer qualifizierten Umfangsminderung im Sinne des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG gibt es noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Die Revision ist daher zulässig.

Feldkirch, am 15. Juni 2022

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

17. Oktober 2024(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 14 und 15 – Aufladung von Elektrofahrzeugen – Aufladung mittels einer Vorrichtung, die von einer Gesellschaft bereitgestellt wird und den Zugang zu einem Netz von Ladepunkten verschiedener Betreiber ermöglicht – Mehrwertsteuerliche Einordnung des Umsatzes – ‚Lieferung von Gegenständen‘ – Übertragung aufgrund von Kommissionverträgen“

In der Rechtssache C-60/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden) mit Entscheidung vom 3. Februar 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Februar 2023, in dem Verfahren

Skatteverket

gegen

Digital Charging Solutions GmbH

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Vierten Kammer I. Jarukaitis in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter D. Gratsias (Berichterstatter) und E. Regan,

Generalanwältin: T. Čapeta,

Kanzler: A. Lamote, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 7. Februar 2024,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Skatteverket, vertreten durch A.-S. Pallasdies als Bevollmächtigte,
- der Digital Charging Solutions GmbH, vertreten durch U. Grefberg,
- der schwedischen Regierung, vertreten durch H. Eklinder und F.-L. Göransson als Bevollmächtigte,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch Zs. Biró-Tóth und Z. Fehér als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Björkland und M. Herold als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 25. April 2024

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 14 und 15 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 (ABl. 2010, L 10, S. 14) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Digital Charging Solutions GmbH, einer Gesellschaft deutschen Rechts, und dem Skatteverket (Finanzbehörde, Schweden) über die Gültigkeit eines am 8. April 2022 erlassenen Steuervorbescheids (im Folgenden: Steuervorbescheid).

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:
„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“
- 4 In Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie heißt es:
„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:
a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;
...
c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;
...“
- 5 Art. 14 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:
„(1) Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.
(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:
...
c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.“

...“

6 Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind Elektrizität, Gas, Wärme oder Kälte und ähnliche Sachen.“

Schwedisches Recht

7 Nach Kapitel 1 § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Mervärdesskattelag (1994:200) (Mehrwertsteuergesetz [1994:200]) vom 30. März 1994 (SFS 1994, Nr. 200) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) ist für die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland erbringt, Mehrwertsteuer zu entrichten.

8 Als Gegenstände gelten nach Kapitel 1 § 6 des Mehrwertsteuergesetzes körperliche Gegenstände, einschließlich Immobilien und Gas, ebenso wie Wärme, Kälte und Elektrizität. Weiter heißt es dort, dass als Dienstleistung jede Lieferung gilt, die sich nicht auf Waren bezieht.

9 Nach Kapitel 2 § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 1 gilt als Umsatz von Gegenständen u. a. die Überlassung eines Gegenstands gegen Entgelt und als Umsatz einer Dienstleistung u. a., dass eine Dienstleistung gegen Entgelt erbracht, überlassen oder auf andere Weise jemandem zur Verfügung gestellt wird.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

10 Der Geschäftssitz von Digital Charging Solutions ist in Deutschland; die Gesellschaft hat keine feste Niederlassung in Schweden. Digital Charging Solutions stellt Nutzern von Elektrofahrzeugen in Schweden Zugang zu einem Netz von Ladepunkten zur Verfügung. Die Nutzer erhalten in Echtzeit Informationen über die Preise und die Verfügbarkeit der zu diesem Netz gehörenden Ladepunkte. Außerdem umfasst die erbrachte Dienstleistung Funktionen zur Suche und Lokalisierung von Ladestationen sowie zur Routenplanung.

11 Die zum Netz gehörenden Ladestationen werden nicht von Digital Charging Solutions betrieben, sondern von Betreibern, mit denen die Gesellschaft Verträge abgeschlossen hat, damit die Nutzer von Elektrofahrzeugen ihre Fahrzeuge aufladen können. Hierzu stattet Digital Charging Solutions die Nutzer mit einer Karte und einer Authentifizierungsapplikation aus. Bei Nutzung der Karte oder der Applikation wird jedes Aufladen beim Betreiber des Ladepunktnetzes registriert, der diese Vorgänge dann Digital Charging Solutions in Rechnung stellt. Die Rechnungstellung erfolgt monatlich am Ende jedes Monats mit einer Zahlungsfrist von 30 Tagen.

12 Auf der Grundlage der von den Ladepunktbetreibern erhaltenen Rechnungen stellt Digital Charging Solutions den Karten- bzw. Applikationsnutzern ebenfalls auf monatlicher Basis Rechnungen aus, und zwar getrennt für die gelieferte Menge Elektrizität einerseits und für den Zugang zum Netz und die Nebenleistungen andererseits. Der Preis für die Elektrizität variiert, aber für den Netzzugang und die Nebenleistungen wird eine feste Gebühr erhoben. Diese Gebühr wird unabhängig davon erhoben, ob der Nutzer während des betreffenden Zeitraums tatsächlich Elektrizität gekauft hat oder nicht. Es ist nicht möglich, nur Elektrizität von Digital Charging Solutions zu kaufen, ohne für den Zugang zum Netz und diese Leistungen zu bezahlen.

13 Am 14. April 2021 beantragte Digital Charging Solutions beim Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss, Schweden) einen Steuervorbescheid. Am 8. April 2022 erließ dieser Ausschuss einen Vorbescheid, in dem er die Lieferungen von Digital Charging Solutions als komplexe Umsätze

beurteilte, die hauptsächlich durch die Lieferung von Elektrizität an die Nutzer gekennzeichnet seien, wobei Schweden als Ort der Lieferungen anzunehmen sei.

- 14 Die Finanzbehörde erhob beim Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden), dem vorlegenden Gericht, Klage auf Bestätigung des Steuervorbescheids. Digital Charging Solutions wandte sich ebenfalls an dieses Gericht, jedoch klagte sie auf Änderung des Vorbescheids. Digital Charging Solutions machte vor dem vorlegenden Gericht geltend, dass im vorliegenden Fall zwei verschiedene Leistungen vorlägen, nämlich die Lieferung von Elektrizität und die Erbringung einer Dienstleistung des Zugangs zum Netz von Ladepunkten, so dass nur die Lieferung von Elektrizität in Schweden zu besteuern sei.
- 15 Wie aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervorgeht, ist die Mehrheit der Mitglieder des Steuerrechtsausschusses der Auffassung, dass die Ladepunktbetreiber Elektrizität an Digital Charging Solutions liefern, die diese wiederum den Nutzern liefern. Es handele sich also um eine Kette von Umsätzen, bei der zwischen den Betreibern der Ladepunkte und den Nutzern keine vertraglichen Pflichten bestünden.
- 16 Eine Minderheit der Mitglieder des Ausschusses vertritt hingegen die Ansicht, dass Digital Charging Solutions den Nutzern einen Dienst zur Verfügung stelle, der insbesondere in der Bereitstellung eines Netzes von Ladepunkten und der nachfolgenden Rechnungstellung bestehe, woraus sich schließen lasse, dass den Nutzern in gewisser Weise Kredit für den Kauf von Elektrizität gewährt werde, wie vor einem anderen tatsächlichen Hintergrund in den Urteilen vom 6. Februar 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), und vom 15. Mai 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), entschieden worden sei. Dieser Ansatz trage insbesondere der Tatsache Rechnung, dass die Nutzer Umstände wie Qualität, Menge, Zeitpunkt des Kaufs und Art der Verwendung der Elektrizität frei wählen könnten.
- 17 Um den bei ihm anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden, stellt sich das vorlegende Gericht die Frage, welche Tragweite der aus diesen Urteilen hervorgegangenen Rechtsprechung beizumessen ist.
- 18 Unter diesen Umständen hat der Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
 1. Stellt eine Leistung an den Nutzer eines Elektrofahrzeugs, die im Aufladen des Fahrzeugs an einem Ladepunkt besteht, eine Lieferung eines Gegenstands nach Art. 14 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dar?
 2. Falls die erste Frage bejaht wird, ist dann eine solche Lieferung in allen Abschnitten der Umsatzkette, in die ein zwischengeschaltetes Unternehmen eingebunden ist, als gegeben anzunehmen, wenn die Umsatzkette in jedem Abschnitt mit einem Vertrag einhergeht, aber nur der Nutzer des Fahrzeugs über Umstände wie Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie die Art der Verwendung der Elektrizität entscheiden kann?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 19 Mit der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 15 Abs. 1 dahin auszulegen ist, dass die Lieferung von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs an einem Ladepunkt, der zu einem öffentlichen Ladepunktnetz gehört, eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie

darstellt.

- 20 Ihrem Wortlaut nach bezieht sich die erste Frage auf den Vorgang, der darin besteht, ein Elektrofahrzeug an einem Ladepunkt aufzuladen, unabhängig davon, ob eine andere Gesellschaft als der Betreiber des Ladepunktnetzes tätig wird, um dem Nutzer Zugang zu diesem Netz zu gewähren; dies ist Gegenstand der zweiten Frage.
- 21 Nach Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 gilt als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Dieser Begriff umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 22 Somit stellt der Umsatz, der in der Übertragung von Elektrizität an die Batterie eines Elektrofahrzeugs besteht, eine Lieferung von Gegenständen dar, da er den Nutzer des Ladepunkts ermächtigt, die übertragene Elektrizität, die nach Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt ist, zum Zweck des Antriebs seines Fahrzeugs zu verbrauchen (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, Rn. 38).
- 23 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Lieferung von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs an einem Ladepunkt, der zu einem öffentlichen Ladepunktnetz gehört, eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie darstellt.

Zur zweiten Frage

- 24 Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 14 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 15 Abs. 1 dahin auszulegen ist, dass die Aufladung eines Elektrofahrzeugs bei einem Netz öffentlicher Ladepunkte, zu dem der Nutzer über einen Vertrag Zugang hat, den er mit einer von dem Netzbetreiber verschiedenen Gesellschaft abgeschlossen hat, bedeutet, dass die verbrauchte Elektrizität in einem ersten Schritt vom Netzbetreiber an die Gesellschaft, die den Zugang zu diesem Netz anbietet, und in einem zweiten Schritt von dieser Gesellschaft an den Nutzer geliefert wird, auch wenn Letzterer über Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie über die Art der Verwendung der Elektrizität entscheidet.
- 25 Mit der Klarstellung, dass die Nutzer der Elektrofahrzeuge über Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie über die Art der Verwendung der Elektrizität entscheiden, entspricht die zweite Frage den Fragen dieses Gerichts zur Tragweite der in Rn. 16 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung, wonach in Anbetracht dieser Umstände davon ausgegangen werden könne, dass Digital Charging Solutions den Nutzern keinen Gegenstand liefere, sondern ihnen gegenüber in Wirklichkeit die Funktion eines Kreditgebers ausübe.
- 26 Hierzu ist festzustellen, dass sich der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (Urteile vom 18. Juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, Rn. 33, und vom 21. November 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, Rn. 20).
- 27 Die Übertragung der Befähigung, im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, verlangt aber weder, dass die Partei, der

dieser körperliche Gegenstand übertragen wird, physisch über ihn verfügt, noch, dass der körperliche Gegenstand physisch zu ihr befördert wird und/oder physisch von ihr empfangen wird (Beschluss vom 15. Juli 2015, Koela-N, C-159/14, EU:C:2015:513, Rn. 38).

- 28 So kann ein und derselbe Gegenstand Gegenstand zweier aufeinanderfolgender Lieferungen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 sein und dabei auf Anweisung unmittelbar vom ersten Verkäufer an den zweiten Erwerber übertragen werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, Rn. 36).
- 29 Diese Erwägungen gelten auch für Elektrizität, die nach den Ausführungen in Rn. 22 des vorliegenden Urteils gemäß Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt ist.
- 30 Allerdings ist zur Beantwortung der zweiten Frage darauf hinzuweisen, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität, die sich grundsätzlich in den vertraglichen Vereinbarungen widerspiegelt, ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Februar 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, Rn. 23, und vom 28. Februar 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, Rn. 72 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Insoweit geht aus den Angaben des vorliegenden Gerichts hervor, dass die Betreiber des Ladepunktnetzes nur mit Digital Charging Solutions in vertraglicher Beziehung stehen und dass Digital Charging Solutions nach den entsprechenden Vereinbarungen den Nutzern, die mit ihr einen Vertrag abgeschlossen haben, Karten und eine Authentifizierungsapplikation zur Verfügung stellt, die den Zugang zu diesem Netz gewähren, wodurch diese Nutzer ihre Elektrofahrzeuge an den zu dem Netz gehörenden Ladepunkten aufladen können. Wie in den Rn. 11 und 12 des vorliegenden Urteils ausgeführt, stellen die Betreiber der Ladepunkte Digital Charging Solutions die Kosten der gelieferten Elektrizität monatlich in Rechnung, und Digital Charging Solutions stellt diese Kosten dann den Nutzern ebenfalls auf monatlicher Basis in Rechnung, zuzüglich eines Entgelts für die damit in Zusammenhang stehenden Leistungen in Form einer Gebühr, deren Höhe weder von der Menge der gelieferten Elektrizität, und damit von deren Kosten, abhängig ist noch von der Anzahl der Ladevorgänge.
- 32 Wie die Generalanwältin in Nr. 39 ihrer Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, unterscheiden sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umstände von denjenigen in den Rechtssachen, in denen die Urteile vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), und vom 15. Mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), ergangen sind.
- 33 Im Hinblick auf die erste dieser Rechtssachen ist festzuhalten, dass der Umsatz in Bezug auf die Betankung des Fahrzeugs, um den es in dieser Rechtssache ging, im Kontext eines Leasingvertrags stand. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof unter Berücksichtigung u. a. des Umstands, dass die an die Leasinggesellschaft gezahlten Monatsraten im Unterschied zu den im Ausgangsverfahren der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Abrechnungsmodalitäten nur einen Vorschuss darstellten, da der tatsächliche Verbrauch am Jahresende ermittelt wurde, ausgeführt, dass die Übereinkunft über die Kraftstoffverwaltung einen Vertrag über die – sei es auch nur teilweise – Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff darstellte und dass die Leasinggesellschaft dem Leasingnehmer des Fahrzeugs gegenüber in Wirklichkeit die Funktion eines Kreditgebers übernimmt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, Rn. 35 und 36). In Bezug auf die zweite Rechtssache genügt der Hinweis, dass die im Ausgangsverfahren in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Umstände auch nicht denjenigen entsprechen, in denen eine Muttergesellschaft beschließt, die Kraftstoffversorgung ihrer Tochtergesellschaften mittels von ihr ausgegebener Tankkarten zu organisieren, die an Tankstellen der von der Muttergesellschaft genannten

Lieferanten verwendet werden können (Urteil vom 15. Mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, Rn. 14 und 36).

- 34 Dass kein Kreditmechanismus zur Vorfinanzierung des Erwerbs von Elektrizität vorliegt, wird durch die Umstände der Festlegung der zwischen den Ladepunktnutzern und Digital Charging Solutions vereinbarten Vergütung bestätigt. Wie in Rn. 31 des vorliegenden Urteils ausgeführt, erhebt Digital Charging Solutions nämlich keine Vergütung in Form eines Prozentsatzes des in Rechnung gestellten Elektrizitätsverbrauchs, sondern eine feste Gebühr, die von der dem Nutzer gelieferten Menge an Elektrizität oder der Anzahl der Ladevorgänge unabhängig ist.
- 35 Daraus folgt, dass zwar, wie in den Rechtssachen, in denen die in Rn. 33 des vorliegenden Urteils genannten Urteile ergangen sind, der Nutzer entscheidet, wann, wo und wie viel Elektrizität er kauft, die sich aus diesen Urteilen ergebenden Erkenntnisse aber nicht auf das Ausgangsverfahren übertragbar sind.
- 36 Wie die Generalanwältin in Nr. 52 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, bedingen im vorliegenden Fall die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Ladepunktbetreibern und Digital Charging Solutions auf der einen und zwischen Digital Charging Solutions und den Nutzern der Ladepunkte auf der anderen Seite nach den Angaben des vorlegenden Gerichts, dass die Lieferung von Elektrizität durch die Nutzer nach ihrem Belieben am Ort, zum Zeitpunkt und in der Menge ihrer Wahl veranlasst wird. Digital Charging Solutions verpflichtet sich ihrerseits den Betreibern des Ladepunktnetzes gegenüber nicht, eigenständig und unabhängig von den Entscheidungen der Nutzer irgendwelche Mengen von Elektrizität zu kaufen, sondern scheint, wie sich aus dem Wortlaut der zweiten Frage ergibt, die Stellung eines Vermittlers einzunehmen.
- 37 Unter diesen Umständen ist diese Ausgestaltung vertraglicher Beziehungen anhand von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 zu prüfen, der die Übertragung eines Gegenstands aufgrund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission regelt und gegenüber der allgemeinen Definition der Lieferung von Gegenständen in Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie eine *lex specialis* darstellt, deren Anwendungsvoraussetzungen gegenüber denen von Abs. 1 autonomen Charakter haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Für die Anwendung von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Zum einen muss es einen Auftrag geben, zu dessen Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten hinsichtlich der Lieferung von Gegenständen tätig wird. Zum anderen muss Gleichartigkeit bestehen zwischen den Lieferungen der Gegenstände, die der Kommissionär erwirbt, sowie den Lieferungen der verkauften oder übertragenen Gegenstände (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 51).
- 39 Sind diese beiden Voraussetzungen erfüllt, begründet Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 eine juristische Fiktion zweier gleichartiger Lieferungen von Gegenständen, die nacheinander erfolgen und die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Gemäß dieser Fiktion wird ein Steuerpflichtiger, der bei einer Lieferung von Gegenständen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig wird, so behandelt, als ob er diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 49 und 50 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 40 In einem solchen Fall hat der Steuerpflichtige gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 bei der Lieferung der betreffenden Gegenstände eine bestimmte wirtschaftliche Funktion, so dass er als Vermittler eingestuft werden kann, der im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung handelt (vgl. in

diesem Sinne Urteil vom 19. Februar 2009, Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, Rn. 35 und 36).

- 41 Im Übrigen entspricht es dem Wesen eines Kommissionsvertrags über den Einkauf von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs, dass der Nutzer des Ladepunkts und nicht der Kommissionär über Qualität, Menge, Kaufzeitpunkt und die Art der Verwendung der Elektrizität entscheidet.
- 42 Im vorliegenden Fall kann nicht ausgeschlossen werden, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beziehungen zwischen den Beteiligten als Verträge über eine Verkaufskommission angesehen werden können, die zwischen den Betreibern des Ladepunktnetzes als Kommittenten und Digital Charging Solutions als Kommissionärin geschlossen wurden und in deren Rahmen die Betreiber Digital Charging Solutions den Auftrag erteilen, Elektrizität im eigenen Namen, aber für ihre Rechnung an die Nutzer von Elektrofahrzeugen zu verkaufen. Jedenfalls können die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beziehungen zwischen den Beteiligten – vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Prüfungen in tatsächlicher Hinsicht – auch als Verträge über eine Einkaufskommission eingestuft werden, die zwischen den Ladepunktnutzern als Kommittenten und Digital Charging Solutions als Kommissionärin geschlossen wurden und in deren Rahmen die Nutzer Digital Charging Solutions den Auftrag erteilen, im eigenen Namen, aber für ihre Rechnung bei den Ladepunktbetreibern Elektrizität zu kaufen, die ihnen zum Aufladen ihrer Elektrofahrzeuge geliefert werden soll.
- 43 Folglich ist die erste Voraussetzung für die Anwendung von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 offenbar erfüllt.
- 44 Auch die zweite Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung scheint erfüllt zu sein, da die Lieferungen von Gegenständen, die als vom Kommissionär erworben gelten, und die Lieferungen der von ihm verkauften oder veräußerten Gegenstände identisch sind.
- 45 Da es im Ausgangsrechtsstreit auch um die Frage geht, ob die von Digital Charging Solutions erbrachte Leistung einen komplexen Umsatz darstellt, dessen charakteristischer und vorherrschender Bestandteil die Lieferung von Elektrizität ist, oder ob sich diese Leistung aus zwei verschiedenen Leistungen zusammensetzt, nämlich aus einer Lieferung von Elektrizität und einer Leistung der Gewährung des Zugangs zum Ladepunktnetz, sind die für eine solche Einstufung entscheidenden Gesichtspunkte zu ermitteln und zu klären, inwieweit sich diese Einstufung möglicherweise auf die zweite Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung auswirkt.
- 46 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 und ob im letztgenannten Fall diese einheitliche Leistung als „Lieferung von Gegenständen“ oder als „Dienstleistung“ einzustufen ist (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 47 Insbesondere ergibt sich zwar aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, doch darf ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Insoweit ist davon auszugehen, dass eine einheitliche Leistung dann vorliegt, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 48 Unter bestimmten Umständen sind ferner mehrere formal eigenständige Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind. Das ist namentlich dann der Fall, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als eine oder mehrere Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann 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 (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, Rn. 29 und 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 49 Ob die betreffende Leistung unter den Umständen des konkreten Falles eine einheitliche Leistung darstellt, haben im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Gerichtshof hat jedoch den nationalen Gerichten alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die für die Entscheidung der bei ihnen anhängigen Rechtssache von Nutzen sein können (Urteil vom 18. April 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 50 Im vorliegenden Fall stellt Digital Charging Solutions, wie in Rn. 12 des vorliegenden Urteils ausgeführt, den Nutzern monatlich folgende Posten in Rechnung: zum einen die Kosten der von ihnen für die Aufladung ihrer Fahrzeuge gekauften Elektrizität und zum anderen eine feste Gebühr als Entgelt für den Zugang zu dem Ladepunktnetz, für die Information über den Elektrizitätspreis und die Verfügbarkeit der Ladepunkte sowie für die Funktionen zur Suche und Lokalisierung der Ladepunkte und zur Routenplanung.
- 51 Wie in Rn. 30 des vorliegenden Urteils ausgeführt, stellt die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität, wie sie sich grundsätzlich in den vertraglichen Vereinbarungen widerspiegelt, ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar.
- 52 Folglich kann die Frage, ob die Lieferung von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs durch eine Gesellschaft wie Digital Charging Solutions zusammen mit den anderen in Rn. 50 des vorliegenden Urteils beschriebenen Leistungen einen einheitlichen komplexen Umsatz bildet, davon abhängig sein, unter welchen Bedingungen die Vergütung für diese Lieferung und diese Dienstleistungen gemäß den entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen fällig wird.
- 53 So können Dienstleistungen der Gewährung des Zugangs zu Ladevorrichtungen, der technischen Unterstützung, der Reservierung eines Ladepunkts, der Abfrage von früheren Ladevorgängen oder der Ansammlung von Guthaben in einer elektronischen Geldbörse, die nicht gegen Zahlung eines festen und von einer Lieferung von Elektrizität unabhängigen Entgelts erbracht werden, zusammen mit der Lieferung als ein für die Zwecke der Mehrwertsteuer einheitlicher Umsatz angesehen werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, Rn. 32).
- 54 Wie die Generalanwältin in den Nrn. 24 bis 29 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist hingegen, wenn für diese anderen Leistungen vom Nutzer ein Entgelt in Form einer gesonderten festen Gebühr zu zahlen und unabhängig von der Lieferung von Elektrizität auf monatlicher Basis zu entrichten ist, vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Prüfungen davon auszugehen, dass diese Dienstleistungen von der eigentlichen Lieferung von Elektrizität verschieden und von ihr unabhängig sind.

- 55 Unter solchen Umständen anzunehmen, dass die in Rede stehenden Dienstleistungen mit der Lieferung von Elektrizität untrennbar verbunden sind oder eine reine Nebenleistung zu ihr darstellen, so dass sie zusammen mit dieser Lieferung einen einheitlichen komplexen Umsatz bilden, könnte die wirtschaftliche Realität in zweierlei Hinsicht künstlich verkennen. Dies betrifft erstens die monatlichen Zeiträume, in denen der Nutzer keine Elektrizität geliefert bekommt und dabei gemäß dem mit Digital Charging Solutions geschlossenen Vertrag die feste Gebühr für diese Dienstleistungen zu zahlen hat. Zweitens betrifft dies den Umstand, dass diese Gebühr, die gesondert in Rechnung gestellt wird, vertragsgemäß weder von der an den Nutzer gelieferten Elektrizitätsmenge noch von der Anzahl der Ladevorgänge innerhalb desselben monatlichen Zeitraums abhängig ist.
- 56 Im Übrigen wäre es, sofern der Nutzer sein Fahrzeug bei Ladepunktnetzen in mehreren Mitgliedstaaten aufladen kann und daher der Ort der Lieferung der Elektrizität je nach Kaufvorgang variieren kann, unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Realität noch künstlicher, diese Dienstleistungen als Nebenbestandteil eines einheitlichen komplexen Umsatzes anzusehen, dessen Hauptleistung in der Lieferung von Elektrizität besteht.
- 57 Unter diesen Umständen würde, wie die Generalanwältin in Nr. 68 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, zwischen der eigentlichen Lieferung von Elektrizität durch Digital Charging Solutions an den Nutzer und der Lieferung von Elektrizität durch den Ladepunktbetreiber an Digital Charging Solutions kein Unterschied bestehen, so dass die zweite Voraussetzung von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 erfüllt wäre.
- 58 Daraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass diese zweite Voraussetzung nicht erfüllt wäre, wenn das vorliegende Gericht der Auffassung sein sollte, dass die von Digital Charging Solutions erbrachte Leistung einen einheitlichen und komplexen Umsatz darstellt, dessen charakteristischer und vorherrschender Bestandteil die Lieferung von Elektrizität ist.
- 59 Wie in den Rn. 47 und 48 des vorliegenden Urteils ausgeführt, würde sich eine solche Einstufung daraus ergeben, dass die anderen von dieser Gesellschaft erbrachten Umsätze als mit der Lieferung von Elektrizität untrennbar verbunden oder als eine Nebenleistung zu ihr angesehen würden. Dann würden diese Dienstleistungen, die das Entgelt des Vermittlers rechtfertigen, nur ermöglichen, dass dem Nutzer eines Ladepunkts die Elektrizität geliefert wird, die Gegenstand der Lieferung von Gegenständen war, die als durch den Ladepunktbetreiber an den Vermittler getätigt gilt.
- 60 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 14 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 15 Abs. 1 dahin auszulegen ist, dass die Aufladung eines Elektrofahrzeugs bei einem Netz öffentlicher Ladepunkte, zu dem der Nutzer über einen Vertrag Zugang hat, den er mit einer von dem Netzbetreiber verschiedenen Gesellschaft abgeschlossen hat, bedeutet, dass die verbrauchte Elektrizität als in einem ersten Schritt vom Netzbetreiber an die Gesellschaft, die den Zugang zu diesem Netz anbietet, und in einem zweiten Schritt von dieser Gesellschaft an den Nutzer geliefert gilt, auch wenn Letzterer über Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie über die Art der Verwendung der Elektrizität entscheidet, wenn diese Gesellschaft im Rahmen eines Kommissionsvertrags im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c dieser Richtlinie im eigenen Namen, aber für Rechnung des Nutzers tätig wird.

Kosten

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

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

1. **Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 geänderten Fassung in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung**

ist dahin auszulegen, dass

die Lieferung von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs an einem Ladepunkt, der zu einem öffentlichen Ladepunktnetz gehört, eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie darstellt.

2. **Art. 14 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/162 geänderten Fassung in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung**

ist dahin auszulegen, dass

die Aufladung eines Elektrofahrzeugs bei einem Netz öffentlicher Ladepunkte, zu dem der Nutzer über einen Vertrag Zugang hat, den er mit einer von dem Netzbetreiber verschiedenen Gesellschaft abgeschlossen hat, bedeutet, dass die verbrauchte Elektrizität als in einem ersten Schritt vom Netzbetreiber an die Gesellschaft, die den Zugang zu diesem Netz anbietet, und in einem zweiten Schritt von dieser Gesellschaft an den Nutzer geliefert gilt, auch wenn Letzterer über Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie über die Art der Verwendung der Elektrizität entscheidet, wenn diese Gesellschaft im Rahmen eines Kommissionsvertrags im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung im eigenen Namen, aber für Rechnung des Nutzers tätig wird.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Schwedisch.

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

13. Juni 2024(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 44 – Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 – Art. 11 Abs. 1 – Ort der Dienstleistung – Begriff der festen Niederlassung – Eignung, von der personellen und technischen Ausstattung her Dienstleistungen für den eigenen Bedarf zu empfangen und zu verwenden – Dienstleistungen der Herstellung von Sitzverkleidungen für Kraftfahrzeuge, die von einer Gesellschaft für Rechnung einer anderen Gesellschaft erbracht werden, die zum selben Konzern gehört und in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist“

In der Rechtssache C-533/22

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunalul Argeş (Regionalgericht Argeş, Rumänien) mit Entscheidung vom 10. Juni 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 9. August 2022, in dem Verfahren

SC Adient Ltd & Co. KG

gegen

Agencia Națională de Administrare Fiscală,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeş

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters M. Ilešič in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zehnten Kammer sowie der Richter I. Jarukaitis (Berichterstatter) und D. Gratsias,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der SC Adient Ltd & Co. KG, vertreten durch M. Ezer und F. Nanu, Avocați,
- der rumänischen Regierung, vertreten durch R. Antonie, E. Gane und A. Rotăreanu als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und E. A. Stamate als

Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 1. Februar 2024

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 44 und 192a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie (EU) 2018/1695 des Rates vom 6. November 2018 (ABl. 2018, L 282, S. 5) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Art. 10, 11 und 53 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2011, L 77, S. 1).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SC Adient Ltd & Co. KG (im Folgenden: Adient Deutschland) auf der einen und der Agenția Națională de Administrare Fiscală und der Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (Nationale Steuerverwaltungsagentur – Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Ploiești – Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Argeș, Rumänien) (im Folgenden: Steuerverwaltung) auf der anderen Seite wegen eines Antrags auf Aufhebung eines Bescheids, mit dem Adient Deutschland von Amts wegen in Rumänien mit der Begründung steuerrechtlich registriert wurde, dass diese Gesellschaft über eine feste Niederlassung in diesem Land verfüge.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Mehrwertsteuerrichtlinie

- 3 Art. 44 in Titel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) Kapitel 3 („Ort der Dienstleistung“) Abschnitt 2 („Allgemeine Bestimmungen“) der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.“
- 4 Titel XI („Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“) der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält ein Kapitel 1, das Zahlungspflichten gewidmet ist. Abschnitt 1 („Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“) dieses Kapitels umfasst die Art. 192a bis 205 der Richtlinie.
- 5 Art. 192a der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Für die Zwecke der Anwendung dieses Abschnitts gilt ein Steuerpflichtiger, der im Gebiet des

Mitgliedstaats, in dem die Steuer geschuldet wird, über eine feste Niederlassung verfügt, als nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) [E]r liefert steuerpflichtig Gegenstände oder erbringt steuerpflichtig eine Dienstleistung im Gebiet dieses Mitgliedstaats;
- b) eine Niederlassung des Lieferers oder Dienstleistungserbringers im Gebiet dieses Mitgliedstaats ist nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt.“

6 Art. 193 der Richtlinie bestimmt:

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

7 Art. 194 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet wie folgt:

„(1) Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet.

(2) Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen für die Anwendung des Absatzes 1 fest.“

Durchführungsverordnung Nr. 282/2011

8 Im 14. Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 heißt es:

„Um die einheitliche Anwendung der Regeln für die Bestimmung des Ortes der steuerbaren Umsätze sicherzustellen, sollten der Begriff des Ortes, an dem ein Steuerpflichtiger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, und der Begriff der festen Niederlassung, des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltsortes klargestellt werden. Die Zugrundelegung möglichst klarer und objektiver Kriterien sollte die praktische Anwendung dieser Begriffe erleichtern, wobei der Rechtsprechung des Gerichtshofs [der Europäischen Union] Rechnung getragen werden sollte.“

9 Art. 10 Abs. 1 dieser Durchführungsverordnung bestimmt:

„Für die Anwendung der Artikel 44 und 45 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] gilt als Ort, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden.“

10 Art. 11 Abs. 1 und 2 dieser Durchführungsverordnung sieht vor:

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

(2) Für die Anwendung der folgenden Artikel gilt als ‚feste Niederlassung‘ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen:

...

d) Artikel 192a der [Mehrwertsteuerrichtlinie].“

11 Art. 53 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 bestimmt:

„(1) Für die Durchführung des Artikels 192a der [Mehrwertsteuerrichtlinie] wird eine feste Niederlassung eines Steuerpflichtigen nur dann berücksichtigt, wenn diese feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen, an der sie beteiligt ist, auszuführen.

(2) Verfügt ein Steuerpflichtiger über eine feste Niederlassung in dem Gebiet des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, gilt diese feste Niederlassung als nicht an der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen im Sinne des Artikels 192a Buchstabe b der [Mehrwertsteuerrichtlinie] beteiligt, es sei denn, der Steuerpflichtige nutzt die technische und personelle Ausstattung dieser Niederlassung für Umsätze, die mit der Ausführung der steuerbaren Lieferung dieser Gegenstände oder der steuerbaren Erbringung dieser Dienstleistungen vor oder während der Ausführung in diesem Mitgliedstaat notwendig verbunden sind.

Wird die Ausstattung der festen Niederlassung nur für unterstützende verwaltungstechnische Aufgaben wie z. B. Buchhaltung, Rechnungsstellung und Einziehung von Forderungen genutzt, so gilt dies nicht als Nutzung bei der Ausführung der Lieferung oder der Dienstleistung.

Wird eine Rechnung jedoch unter der durch den Mitgliedstaat der festen Niederlassung vergebenen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ausgestellt, so gilt diese feste Niederlassung bis zum Beweis des Gegenteils als an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt.“

Rumänisches Recht

12 Art. 266 Abs. 2 Buchst. b der Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch) vom 8. September 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Teil I, Nr. 688 vom 10. September 2015, im Folgenden: Steuergesetzbuch) bestimmt:

„Im Sinne dieses Titels

...

b) gilt ein Steuerpflichtiger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb Rumäniens hat, als in Rumänien ansässig, wenn er eine feste Niederlassung in Rumänien hat, d. h. in Rumänien über eine ausreichende technische und personelle Ausstattung verfügt, um regelmäßig steuerbare Lieferungen von Gegenständen vorzunehmen und/oder Dienstleistungen zu erbringen.“

13 Art. 278 Abs. 2 des Steuergesetzbuchs bestimmt:

„Als Ort der einem Steuerpflichtigen als solchem geleisteten Dienstleistungen gilt der Ort, an dem der Steuerpflichtige, dem gegenüber die Dienstleistungen erbracht werden, den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung des Steuerpflichtigen, dem gegenüber die Dienstleistungen erbracht werden. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 14 Adient Deutschland und die SC Adient Automotive România SRL (im Folgenden: Adient Rumänien) gehören beide zur Adient-Unternehmensgruppe, die auf die Herstellung und den Vertrieb von Sitzen und anderen Komponenten für Kraftfahrzeuge spezialisiert ist.
- 15 Am 1. Juni 2016 schloss Adient Deutschland mit Adient Rumänien einen Dienstleistungsvertrag, der sowohl Verarbeitungsdienstleistungen für Polsterkomponenten dieser Sitze als auch Hilfsdienstleistungen umfasste. Die Verarbeitungsdienstleistungen bestehen für Adient Rumänien darin, die von Adient Deutschland für die Herstellung von Autositzbezügen bereitgestellten Rohstoffe zuzuschneiden und zu nähen. Die von Adient Rumänien erbrachten Hilfsdienstleistungen bestehen u. a. in der Entgegennahme, Lagerung, Kontrolle und Verwaltung der Rohstoffe und in der Lagerung der Fertigprodukte. Adient Deutschland bleibt während des gesamten Herstellungsprozesses Eigentümerin der Rohstoffe, Halbfertigprodukte und Fertigprodukte.
- 16 Adient Deutschland verfügt über eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in Rumänien, die sie sowohl für ihre Erwerbe von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat als auch für die Lieferung der von Adient Rumänien hergestellten Produkte an ihre Kunden verwendet. Für die von Adient Rumänien an sie erbrachten Dienstleistungen verwendete sie ihre deutsche Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer.
- 17 Adient Rumänien war der Ansicht, dass die Dienstleistungen, die sie aufgrund des mit Adient Deutschland geschlossenen Vertrags erbringe, an dem Ort erbracht worden seien, an dem diese Gesellschaft, die Empfängerin dieser Leistungen, ansässig sei, und stellte Rechnungen ohne Mehrwertsteuer aus, da diese Leistungen ihrer Ansicht nach in Deutschland zu besteuern waren.
- 18 Im Anschluss an eine Steuerprüfung für den Zeitraum vom 18. Februar 2016 bis zum 31. Juli 2018 war die Steuerverwaltung jedoch der Auffassung, dass die Empfängerin der von Adient Rumänien erbrachten Dienstleistungen eine in Rumänien gelegene feste Niederlassung von Adient Deutschland sei, die aus zwei der Zweigniederlassungen von Adient Rumänien, nämlich den Zweigniederlassungen in Pitești und Ploiești (Rumänien), bestehe. Sie schloss daraus, dass Adient Rumänien verpflichtet sei, Mehrwertsteuer auf diese Leistungen zu erheben, und erließ gegen diese Gesellschaft einen Steuerbescheid, der von dieser in einem anderen als dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verfahren angefochten wurde.
- 19 Außerdem war die Steuerverwaltung der Ansicht, Adient Deutschland könne, da sie über eine feste Niederlassung in Rumänien verfüge, nicht über die ihr von den deutschen Behörden zugeteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer identifiziert werden und sei verpflichtet, sich als in Rumänien ansässiger Steuerpflichtiger zu registrieren. Mit Bescheid vom 4. Juni 2020 ordnete sie daher die Registrierung dieser Gesellschaft von Amts wegen an.
- 20 Gegen diesen Bescheid legte Adient Deutschland Einspruch ein, der mit Bescheid vom 28. August 2020 zurückgewiesen wurde.
- 21 Gegen die Bescheide vom 4. Juni und vom 28. August 2020 erhob Adient Deutschland eine Aufhebungsklage beim Tribunalul Argeș (Regionalgericht Argeș, Rumänien), dem vorlegenden Gericht.
- 22 Dieses führt aus, die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits hänge davon ab, ob Adient Deutschland über die Zweigniederlassungen von Adient Rumänien in Pitești und Ploiești über die personelle und technische Ausstattung verfüge, um regelmäßig steuerbare Umsätze im Hoheitsgebiet Rumäniens zu bewirken.

- 23 In Bezug auf die personelle Ausstattung von Adient Deutschland hat es – angesichts folgender Erwägungen – Zweifel am Standpunkt der Steuerverwaltung, dass dies der Fall ist.
- 24 Zum einen berücksichtige die Steuerverwaltung, dass Adient Deutschland nach dem zwischen ihr und Adient Rumänien geschlossenen Dienstleistungsvertrag das Recht habe, die Rechnungsunterlagen, Register, Berichte und alle sonstigen Dokumente, die im Besitz von Adient Rumänien seien, zu prüfen, und von Adient Rumänien verlangen könne, dass diese sich an Programmen oder Initiativen zur Kostensenkung beteilige.
- 25 Zum anderen berücksichtige die Steuerverwaltung, dass die Arbeitnehmer von Adient Rumänien an der Lieferung von Gegenständen durch Adient Deutschland beteiligt seien, da sie die von den Kunden dieser Gesellschaft aufgegebenen Bestellungen entgegennehmen, den Rohstoff- und Materialbedarf berechneten, die Lagerung und den Transport der Rohstoffe und Fertigprodukte sowie die Lieferung Letzterer sicherstellten, wobei sie für die Qualitätskontrolle zuständig seien, dass sie sich an der Organisation und Durchführung der jährlichen Inventur der Gegenstände dieser Gesellschaft beteiligten und die Kommunikation mit deren Kunden und Lieferanten gewährleisteten und damit diese Gesellschaft gegenüber Dritten verträten.
- 26 Im Übrigen bezweifelt das vorliegende Gericht, dass die Steuerverwaltung bei der Feststellung, dass technische Mittel vorhanden seien, berücksichtigt habe, dass die Arbeitnehmer von Adient Rumänien unter Verwendung der EDV- und Buchhaltungssysteme von Adient Deutschland tätig seien, die im Übrigen über ein Lager in der Zweigniederlassung von Pitești verfüge, das mit den erforderlichen Geräten und Materialien ausgestattet sei.
- 27 Unter diesen Umständen hat das Tribunalul Argeș (Regionalgericht Argeș) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Sind Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Art. 10 und 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen, dass sie einer Praxis der nationalen Steuerverwaltung entgegenstehen, wonach eine eigenständige gebietsansässige juristische Person allein deshalb als feste Niederlassung einer gebietsfremden Einheit eingestuft wird, weil beide Unternehmen zur selben Unternehmensgruppe gehören?
 2. Sind Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Art. 10 und 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen, dass sie einer Praxis der nationalen Steuerverwaltung entgegenstehen, wonach das Vorliegen einer festen Niederlassung einer gebietsfremden Einheit im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ausschließlich in Bezug auf die Dienstleistungen festgestellt wird, die die gebietsansässige juristische Person für die gebietsfremde Einheit erbringt?
 3. Sind Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Art. 10 und 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen, dass sie nationalen steuerrechtlichen Vorschriften und einer Praxis der nationalen Steuerverwaltung entgegenstehen, wonach das Vorliegen einer festen Niederlassung einer gebietsfremden Einheit im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Berücksichtigung dessen festgestellt wird, dass die betreffende feste Niederlassung nur Gegenstände liefert und keine Dienstleistungen erbringt?
 4. Sind Art. 192a Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie Art. 11 und Art. 53 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 in dem Fall, dass eine gebietsfremde Person im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats bei einer gebietsansässigen juristischen Person über eine personelle und technische Ausstattung verfügt, mit der sie die Erbringung notwendiger Dienstleistungen zur Verarbeitung der Gegenstände gewährleistet, die von der gebietsfremden

Einrichtung zu liefern sind, dahin auszulegen, dass es sich bei den betreffenden, mittels der technischen und personellen Ausstattung der gebietsfremden juristischen Person erbrachten Verarbeitungsdienstleistungen handelt um (i) Dienstleistungen, die die gebietsfremde juristische Person von der gebietsansässigen Person mittels dieser personellen und technischen Ausstattung erhält, oder gegebenenfalls um (ii) Dienstleistungen, die die gebietsfremde juristische Person selbst mittels dieser personellen und technischen Ausstattung erbringt?

5. Wie ist der Ort der Dienstleistung im Hinblick auf Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Art. 10 und 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 nach Maßgabe der Antwort auf Frage 4 zu bestimmen?
6. Sind in Anbetracht von Art. 53 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 Tätigkeiten, die mit den Dienstleistungen der Verarbeitung der Gegenstände zusammenhängen, wie die Entgegennahme, die Inventarisierung, die Erteilung von Aufträgen an Lieferanten, die Bereitstellung von Lagerraum, die Verwaltung der Bestände im EDV-System, die Bearbeitung von Kundenaufträgen, die Angabe der Adresse auf Transportpapieren und Rechnungen, die Unterstützung von Qualitätsaudits usw. bei der Feststellung des Vorliegens einer festen Niederlassung außer Acht zu lassen, da es sich bei diesen Tätigkeiten um verwaltungstechnische Unterstützungstätigkeiten handelt, die für die Verarbeitung der Gegenstände zwingend erforderlich sind?
7. Ist es in Anbetracht der Grundsätze über den Ort der Besteuerung am Ort des Verbrauchs bzw. der Bestimmung für die Feststellung des Ortes der Verarbeitungsdienstleistungen von Bedeutung, dass die aus der Verarbeitung hervorgegangenen Gegenstände vom Dienstleistungsempfänger überwiegend außerhalb Rumäniens verkauft werden (dort ihren Bestimmungsort haben) und dass die in Rumänien verkauften Gegenstände der Mehrwertsteuer unterliegen, mithin das Ergebnis der Verarbeitungsdienstleistungen nicht in Rumänien „verbraucht“ wird oder, wenn es in Rumänien „verbraucht“ wird, der Mehrwertsteuer unterliegt?
8. Liegt, wenn die technische und personelle Ausstattung der festen Niederlassung, die die Dienstleistungen empfängt, praktisch dieselbe ist wie die des Dienstleistungserbringers, mit der die Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden, noch eine Dienstleistung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie vor?

Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

- 28 Nach Ansicht der rumänischen Regierung ist das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen unzulässig.
- 29 Erstens beruhen die Fragen 1 bis 6 auf falschen Annahmen. Entgegen der Formulierung der ersten beiden Fragen, habe sich die Steuerverwaltung nicht allein auf die bloße Zugehörigkeit von Adient Deutschland und Adient Rumänien zu derselben Unternehmensgruppe oder auf die Erbringung von Verarbeitungsdienstleistungen durch Adient Rumänien an Adient Deutschland gestützt, um daraus auf das Vorliegen einer festen Niederlassung der Adient Deutschland in Rumänien zu schließen, sondern eine umfassende Beurteilung aller relevanten Umstände vorgenommen. Was die Fragen 3 bis 6 anbelangt, so beruhen diese auf der falschen Prämisse, dass sich die Steuerverwaltung auf die personelle und technische Ausstattung gestützt habe, die für die Erbringung der Verarbeitungsdienstleistungen oder für die Ausführung von unterstützenden Verwaltungstätigkeiten für diese Dienstleistungen verwendet werde, obwohl die personelle und technische Ausstattung, über die Adient Deutschland in Rumänien verfüge, um vom Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats aus Lieferungen von Gegenständen vorzunehmen, berücksichtigt worden sei.

- 30 Zweitens macht die rumänische Regierung in Bezug auf die siebte Vorlagefrage geltend, dass das vorliegende Gericht nicht angegeben habe, warum es Fragen hinsichtlich der Auswirkung des Ortes habe, an dem die Produkte aus Verarbeitungsdienstleistungen verkauft würden.
- 31 Drittens sei die achte Vorlagefrage unzulässig, da aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervorgehe, dass sich die technische und personelle Ausstattung der festen Niederlassung von Adient Deutschland in Rumänien von derjenigen unterscheide, die von Adient Rumänien für die Erbringung einer Dienstleistung verwendet werde.
- 32 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs nur das nationale Gericht, das mit dem Rechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass eines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen zu beurteilen hat. Daher ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, über ihm vorgelegte Fragen zu befinden, wenn sie die Auslegung oder die Gültigkeit einer unionsrechtlichen Regelung betreffen. Folglich spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Fragen nationaler Gerichte. Der Gerichtshof kann die Beantwortung einer Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung dieses Rechts in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn er nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung dieser Fragen erforderlich sind (Urteile vom 16. Juni 2015, Gauweiler u. a., C-62/14, EU:C:2015:400, Rn. 24 und 25, sowie vom 18. Januar 2024, Comune di Copertino, C-218/22, EU:C:2024:51, Rn. 19 und 20 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 In einem Verfahren nach Art. 267 AEUV, das auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, fällt zudem jede Beurteilung des Sachverhalts in die Zuständigkeit des vorliegenden Gerichts (Urteil vom 9. Februar 2023, Finanzamt X [Leistungen des Inhabers eines Stalls], C-713/21, EU:C:2023:80, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass aus der Darstellung des rechtlichen Rahmens und des Sachverhalts des Ausgangsrechtsstreits im Vorabentscheidungsersuchen deutlich wird, dass die Entscheidung des beim vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreits davon abhängt, dass das Gericht eine Reihe von Erläuterungen zu den Kriterien erhält, die es erlauben, eine Einrichtung als feste Niederlassung einzustufen. Das vorliegende Gericht bezieht sich nämlich in diesem Ersuchen auf das Vorbringen der Klägerin des Ausgangsverfahrens, wonach die Steuerverwaltung das Vorliegen einer festen Niederlassung unter Berücksichtigung der Zugehörigkeit der beiden betroffenen Gesellschaften zu derselben Unternehmensgruppe und des Dienstleistungsvertrags zwischen diesen beiden Gesellschaften angenommen habe. Außerdem weist es darauf hin, dass die Steuerverwaltung auch die personelle und technische Ausstattung berücksichtigt habe, die in Rumänien bei der Lieferung der nachgelagerten Waren durch diese feste Niederlassung eingesetzt worden sei.
- 35 Zudem enthalten die dem Gerichtshof vorliegenden Akten keinen Anhaltspunkt dafür, dass die erbetene Auslegung des Unionsrechts in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits stünde oder das Problem hypothetischer Natur wäre.
- 36 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass, selbst wenn der vom vorliegenden Gericht geschilderte Sachverhalt in einer Wiedergabe des Vorbringens der Klägerin des Ausgangsverfahrens bestehen würde, dieser Umstand allein, selbst wenn er zuträfe, nicht belegt, dass das vorliegende Gericht mit diesem Vorgehen gegen seine Verpflichtung verstoßen hat, gemäß Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs in der Vorlageentscheidung die tatsächlichen Umstände darzustellen, auf denen die Fragen beruhen, oder die Gründe darzustellen, aus denen es Zweifel bezüglich der Auslegung der in den

Vorlagefragen genannten Vorschriften des Unionsrechts hat oder aus denen es eine Antwort des Gerichtshofs für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits für erforderlich hält (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Oktober 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, Rn. 51).

37 Somit ist das Vorabentscheidungsersuchen zulässig.

Zu den Vorlagefragen

Zu den ersten beiden Fragen

38 Mit seinen ersten beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass bei einem mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen, das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen erbrachte Dienstleistungen empfängt, im Hinblick auf die Bestimmung des Ortes dieser Dienstleistungen davon auszugehen ist, dass es in diesem letztgenannten Mitgliedstaat allein deshalb über eine feste Niederlassung verfügt, weil die beiden Unternehmen derselben Unternehmensgruppe angehören und zwischen ihnen ein Dienstleistungsvertrag besteht.

39 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung der zweckdienlichste und damit der vorrangige Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung aus steuerlicher Sicht der Ort ist, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, da er als objektives, einfaches und praktisches Kriterium große Rechtssicherheit bietet. Demgegenüber ist die Anknüpfung an die feste Niederlassung des Steuerpflichtigen nachrangig und eine Ausnahme zur allgemeinen Regel, die nur dann zum Tragen kommt, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 53 bis 56, vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 29, und vom 29. Juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, Rn. 29).

40 Daher ist diese nachrangige Anknüpfung nur dann zu berücksichtigen, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat (vgl. u. a. Urteile vom 4. Juli 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, Rn. 17, vom 7. Mai 1998, Lease Plan, C-390/96, EU:C:1998:206, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 29. Juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Bereits aus dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 ergibt sich, dass als „feste Niederlassung“ im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit gilt, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.

42 Es kann nur dann festgestellt werden, dass ein Steuerpflichtiger in dem Mitgliedstaat, in dem ihm die betreffenden Dienstleistungen erbracht werden, eine feste Niederlassung hat, wenn er dort über eine hinreichend beständige Struktur verfügt, die es ihm ermöglicht, die betreffenden Dienstleistungen dort zu empfangen und für seine wirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden (Urteil vom 29. Juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, Rn. 31).

43 Wie der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, hängt eine Einstufung als feste Niederlassung von den

in der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 und insbesondere in deren Art. 11 genannten materiellen Voraussetzungen ab, die unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität zu prüfen sind, so dass diese Einstufung nicht allein von der Rechtsform der betreffenden Einrichtung abhängen darf (Urteil vom 7. Mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, Rn. 31 und 32).

44 Folglich ist es zwar möglich, dass es sich bei einer Tochtergesellschaft, die Dienstleistungserbringer und in einem Mitgliedstaat ansässig ist, um die feste Niederlassung ihrer Muttergesellschaft handelt, für die diese Dienstleistungen bestimmt sind und die in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ansässig ist, doch kann diese Einstufung nicht aus dem bloßen Umstand hergeleitet werden, dass diese Gesellschaft dort eine Tochtergesellschaft besitzt (Urteil vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Aus den gleichen Gründen kann der Umstand, dass zwei rechtlich voneinander unabhängige Gesellschaften derselben Unternehmensgruppe angehören, das Vorliegen einer festen Niederlassung der Gesellschaft, die die von der anderen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen empfängt, für sich allein auch nicht begründen.

46 Das Vorliegen einer solchen Niederlassung kann auch nicht allein aus dem Umstand abgeleitet werden, dass diese beiden Gesellschaften rechtlich durch einen Vertrag miteinander verbunden sind, der die Bedingungen festlegt, unter denen die Dienstleistungen von der einen Gesellschaft ausschließlich zugunsten der anderen erbracht werden.

47 Wie der Gerichtshof nämlich wiederholt entschieden hat, ist bei einer juristischen Person, auch wenn sie nur einen einzigen Kunden hätte, davon auszugehen, dass sie die ihr zur Verfügung stehende personelle und technische Ausstattung für ihren eigenen Bedarf einsetzt. Nur dann, wenn nachgewiesen werden sollte, dass eine Gesellschaft, die Dienstleistungen empfängt, aufgrund der geltenden vertraglichen Bestimmungen über die technische und personelle Ausstattung ihres Dienstleistungserbringers verfügte, als ob es ihre eigene wäre, könnte daher davon ausgegangen werden, dass sie in dem Mitgliedstaat, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist, über eine von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur verfügt, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweist (Urteile vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 48, und vom 29. Juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, Rn. 37).

48 Wie die Generalanwältin in Nr. 50 ihrer Schlussanträge jedoch ausgeführt hat, handelt der Dienstleistungserbringer grundsätzlich in seinem Namen und in seinem eigenen wirtschaftlichen Interesse als selbständiger Vertragspartner und nicht als unselbständiger Teil der anderen Vertragspartei.

49 Daher hat die Tatsache, dass zwischen den Parteien ein exklusiver Dienstleistungsvertrag besteht, für sich genommen nicht zur Folge, dass die Ausstattung des Dienstleistungserbringers zur Ausstattung seines Kunden wird, sofern nicht nachgewiesen wird, dass dieser Dienstleistungserbringer gemäß diesem Vertrag nicht für seine eigene Ausstattung verantwortlich bleibt und seine Leistungen nicht auf eigene Gefahr erbringt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, Rn. 39).

50 Im vorliegenden Fall ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob sich u. a. aus den Bestimmungen des zwischen den Parteien geschlossenen Vertrags ergibt, dass die personelle und technische Ausstattung der Zweigniederlassungen von Adient Rumänien in Pitești und Ploiești auf hinreichend beständige Art und Weise Adient Deutschland zur Verfügung gestellt wurde, damit diese dort die von Adient Rumänien erbrachten Verarbeitungsdienstleistungen empfangen und für ihre eigene wirtschaftliche Tätigkeit verwenden kann. Im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten

Zusammenarbeit haben nämlich allein die nationalen Gerichte alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen dazu vorzunehmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. März 2011, Bog u. a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, EU:C:2011:135, Rn. 55, sowie vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 51 Der Gerichtshof kann diesen Gerichten jedoch alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben, die für die Entscheidung der bei ihnen anhängigen Rechtssache von Nutzen sein können (Urteile vom 17. Dezember 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 4. März 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 52 Da aus der Vorlageentscheidung insoweit hervorzugehen scheint, dass alle Gesellschaften der Adient-Unternehmensgruppe über dasselbe EDV- und Buchhaltungssystem verfügen, bedeutet der Umstand, dass die Arbeitnehmer der Zweigniederlassungen von Adient Rumänien in Pitești und Ploiești auf elektronischem Wege Zugang zum Buchhaltungssystem von Adient Deutschland haben, um u. a. die von Adient Deutschland gelieferten Rohstoffe und die Fertigprodukte unmittelbar zu registrieren, dennoch nicht, dass Adient Deutschland in Rumänien über die Infrastruktur verfügen würde, die geeignet wäre, die eigenständige Bewirkung ihrer eigenen Umsätze nach Abschluss des Herstellungsprozesses dieser Produkte zu ermöglichen. Das Vorliegen solch einer Infrastruktur lässt sich auch nicht daraus ableiten, dass Adient Deutschland Lagerräume für die Fertigprodukte und die Rohstoffe zur Verfügung gestellt werden, die Adient Deutschland ihrem Dienstleistungserbringer zur Verfügung stellt, wobei sie sich das Eigentum daran vorbehält.
- 53 Was den Umstand anbelangt, dass die Arbeitnehmer an den Zweigniederlassungen von Adient Rumänien in Pitești und Ploiești Aufgaben wahrnehmen, die über die Aufgaben hinausgehen, die ihnen in der Regel im Rahmen der von Adient Rumänien erbrachten Dienstleistungen übertragen werden und durch die sie unmittelbar an der Lieferung von Fertigprodukten an die Kunden von Adient Deutschland beteiligt sind, ist es Aufgabe des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob, wie Adient Deutschland vor diesem vorgetragen hat, die von ihnen durchgeführten Tätigkeiten sich auf Aufgaben beschränken, die unmittelbar mit der Durchführung der Verarbeitungsdienstleistung zusammenhängen oder rein administrativer Natur sind und ob diese Arbeitnehmer – obwohl vertraglich mit Adient Rumänien verbunden – im Hinblick auf die Bedingungen ihrer Beschäftigung und Vergütung in Wirklichkeit der hierarchischen Struktur dieser Gesellschaft entzogen und bei der Erfüllung der ihnen übertragenen Aufgaben Adient Deutschland zur Verfügung stehen und ihrer Aufsicht unterliegen.
- 54 Nach alledem ist auf die ersten beiden Fragen zu antworten, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass bei einem mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen, das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen erbrachte Dienstleistungen empfängt, im Hinblick auf die Bestimmung des Ortes dieser Dienstleistungen nicht davon auszugehen ist, dass es in diesem letztgenannten Mitgliedstaat allein deshalb über eine feste Niederlassung verfügt, weil die beiden Unternehmen derselben Unternehmensgruppe angehören oder zwischen ihnen ein Dienstleistungsvertrag besteht.

Zur dritten und zur siebten Frage

- 55 Mit seiner dritten und seiner siebten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass bei einem mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen, das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen erbrachte

Verarbeitungsdienstleistungen empfängt, für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistungen davon ausgegangen werden kann, dass es in diesem letztgenannten Mitgliedstaat über eine feste Niederlassung verfügt, wenn es zum einen dort über eine Struktur verfügt, die an der Lieferung der Fertigprodukte aus diesen Verarbeitungsdienstleistungen beteiligt ist, und zum anderen diese Lieferungen überwiegend außerhalb des letztgenannten Mitgliedstaats durchgeführt werden und diejenigen, die dort durchgeführt werden, der Mehrwertsteuer unterliegen.

- 56 Erstens ist, wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat, für die Prüfung der Frage, ob eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegt, auf den steuerpflichtigen Empfänger der in Rede stehenden Dienstleistung abzustellen (Urteile vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 57, und vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 30), während für die Anwendung der übrigen Bestimmungen dieser Richtlinie, die sich auf den Begriff der festen Niederlassung beziehen, auf den steuerpflichtigen Dienstleistungserbringer abzustellen ist.
- 57 Diese Unterscheidung ist schon dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 und 2 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 zu entnehmen.
- 58 Aus Art. 11 Abs. 1 dieser Durchführungsverordnung ergibt sich nämlich, dass für die Anwendung von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der den Ort der Dienstleistung betrifft, als feste Niederlassung jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Art. 10 dieser Verordnung gilt, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.
- 59 Dagegen gilt nach Art. 11 Abs. 2 der Durchführungsverordnung für die Anwendung u. a. von Art. 192a der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Bestimmung des Steuerschuldners betrifft, als feste Niederlassung jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen.
- 60 Auch wenn alle festen Niederlassungen das gemeinsame Merkmal aufweisen, dass sie aus einer Struktur bestehen, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit und eine Eignung zur eigenständigen Ausübung ihrer Tätigkeiten aufweist, ist somit danach zu unterscheiden, ob die dieser Struktur übertragenen Aufgaben darin bestehen, Dienstleistungen zu empfangen oder zu erbringen, und in Bezug auf die Frage, ob im Hinblick auf die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung eine feste Niederlassung besteht, auf den Empfang von Dienstleistungen abzustellen.
- 61 Zweitens ist in einem Kontext wie dem des Ausgangsverfahrens zunächst zwischen den von Adient Rumänien an Adient Deutschland erbrachten Dienstleistungen und den Verkäufen und Lieferungen der aus diesen Dienstleistungen herrührenden Gegenstände, die Adient Deutschland von Rumänien aus durchführt, zu unterscheiden, da diese Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen unterschiedliche Umsätze darstellen, die unterschiedlichen Mehrwertsteuerregelungen unterliegen. Daher ist zur Bestimmung des Ortes, an dem Adient Deutschland diese Leistungen empfängt, der Ort zu ermitteln, an dem sich die von ihr zu diesem Zweck verwendete personelle und technische Ausstattung befindet, und nicht der Ort, an dem sich die von ihr für ihre Liefertätigkeit der Fertigprodukte verwendete Ausstattung befindet (vgl. entsprechend Urteil vom 29. Juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 62 Daher ist der Umstand – seinen Nachweis unterstellt –, dass Adient Deutschland innerhalb einer Struktur in Rumänien über eine Ausstattung verfügt, mit der sie aus von Adient Rumänien für sie erbrachten Dienstleistungen herrührende Gegenstände liefert, im Hinblick auf die Bestimmung des

Ortes der Dienstleistungen nicht relevant, um das Vorliegen einer festen Niederlassung zu begründen. Erst recht ist hierfür der Umstand nicht von Bedeutung, dass diese Lieferungen von Gegenständen überwiegend außerhalb Rumäniens durchgeführt werden oder dass die Lieferungen, die in Rumänien durchgeführt werden, der Mehrwertsteuer unterliegen.

63 Da das vorlegende Gericht zur Begründung dieser Fragen bezüglich der Berücksichtigung der von Adient Deutschland durchgeführten Lieferung von Gegenständen ausführt, dass sich sowohl Art. 192a der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 53 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 als auch Art. 266 Abs. 2 Buchst. b des Steuergesetzbuchs unterschiedslos auf die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen beziehen, erweist es sich sodann als erforderlich, Klarstellungen zur Tragweite dieser unionsrechtlichen Bestimmungen und des Verweises auf den Begriff der „Lieferung von Gegenständen“ vorzunehmen.

64 Erstens ist darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmungen nicht die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung betreffen, sondern die Bestimmung des Schuldners der Steuer, die in einem Mitgliedstaat auf die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen geschuldet wird, die in diesem Mitgliedstaat zu versteuern sind und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt werden.

65 Es ist jedoch festzustellen, dass weder aus der Vorlageentscheidung noch aus den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen hervorgeht, dass der Ausgangsrechtsstreit die Mehrwertsteuerregelung betrifft, die auf die von Adient Deutschland in Rumänien durchgeführten Lieferungen von Gegenständen anwendbar ist.

66 Art. 192a der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 53 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011, auf die sich das vorlegende Gericht zur Begründung dieser Fragen bezieht, sind daher in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die ausschließlich die Bestimmung des Ortes der von Adient Rumänien an Adient Deutschland erbrachten Dienstleistungen betrifft, nicht anwendbar.

67 Zweitens ist jedenfalls darauf hinzuweisen, dass sich aus Art. 192a der Mehrwertsteuerrichtlinie tatsächlich ergibt, dass die Beteiligung der festen Niederlassung an der Lieferung von Gegenständen ebenso berücksichtigt wird wie ihre Beteiligung an der Erbringung von Dienstleistungen, um zu bestimmen, wer – der Steuerpflichtige oder seine feste Niederlassung – die Mehrwertsteuer für diese Umsätze schuldet.

68 Nach diesem Artikel gilt ein Steuerpflichtiger, der in dem Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, in dem die Steuer geschuldet wird, über eine feste Niederlassung verfügt, als nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig, wenn er in dem Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats eine steuerbare Lieferung von Gegenständen bewirkt oder eine steuerbare Dienstleistung erbringt und seine Niederlassung dort nicht an der Lieferung dieser Gegenstände oder der Erbringung dieser Dienstleistungen beteiligt ist.

69 Im Übrigen stellt Art. 53 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 klar, dass die feste Niederlassung eines Steuerpflichtigen nur dann berücksichtigt wird, wenn diese feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen, an der sie beteiligt ist, auszuführen. Nach Art. 53 Abs. 2 dieser Durchführungsverordnung muss diese Ausstattung von dem Steuerpflichtigen für Umsätze genutzt werden, die mit der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen notwendig verbunden sind und vor oder während dieser Lieferung oder Dienstleistung bewirkt werden.

70 Aus der Zusammenschau dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners nur dann als im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, in

dem er eine Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung einer Dienstleistung ausführt, ansässig gilt, wenn er in diesem Mitgliedstaat durch das ständige Zusammenwirken der personellen und technischen Ausstattung über eine Struktur verfügt, die einen Mindestbestand aufweist und die vor oder während der Bewirkung der betreffenden steuerbaren Umsätze an diesen beteiligt ist.

71 Wie jedoch in Rn. 59 des vorliegenden Urteils ausgeführt, geht aus Art. 11 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 auch hervor, dass für die Anwendung von Art. 192a der Mehrwertsteuerrichtlinie diejenige feste Niederlassung zu berücksichtigen ist, die die Dienstleistungen erbringt, und nicht diejenige, die die ihr erbrachten Dienstleistungen verwendet. Die feste Niederlassung, die an einer Lieferung von Gegenständen oder einer Erbringung von Dienstleistungen im Sinne von Art. 53 Abs. 1 dieser Durchführungsverordnung beteiligt ist, kann daher nur eine feste Niederlassung sein, die Dienstleistungen erbringt.

72 Folglich kann, wenn der Steuerpflichtige, der eine Lieferung von Gegenständen in einem Mitgliedstaat ausführt, in diesem Mitgliedstaat nur über eine feste Niederlassung verfügt, die Dienstleistungen empfängt, der Umstand, dass diese Niederlassung an der Lieferung von Gegenständen durch diesen Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat beteiligt ist, keine Auswirkungen auf die Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners für diese Umsätze haben.

73 Selbst wenn man im vorliegenden Fall davon ausgeht, dass Adient Deutschland über eine feste Niederlassung verfügt, die Empfängerin der von Adient Rumänien erbrachten Dienstleistungen ist, und dass diese Niederlassung an den Lieferungen von Gegenständen beteiligt ist, die Adient Deutschland in Rumänien ausführt, könnte Adient Deutschland trotzdem nicht gemäß Art. 192a der Mehrwertsteuerrichtlinie als in Rumänien ansässig angesehen werden.

74 Nach alledem ist auf die dritte und die siebte Frage zu antworten, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass weder der Umstand, dass ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen, das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen erbrachte Verarbeitungsdienstleistungen empfängt, in diesem letztgenannten Mitgliedstaat über eine Struktur verfügt, die an der Lieferung der Fertigprodukte aus diesen Verarbeitungsdienstleistungen beteiligt ist, noch die Tatsache, dass diese Lieferungen überwiegend außerhalb des letztgenannten Mitgliedstaats durchgeführt werden und diejenigen, die dort durchgeführt werden, der Mehrwertsteuer unterliegen, im Hinblick auf die Bestimmung des Ortes der Dienstleistungen für die Feststellung relevant sind, dass dieses Unternehmen in diesem letztgenannten Mitgliedstaat eine feste Niederlassung hat.

Zur vierten bis sechsten und zur achten Frage

75 Mit seinen Fragen 4 bis 6 und 8 möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 44 und 192a der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Art. 11 und 53 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass, wenn ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen, das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat, von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen erbrachte Dienstleistungen empfängt, die technische und personelle Ausstattung, mit der dieses zweitgenannte Unternehmen die Dienstleistungen erbringt, oder die Ausstattung, die für die mit diesen Dienstleistungen verbundenen Verwaltungstätigkeiten eingesetzt wird, berücksichtigt werden kann, um das Vorliegen der festen Niederlassung des erstgenannten Unternehmens in diesem letztgenannten Mitgliedstaat zu begründen.

76 Aus der Vorlageentscheidung geht nicht hervor, dass die Steuerverwaltung im Ausgangsverfahren zur Begründung des Vorliegens einer festen Niederlassung von Adient Deutschland in Rumänien die von Adient Rumänien zur Erbringung ihrer Verarbeitungsdienstleistungen verwendete personelle und

technische Ausstattung berücksichtigt hätte. Das vorliegende Gericht führt zur Stützung seiner vierten und seiner fünften Frage im Übrigen aus, die Steuerverwaltung habe festgestellt, dass die mit der Erbringung der Verarbeitungsdienstleistungen verbundene personelle und technische Ausstattung Adient Rumänien und nicht Adient Deutschland gehört habe, die die mit der Lieferung der nachgelagerten Waren verbundene personelle und technische Ausstattung eingesetzt habe. Es ist daher Sache des vorlegenden Gerichts, das allein für die Würdigung des Sachverhalts zuständig ist, die insoweit erforderlichen Prüfungen vorzunehmen.

- 77 Vorbehaltlich dieser Prüfungen ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof entschieden hat, dass ein und dieselbe Ausstattung nicht gleichzeitig von einem in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen zur Erbringung und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen zum Empfang derselben Dienstleistungen in einer mutmaßlich festen Niederlassung in dem erstgenannten Mitgliedstaat verwendet werden kann (Urteile vom 7. April 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, Rn. 54, und vom 29. Juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, Rn. 41).
- 78 Das Vorliegen einer festen Niederlassung des Dienstleistungsempfängers setzt daher voraus, dass es möglich ist, die personelle und technische Ausstattung zu identifizieren, die sich von derjenigen unterscheidet, die das dienstleistende Unternehmen für die Erbringung seiner eigenen Dienstleistungen einsetzt, und die dem Empfänger dieser Dienstleistungen zur Verfügung gestellt wird, um deren Empfang und Verwendung entsprechend seinem eigenen Bedarf sicherzustellen. Fehlt es an einer solchen Feststellung, verfügt ein solcher Dienstleistungsempfänger nicht über eine feste Niederlassung im Mitgliedstaat des dienstleistenden Unternehmens und kann daher nicht als in diesem Mitgliedstaat ansässig angesehen werden.
- 79 Angenommen, die feste Niederlassung könnte zugleich Erbringer und Empfänger derselben Dienstleistungen sein, würden in diesem Fall, wie die Generalanwältin in Nr. 35 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, Leistender und Leistungsempfänger identisch sein, so dass es grundsätzlich bereits an einem steuerbaren Umsatz fehlt.
- 80 Zur Frage, ob mit Verarbeitungsdienstleistungen zusammenhängende Leistungen berücksichtigt werden können, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten, die für die Durchführung der Unternehmenstätigkeit erforderlich sind, nicht die Begründung einer festen Niederlassung zulassen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, Rn. 56). Im vorliegenden Fall ergibt sich vorbehaltlich der Beurteilung aller relevanten Umstände, die das vorliegende Gericht vorzunehmen hat, aus den dem Gerichtshof vorliegenden Angaben, wie sie im Vorabentscheidungsersuchen dargelegt worden sind, dass es sich bei Tätigkeiten wie der Entgegennahme, Verwaltung oder Prüfung der Rohstoffe und Fertigprodukte, der Unterstützung von Qualitätsaudits oder der Erteilung des Versandauftrags für die Fertigprodukte um Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten zu der von Adient Rumänien vorgenommenen Verarbeitungstätigkeit handelt.
- 81 Nach alledem ist auf die Fragen 4 bis 6 und 8 zu antworten, dass die Art. 44 und 192a der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Art. 11 und 53 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen, das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen erbrachte Dienstleistungen empfängt, keine feste Niederlassung in diesem letztgenannten Mitgliedstaat hat, wenn sich die personelle und technische Ausstattung, über die es in diesem Mitgliedstaat verfügt, nicht von derjenigen unterscheidet, mit der die Dienstleistungen an das erstgenannte Unternehmen erbracht werden, oder wenn diese personelle und technische Ausstattung nur Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sicherstellt.

Kosten

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

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

- 1. Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie (EU) 2018/1695 des Rates vom 6. November 2018 geänderten Fassung und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem**

sind dahin auszulegen, dass

bei einem mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen, das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen erbrachte Dienstleistungen empfängt, im Hinblick auf die Bestimmung des Ortes dieser Dienstleistungen nicht davon auszugehen ist, dass es in diesem letztgenannten Mitgliedstaat allein deshalb über eine feste Niederlassung verfügt, weil die beiden Unternehmen derselben Unternehmensgruppe angehören oder zwischen ihnen ein Dienstleistungsvertrag besteht.

- 2. Art. 44 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2018/1695 geänderten Fassung und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011**

sind dahin auszulegen, dass

weder der Umstand, dass ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen, das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen erbrachte Verarbeitungsdienstleistungen empfängt, in diesem letztgenannten Mitgliedstaat über eine Struktur verfügt, die an der Lieferung der Fertigprodukte aus diesen Verarbeitungsdienstleistungen beteiligt ist, noch die Tatsache, dass diese Lieferungen überwiegend außerhalb des letztgenannten Mitgliedstaats durchgeführt werden und diejenigen, die dort durchgeführt werden, der Mehrwertsteuer unterliegen, im Hinblick auf die Bestimmung des Ortes der Dienstleistungen für die Feststellung relevant sind, dass dieses Unternehmen in diesem letztgenannten Mitgliedstaat eine feste Niederlassung hat.

- 3. Die Art. 44 und 192a der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2018/1695 geänderten Fassung sowie die Art. 11 und 53 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011**

sind dahin auszulegen, dass

ein Unternehmen, das den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen erbrachte Dienstleistungen empfängt, keine feste Niederlassung in diesem letztgenannten Mitgliedstaat hat, wenn sich die personelle und technische Ausstattung, über die es in diesem Mitgliedstaat verfügt, nicht von derjenigen unterscheidet, mit der die Dienstleistungen an das erstgenannte Unternehmen erbracht werden, oder wenn diese

**personelle und technische Ausstattung nur Tätigkeiten vorbereitender Art oder
Hilfstätigkeiten sicherstellt.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

30. Januar 2024(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 203 – Verpflichtung zur Zahlung – Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist – Mehrwertsteuerpflichtiger – Von einem Mitarbeiter ausgestellte falsche Rechnungen, in denen die Daten seines Arbeitgebers ohne dessen Wissen und Zustimmung aufgeführt sind – Sorgfalt des Arbeitgebers“

In der Rechtssache C-442/22

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 26. Mai 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 5. Juli 2022, in dem Verfahren

P sp. z o.o.

gegen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

Beteiligter:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten N. Piçarra, der Präsidentin der Dritten Kammer K. Jürimäe (Berichterstatterin) und des Richters M. Safjan,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der P sp. z o.o., vertreten durch B. Przeciechowski, Adwokat, und I. Skrok, Doradca podatkowy,
- des Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, vertreten durch B. Kołodziej und T. Wojciechowski,
- des Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, vertreten durch P. Chrupek, Radca prawny,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und M. Rynkowski als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 21. September 2023

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der P sp. z o.o. (im Folgenden: Gesellschaft P) und dem Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Direktor der Finanzverwaltungskammer Lublin, Polen) (im Folgenden: Finanzverwaltung) wegen Mehrwertsteuerschulden, die falschen, von P. K. – einer Mitarbeiterin der Gesellschaft P – ausgestellten Rechnungen entsprechen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

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

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

(2) Neben den in Absatz 1 genannten Personen gilt als Steuerpflichtiger jede Person, die gelegentlich ein neues Fahrzeug liefert, das durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung an den Erwerber nach einem Ort außerhalb des Gebiets eines Mitgliedstaats, aber im Gebiet der [Europäischen] Gemeinschaft versandt oder befördert wird.“

- 4 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

- 5 Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

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

- 6 Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet wie folgt:

„In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.“

Polnisches Recht

- 7 Art. 108 Abs. 1 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände

und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054) in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz), der Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie umsetzt, sieht vor:

„Stellt eine juristische Person, eine Organisationseinheit ohne Rechtspersönlichkeit oder eine natürliche Person eine Rechnung mit einem ausgewiesenen Steuerbetrag aus, so ist sie zu dessen Abführung verpflichtet.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 8 Im Zeitraum 2001 bis 2014 war die mehrwertsteuerpflichtige Gesellschaft P u. a. im Bereich des Einzelhandels mit Treibstoff in einer Tankstelle tätig, die seit November 2005 von P. K., einer Arbeitnehmerin dieser Gesellschaft, geleitet wurde.
- 9 Im Anschluss an eine Steuerprüfung wurde festgestellt, dass diese Gesellschaft in der Zeit von Januar 2010 bis April 2014 1 679 Rechnungen ausgestellt hatte, in denen ein Mehrwertsteuerbetrag von insgesamt 1 497 847 Złoty (etwa 319 254 Euro) ausgewiesen war, der keine tatsächlichen Warenverkäufe an Unternehmen widerspiegelte, die die in diesen Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer in Abzug gebracht hatten. Diese Rechnungen wurden nicht in der Buchführung der Gesellschaft P erfasst, und die entsprechende Mehrwertsteuer wurde weder an die Staatskasse abgeführt noch in den Steuererklärungen der Gesellschaft ausgewiesen.
- 10 Die streitigen Rechnungen waren fiktiv mit tatsächlichen Verkäufen verknüpft, die von der von P. K. geleiteten Tankstelle getätigt und in den Kassen der Gesellschaft P registriert wurden. Diesen Rechnungen waren nämlich echte Zahlungsbelege beigelegt, die tatsächlichen Umsätzen mit anderen Unternehmen als denjenigen entsprachen, die in den Rechnungen ausgewiesen waren. Sie wurden von P. K. ohne Zustimmung und Wissen der Geschäftsführung der Gesellschaft P ausgestellt und veräußert, damit die Unternehmen, die Empfänger dieser Rechnungen waren, eine Mehrwertsteuererstattung erschleichen konnten.
- 11 Die entsprechenden Zahlungsbelege wurden von Arbeitnehmern der Tankstelle eingesammelt und gegen einen finanziellen Vorteil an P. K. übergeben. Die streitigen Rechnungen wurden auf einem Computer der Tankstelle in einem anderen Format als die ordnungsgemäßen, durch die Gesellschaft P ausgestellten Rechnungen gespeichert, wobei ohne Entsperrung dieses Computers nicht auf sie zugegriffen werden konnte. P. K. nutzte die Daten der Gesellschaft P, indem sie diese als Ausstellerin der streitigen Rechnungen auswies und die steuerliche Identifikationsnummer dieser Gesellschaft auf den Rechnungen angab.
- 12 Am 24. Mai 2014 wurde P. K. wegen Fehlverhaltens entlassen.
- 13 Der Naczelnik Urzędu Skarbowego (Leiter des Finanzamts, Polen) erließ im Anschluss an die Steuerprüfung einen Bescheid, mit dem die Höhe der von der Gesellschaft P – aufgrund der von Januar 2010 bis April 2014 ausgestellten streitigen Rechnungen – geschuldeten Mehrwertsteuer festgesetzt wurde.
- 14 Mit Entscheidung vom 31. Oktober 2017 bestätigte die Finanzverwaltung diesen Bescheid. Die Gesellschaft P habe nicht die erforderliche Sorgfalt an den Tag gelegt, um die Ausstellung der streitigen Rechnungen zu verhindern. Die genauen Zuständigkeiten von P. K. seien nämlich in keinem Dokument aufgeführt gewesen. Aufgrund ihrer Aufgaben habe P. K. außerhalb des computergestützten Buchhaltungssystems der Gesellschaft Rechnungen ausstellen können, die den Einnahmen der Tankstelle entsprochen hätten, und zwar ohne die Zustimmung ihrer Geschäftsführung. Da dem

vorsitzenden Geschäftsführer dieser Gesellschaft bekannt gewesen sei, dass Rechnungen zu Zahlungsbelegen der Tankstelle ausgestellt worden seien, und zwar ohne Aufsicht durch die Buchhaltung, hätte er vorhersehen können und müssen, dass diese Funktionsweise die Ausstellung von Rechnungen zu betrügerischen Zwecken erleichtere. Gerade aufgrund des Fehlens einer angemessenen Aufsicht und Organisation habe der vorsitzende Geschäftsführer der Gesellschaft P das streitige Handeln erst anlässlich der von der Finanzverwaltung durchgeführten Kontrolle aufgedeckt. Daraus folge, dass P. K. in Bezug auf die Gesellschaft P nicht als Dritte angesehen werden könne.

- 15 Außerdem sei das Risiko eines Steuerausfalls für die Finanzverwaltung nicht ausgeschlossen gewesen, so dass Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes anwendbar sei.
- 16 Mit Entscheidung vom 23. Februar 2018 wies der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Lublin, Polen) die von der Gesellschaft P gegen die Entscheidung der Finanzverwaltung erhobene Klage ab. Daraufhin legte diese Gesellschaft beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen), dem vorlegenden Gericht in der vorliegenden Rechtssache, Kassationsbeschwerde ein.
- 17 Nach den Angaben dieses Gerichts gibt es zur Auslegung von Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes, mit dem Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt werde, zwei widerstreitende Rechtsprechungslinien der nationalen Gerichte.
- 18 Nach einer ersten Auslegung sei bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht zu berücksichtigen, dass eine Arbeitnehmerin die streitigen Rechnungen unter Verwendung des Namens und der steuerlichen Identifikationsnummer ihres Arbeitgebers ausgestellt habe. Es genüge nämlich die Feststellung, dass diese Arbeitnehmerin berechtigt gewesen sei, Rechnungen auszustellen, und dass die Gesellschaft, bei der sie beschäftigt gewesen sei, daher die mit der Auswahl ihrer Arbeitnehmer verbundenen Risiken zu tragen habe. Eine Befreiung des Arbeitgebers im Fall der Ausstellung von Rechnungen durch seinen Arbeitnehmer liefe darauf hinaus, diese Haftung auf den Mitgliedstaat zu übertragen, was nicht hinnehmbar wäre. Bei einer solchen Auslegung müsste jedoch festgestellt werden, ob diese Haftung objektiv oder verschuldensabhängig sei. Im letztgenannten Fall wäre die Gesellschaft, deren Daten in der streitigen Rechnung angegeben seien, nur dann zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet, wenn sie vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt oder ihre Aufsichtspflicht verletzt hätte.
- 19 Nach einer zweiten Auslegung werde ein Unternehmer, dessen Daten sich ein anderer Unternehmer unrechtmäßig angeeignet habe, nicht als Aussteller einer streitigen Rechnung angesehen und sei daher nicht nach Art. 108 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes zur Abführung der in dieser Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer verpflichtet. Diese Bestimmung bringe klar zum Ausdruck, dass der Unternehmer, der „die Rechnung ausstellt“, und nicht der Unternehmer, dessen Daten unbefugt verwendet worden seien, zur Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet sei. Das vorlegende Gericht führt weiter aus, dass sich eine solche Auslegung auch aus dem Wortlaut von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben könne.
- 20 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
 1. Ist Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass in dem Fall, dass ein Arbeitnehmer eines Mehrwertsteuerpflichtigen ohne dessen Wissen und Zustimmung eine falsche Mehrwertsteuerrechnung mit den Angaben des Arbeitgebers ausstellt, der als der Steuerpflichtige angegeben wird, als diejenige Person, die die Mehrwertsteuer in der Rechnung ausweist und zur Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist, anzusehen ist:

- der Mehrwertsteuerpflichtige, dessen Angaben unrechtmäßig in der Rechnung verwendet wurden, oder
 - der Arbeitnehmer, der in der Rechnung unter Verwendung der Angaben des Mehrwertsteuerpflichtigen unrechtmäßig die Mehrwertsteuer ausgewiesen hat?
2. Ist es für die Bestimmung, wer unter den in der ersten Frage genannten Umständen im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie als derjenige anzusehen ist, der die Mehrwertsteuer in der Rechnung ausweist und zur Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist, erheblich, ob dem Mehrwertsteuerpflichtigen, der den Arbeitnehmer beschäftigt, der in der Mehrwertsteuerrechnung unrechtmäßig die Angaben des ihn beschäftigenden Steuerpflichtigen verwendet hat, die Nichteinhaltung der erforderlichen Sorgfalt bei der Aufsicht über den Arbeitnehmer vorgeworfen werden kann?

Zu den Vorlagefragen

- 21 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass in dem Fall, dass ein Arbeitnehmer eines Mehrwertsteuerpflichtigen ohne dessen Wissen und Zustimmung eine falsche Mehrwertsteuerrechnung unter Verwendung der Identität seines Arbeitgebers als Steuerpflichtigen ausstellt, dieser Arbeitnehmer als diejenige Person anzusehen ist, die die Mehrwertsteuer im Sinne dieses Artikels ausweist.
- 22 Nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie schuldet jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist, die in dieser Rechnung ausgewiesene Steuer.
- 23 Was erstens den Anwendungsbereich von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, hat der Gerichtshof ausgeführt, dass die in einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer vom Aussteller dieser Rechnung geschuldet wird, auch wenn jeder tatsächlich steuerpflichtige Umsatz fehlt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 31. Januar 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 38, und vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich [Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer], C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 19).
- 24 Nach ständiger Rechtsprechung soll Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nämlich der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ergeben könnte (Urteile vom 31. Januar 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 32, und vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich [Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer], C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 20). Er kommt folglich zur Anwendung, wenn die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich [Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer], C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 21).
- 25 So schuldet der Aussteller einer Rechnung, in der ein Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen ist, diesen Betrag unabhängig von einem Verschulden, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt. Ist dagegen eine solche Gefährdung ausgeschlossen, findet Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Anwendung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich [Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer], C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 24).

- 26 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die streitigen Rechnungen zu betrügerischen Zwecken ausgestellt wurden. Mehrwertsteuerbeträge wurden nämlich fiktiv in Rechnung gestellt, um es den Adressaten dieser Rechnungen zu ermöglichen, in betrügerischer Weise ein Recht auf Vorsteuerabzug zu erlangen. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die Gefährdung des Steueraufkommens nicht ausgeschlossen sei, da das Recht auf Vorsteuerabzug, auf das sich die Adressaten dieser Rechnungen berufen könnten, nicht durch die Zahlung des entsprechenden Betrags durch den Aussteller dieser Rechnungen ausgeglichen werde. Eine solche Situation fällt daher grundsätzlich in den Anwendungsbereich von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie, solange eine solche Gefährdung besteht.
- 27 Was zweitens die Identifizierung des Adressaten der in Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Verpflichtung betrifft, ist festzustellen, dass die Verwendung des Ausdrucks „jede Person“ darauf hindeutet, dass dieser Adressat nicht notwendigerweise ein Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein muss. Eine nicht steuerpflichtige natürliche Person kann daher grundsätzlich der in Art. 203 dieser Richtlinie vorgesehenen Verpflichtung unterliegen, wenn sie die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist.
- 28 Der Wortlaut von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt es jedoch nicht, die Frage zu beantworten, wer die „Person, die die Mehrwertsteuer ausweist“, im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, wenn die Mehrwertsteuer-Identifikationsdaten des mehrwertsteuerpflichtigen scheinbaren Ausstellers der Rechnung unbefugt verwendet wurden und es sich bei dieser Rechnung um eine falsche Rechnung handelt, die ein Arbeitnehmer dieses Steuerpflichtigen zum Zweck des Mehrwertsteuerbetrugs ausgestellt hat. Der Ausdruck „jede Person“ könnte sich nämlich wegen seines allgemeinen und undifferenzierten Charakters sowohl auf den Steuerpflichtigen als auch auf den Arbeitnehmer beziehen.
- 29 In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass nach ständiger Rechtsprechung die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das mit der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird, und eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf die Bestimmungen des Unionsrechts unzulässig ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. April 2004, Gemeinde Leusden und Holin Groep, C-487/01 und C-7/02, EU:C:2004:263, Rn. 76, sowie vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 38).
- 30 Diesem Ziel liefe es zuwider, Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass der scheinbare Aussteller einer betrügerischen Mehrwertsteuerrechnung, dessen Identität als Mehrwertsteuerpflichtiger unbefugt verwendet wurde, die „Person, die die Mehrwertsteuer ausweist“, im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, wenn dieser scheinbare Aussteller gutgläubig ist und die Finanzverwaltung die Identität der Person, die diese falsche Rechnung tatsächlich ausgestellt hat, kennt. In einem solchen Fall ist daher ebendiese Person als die „Person, die die Mehrwertsteuer ausweist“, im Sinne von Art. 203 anzusehen.
- 31 Im vorliegenden Fall hat eine Arbeitnehmerin die Daten ihres Arbeitgebers ohne dessen Wissen und Zustimmung für die Ausstellung falscher Mehrwertsteuerrechnungen verwendet, in denen der Arbeitgeber als Steuerpflichtiger ausgewiesen wurde, um die Rechnungen unrechtmäßig zu veräußern, damit die Käufer unberechtigtweise von einem Recht auf Vorsteuerabzug profitieren konnten.
- 32 In seiner Vorlageentscheidung weist das vorlegende Gericht jedoch darauf hin, dass der Arbeitgeber nicht die erforderliche Sorgfalt an den Tag gelegt habe, um die Ausstellung betrügerischer Rechnungen zu verhindern. Die betreffende Arbeitnehmerin sei nämlich für die Erteilung von Rechnungen zuständig gewesen und habe u. a. die Befugnis gehabt, außerhalb des computergestützten Rechnungsstellungssystems Mehrwertsteuerrechnungen auszustellen, ohne dass es einer zusätzlichen Zustimmung ihres Arbeitgebers bedürft hätte. Die Finanzverwaltung sei daher davon ausgegangen, dass

der Arbeitgeber seine Aufsichtspflicht verletzt habe und dass seine Fahrlässigkeit ihn daran gehindert habe, betrügerische Praktiken seiner Arbeitnehmerin aufzudecken und zu verhindern. Sie habe somit die Ansicht vertreten, dass der Arbeitgeber als die Person anzusehen sei, die die Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgewiesen habe, und dass er daher in Anwendung der nationalen Bestimmung, mit der Art. 203 umgesetzt werde, zur Entrichtung der in den streitigen Rechnungen ausgewiesenen Mehrwertsteuer verpflichtet sei.

- 33 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung, die unter Umständen entwickelt wurde, die sich zugegebenermaßen von denen des Ausgangsverfahrens unterscheiden, nicht gegen das Unionsrecht verstößt, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einem Mehrwertsteuerbetrug führt (Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 65, und vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 54).
- 34 Vor diesem Hintergrund hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass, wenn Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vorliegen, ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer nach den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein kann, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen (Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 60).
- 35 In Anbetracht des in Rn. 29 des vorliegenden Urteils genannten Ziels muss aber eine ähnliche Sorgfaltspflicht im Rahmen von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie einem Arbeitgeber gegenüber seinem Arbeitnehmer obliegen, insbesondere wenn dieser Arbeitnehmer dafür zuständig ist, im Namen und auf Rechnung seines Arbeitgebers Mehrwertsteuerrechnungen auszustellen. Daher kann ein solcher mehrwertsteuerpflichtiger Arbeitgeber nicht als gutgläubig angesehen werden, wenn er nicht die zumutbare Sorgfalt an den Tag gelegt hat, um das Handeln seines Arbeitnehmers zu überwachen und dadurch zu verhindern, dass dieser seine Mehrwertsteuer-Identifikationsdaten für die Ausstellung falscher Rechnungen zu betrügerischen Zwecken verwenden kann. In einem solchen Fall kann ihm das betrügerische Handeln seines Arbeitnehmers zugerechnet werden, so dass er als die Person anzusehen ist, die die Mehrwertsteuer in den streitigen Rechnungen im Sinne von Art. 203 ausgewiesen hat.
- 36 Unter diesen Umständen ist es daher Sache der Finanzverwaltung oder des angerufenen Gerichts, eine Gesamtbetrachtung aller relevanten Umstände vorzunehmen, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige, dessen Mehrwertsteuer-Identifikationsdaten von seinem Arbeitnehmer unbefugt für die Ausstellung falscher Rechnungen zu Betrugszwecken verwendet wurden, die zumutbare Sorgfalt an den Tag gelegt hat, um das Handeln dieses Arbeitnehmers zu überwachen. Ist dies nicht der Fall, ist dieser Steuerpflichtige gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Entrichtung der in diesen Rechnungen ausgewiesenen Mehrwertsteuer verpflichtet.
- 37 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass in dem Fall, dass ein Arbeitnehmer eines Mehrwertsteuerpflichtigen ohne dessen Wissen und Zustimmung eine falsche Mehrwertsteuerrechnung unter Verwendung der Identität seines Arbeitgebers als Steuerpflichtigen ausstellt, dieser Arbeitnehmer als diejenige Person anzusehen ist, die die Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 203 ausweist, es sei denn, der Steuerpflichtige hat nicht die zumutbare Sorgfalt an den Tag gelegt, um das Handeln des Arbeitnehmers zu überwachen.

Kosten

- 38 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht

anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

in dem Fall, dass ein Arbeitnehmer eines Mehrwertsteuerpflichtigen ohne dessen Wissen und Zustimmung eine falsche Mehrwertsteuerrechnung unter Verwendung der Identität seines Arbeitgebers als Steuerpflichtigen ausstellt, dieser Arbeitnehmer als diejenige Person anzusehen ist, die die Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 203 ausweist, es sei denn, der Steuerpflichtige hat nicht die zumutbare Sorgfalt an den Tag gelegt, um das Handeln des Arbeitnehmers zu überwachen.

Unterschriften

* [Verfahrenssprache: Polnisch.](#)



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schultheis, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Baden Mödling in 2500 Baden bei Wien, Josefsplatz 13, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Juni 2023, Zl. RV/7103762/2022, betreffend u.a. Wiederaufnahme (Körperschaftsteuer 2016 bis 2018) (mitbeteiligte Partei: K GmbH in B, vertreten durch die KMB Steuerberatung Krottendorfer & Partner GmbH in 2100 Korneuburg, Hauptplatz 31-32), zu Recht erkannt:

Das Erkenntnis wird im angefochtenen Umfang (Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer 2016 bis 2018) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Bescheiden vom 30. August 2017 (für das Jahr 2016), 30. August 2018 (für das Jahr 2017) und 5. November 2019 (für das Jahr 2018) setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer der mitbeteiligten Partei (einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung) fest.
- 2 In der Niederschrift über die Schlussbesprechung einer Außenprüfung vom 4. Oktober 2021 wurde ausgeführt, die Mitbeteiligte betreibe zwei Tankstellen. Auf die Mitbeteiligte seien im Prüfungszeitraum insgesamt vier Fahrzeuge angemeldet gewesen. Für zwei Fahrzeuge habe keine betriebliche Veranlassung nachgewiesen werden können. Bei einem weiteren Fahrzeug seien sowohl betriebliche als auch private Fahrten behauptet worden; diese Behauptung habe aber nicht verifiziert werden können. Somit sei auch für dieses Fahrzeug eine betriebliche Nutzung nicht erkennbar gewesen. Insgesamt würden drei Viertel der Kfz-Betriebskosten als verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschieden.
- 3 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18. November 2021 wurde (zu Tz 1) - insoweit in Übereinstimmung mit der





Niederschrift - dargelegt, es seien drei Viertel der Kfz-Betriebskosten als verdeckte Gewinnausschüttung auszuscheiden. Darüber hinaus wurde ausgeführt, es sei auch die Absetzung für Abnutzung für zwei Fahrzeuge (in Höhe von jeweils 5.000 €) auszuscheiden. Im Zusammenhang mit dem Prüfungsabschluss wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2016, 2017 und 2018 seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machten. Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellungen angeführten Wiederaufnahmetatbestände „(gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO)“ hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt; verwiesen wurde dazu - betreffend Körperschaftsteuer 2016 bis 2018 - auf die Feststellung zu Tz 1 des Prüfungsberichts.

- 4 Mit Bescheiden vom 16. November 2021 wurden die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2016, 2017 und 2018 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen. In der Begründung wurde ausgeführt, die Wiederaufnahme erfolge aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.
- 5 Mit weiteren Bescheiden vom 16. November 2021 wurde die Körperschaftsteuer für die Jahre 2016, 2017 und 2018 neu festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, die Veranlagung erfolge unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.
- 6 Schließlich wurden mit weiteren Bescheiden vom 16. November 2021 Anspruchszinsen (Körperschaftsteuer) für die Jahre 2016 und 2017 festgesetzt.
- 7 Die Mitbeteiligte erhob gegen diese Bescheide Beschwerde. Darin wurde insbesondere geltend gemacht, die über die Schlussbesprechung abgehaltene Niederschrift weiche erheblich vom Prüfungsbericht ab; diese Abweichung sei ohne Rücksprache mit der Mitbeteiligten erfolgt. Da die Bescheide auf die





Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen, fehle eine eindeutige Begründung; es sei von Nichtbescheiden auszugehen.

- 8 In einer Stellungnahme zur Beschwerde führte die Prüferin insbesondere aus, die nachträgliche Änderung der Absetzung für Abnutzung sei nicht „schriftlich kommuniziert“ worden.
- 9 Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 10. Mai 2022 änderte das Finanzamt die Bescheide vom 16. November 2021 betreffend Körperschaftsteuer 2016, 2017 und 2018 ab.
- 10 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. November 2022 wies das Finanzamt die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Körperschaftsteuer für die Jahre 2016 bis 2018) sowie betreffend Anspruchszinsen für 2016 und 2017 als unbegründet ab.
- 11 Die Mitbeteiligte beantragte die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht.
- 12 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Körperschaftsteuer für die Jahre 2016, 2017 und 2018) Folge und hob die Wiederaufnahmebescheide ersatzlos auf. Die Beschwerde betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen wurde als unbegründet abgewiesen. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 13 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht (soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung) im Wesentlichen aus, die Mitbeteiligte betreibe zwei Tankstellen. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Mitbeteiligten sei K. Infolge einer bei der Mitbeteiligten durchgeführten Außenprüfung seien drei Viertel der Kfz-Betriebskosten nicht anerkannt und als verdeckte Ausschüttung zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers qualifiziert worden. Aufgrund dieser Feststellungen seien die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2016 bis 2018 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen



worden. Festgestellt werde, dass weder in den Wiederaufnahmebescheiden noch im Betriebsprüfungsbericht explizit ein Wiederaufnahmegrund genannt werde.

- 14 In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide werde auf § 303 Abs. 1 BAO verwiesen. Daraus sei nicht ersichtlich, auf welchen der in § 303 Abs. 1 BAO angeführten Tatbestände (lit. a bis c) die Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden solle. Auch im Prüfungsbericht werde lediglich auf § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO verwiesen. Es bleibe daher auch hier offen, welcher Tatbestand für eine Wiederaufnahme herangezogen werden solle. Das Wort „neu“ komme im Außenprüfungsbericht nicht vor. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung werde hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer auf Tz 1 verwiesen. Dieser Textziffer sei jedoch nicht zu entnehmen, welchen Tatsachenkomplex die Abgabenbehörde konkret als Wiederaufnahmegrund habe heranziehen wollen. Auch erschließe sich nicht, welche Tatsachen hiebei „neu hervorgekommen“ seien. Durch einen pauschalen Verweis auf eine Textziffer und die darin enthaltenen Feststellungen könne die Abgabenbehörde nicht ihre Begründungspflicht umgehen und sich somit offen halten, welche Tatsachen als Wiederaufnahmegrund herangezogen würden. Da kein konkreter Sachverhaltskomplex festgelegt worden sei, könne über die Eignung der einzelnen Tatsachen keine Aussage getroffen werden. Es scheine, als wolle die Abgabenbehörde mit ihrer vagen Begründung die Wiederaufnahme quasi auf Vorrat mit einer Mehrheit von unbestimmten Tatsachen begründen. Für den Fall, dass eines der in Tz 1 angeführten Sachverhaltselemente nicht neu hervorgekommen wäre, könnte ein anderes in dieser Textziffer genanntes Sachverhaltselement herangezogen werden. Da keine Festlegung auf eine Tatsache erfolgt sei, sei dem Bundesfinanzgericht jedoch schon die Prüfung, ob eine Tatsache neu hervorgekommen sei, verwehrt.
- 15 Da kein Wiederaufnahmegrund genannt worden sei, könne auch nicht überprüft werden, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig sei. Dieser Mangel könne im Rechtsmittelverfahren „nicht nachgeholt“ werden.



- 16 Gegen dieses Erkenntnis, soweit damit über die Wiederaufnahme der Verfahren (Körperschaftsteuer 2016, 2017 und 2018) entschieden wurde, wendet sich die Revision des Finanzamts. Zur Zulässigkeit der Revision wird ausgeführt, nach der (näher zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne das Finanzamt zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf den zugrundeliegenden Betriebsprüfungsbericht oder die diesbezügliche Niederschrift verweisen. Wenn die Abgabenbehörde - wie hier - zur Begründung der Wiederaufnahme auf eine Textziffer des Betriebsprüfungsberichtes verweise, die eine Berechnung der Auswirkungen auf die Körperschaftsteuer beinhalte, komme mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, worauf sich das Finanzamt habe stützen wollen. Der vom Bundesfinanzgericht festgestellte Sachverhalt, wonach im Betriebsprüfungsbericht explizit ein Wiederaufnahmegrund nicht genannt worden sei, sei auch aktenwidrig.
- 17 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat sich die Mitbeteiligte nicht am Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof beteiligt.
- 18 Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:
- 19 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 20 Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist (lit. a), oder Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind (lit. b), oder der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist (lit. c), und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.
- 21 Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen



werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 BAO zuständige Behörde (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014; 24.6.2023, Ra 2021/15/0066, mwN).

- 22 Was „Sache“ des Wiederaufnahmeverfahrens ist, bestimmt sich am Wiederaufnahmegrund (vgl. VwGH 20.9.1999, 97/13/0131; 4.3.2009, 2008/15/0327; sowie neuerlich VwGH 24.6.2023, Ra 2021/15/0066, mwN). Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063, mwN). Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamts ersatzlos aufheben (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035; 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, mwN).
- 23 Das Finanzamt kann zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (vgl. VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; 22.4.2022, Ra 2020/13/0025, mwN). Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand (nunmehr § 303 Abs. 1 lit. b BAO) gestützt hat und die in diesen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327; 28.2.2012, 2008/15/0005).
- 24 Bei einem Bescheid betreffend amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wird die Sache, über die das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde



herangezogen wurde. Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung stellt dabei kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 17.11.2021, Ra 2021/13/0138; 2.2.2023, Ra 2020/13/0031, je mwN).

- 25 An sich zutreffend verweist das Bundesfinanzgericht darauf, dass das Finanzamt im Bescheid zur Wiederaufnahme nur pauschal auf § 303 Abs. 1 BAO verwiesen und auch im Prüfungsbericht nur allgemein Wiederaufnahmetatbestände „(gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO)“ genannt hat. Zur Körperschaftsteuer (2016 bis 2018) wird dazu aber weiter auf die Feststellungen laut „Tz 1“ des Prüfungsberichts verwiesen. Die Textziffer 1 enthält Feststellungen zur nicht-betrieblichen Nutzung von mehreren Kraftfahrzeugen. Irgendwelche Hinweise auf eine gerichtlich strafbare Tat, auf eine Erschleichungshandlung oder auch auf das Vorliegen einer abweichenden Entscheidung über eine Vorfrage enthalten die Darlegungen im Prüfungsbericht nicht. Es ist daher im vorliegenden Fall - wie im Regelfall (anders als nach dem Sachverhalt zu VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327) - erkennbar, dass durch diese Verweise der Neuerungstatbestand (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) angesprochen wurde.
- 26 Wenn auch - worauf die Mitbeteiligte in ihrer Beschwerde verwiesen hatte - die Niederschrift vom Prüfungsbericht abweicht, so wird aber übereinstimmend auf eine nicht-betriebliche Nutzung von Fahrzeugen verwiesen; im Prüfungsbericht werden gegenüber der Niederschrift aus diesem Umstand lediglich weitere Folgen gezogen. Sowohl aus der Niederschrift als auch aus dem Prüfungsbericht ist aber klar erkennbar, welcher Tatsachenkomplex von der Abgabenbehörde für die Wiederaufnahme herangezogen wurde, nämlich die - nach Ansicht der Abgabenbehörde - neu hervorgekommene Tatsache der nicht-betrieblichen Nutzung von mehreren Fahrzeugen. Es war daher Aufgabe des Bundesfinanzgerichts, zu prüfen, ob diese Tatsachen vorliegen und für die Behörde neu hervorgekommen waren.





27 Das angefochtene Erkenntnis war daher im angefochtenen Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 9. Juli 2024





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richterinnen und Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision der R GmbH in W, vertreten durch die BDO Austria Holding Wirtschaftsprüfung GmbH in 1100 Wien, Am Belvedere 4, gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 2. Jänner 2024, Zl. RS/7100087/2023, betreffend Verletzung der Entscheidungspflicht, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Beschluss wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin beantragte in ihrer Beschwerde vom 28. April 2023 gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO, dass keine Beschwerdeentscheidung erlassen und die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht unmittelbar vorgelegt werde solle. Das Finanzamt legte die Beschwerde nicht binnen der Frist von drei Monaten gemäß § 262 Abs. 2 lit. b BAO vor. Am 22. November 2023 erhob die Revisionswerberin eine Säumnisbeschwerde.
- 2 Das Bundesfinanzgericht wies die Säumnisbeschwerde als unzulässig zurück. Es führte aus, dass § 262 Abs. 2 BAO eine Ausnahme von der grundsätzlichen Verpflichtung der Abgabenbehörde, über Bescheidbeschwerden mit Beschwerdeentscheidung abzusprechen, normiere. Werde trotz Antrags nach § 262 Abs. 2 lit. a BAO die Bescheidbeschwerde nicht innerhalb der Dreimonatsfrist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO dem Verwaltungsgericht vorgelegt, so bestehe die Pflicht zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung, wobei der ungenützte Ablauf dieser Frist die Pflicht der Abgabenbehörde, eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen,



auslöse. Die Beschwerde vom 28. April 2023 sei per Fax eingebracht worden und sei an diesem Tag beim Finanzamt eingelangt. Die Verpflichtung des Finanzamtes zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung sei erst mit Ablauf des 28. Juli 2023 eingetreten. Somit sei am 22. November 2023 die Frist von sechs Monaten nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung noch nicht verstrichen. Eine Säumnisbeschwerde sei zurückzuweisen, wenn sie zu früh gestellt worden sei.

- 3 Die Revision wurde mit der Begründung nicht zugelassen, dass sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergebe, dass eine verfrüht gestellte Säumnisbeschwerde als unzulässig zurückzuweisen sei.
- 4 Dagegen richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, der angefochtene Beschluss weiche von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach eine Säumnisbeschwerde im Zusammenhang mit einer unerledigt gebliebenen Bescheidbeschwerde grundsätzlich sechs Monate nach deren Einbringung erhoben werden könne. Darüber hinaus fehle höchstgerichtliche Rechtsprechung zu der Frage, wann bei beantragter Direktvorlage die Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde zu laufen beginne, also ob § 262 Abs. 2 BAO einen Einfluss auf den Lauf der in § 284 Abs. 1 BAO festgelegten Entscheidungsfristen entfalte.
- 5 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung nicht erstattet wurde, erwogen:
- 6 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 7 § 262 BAO lautet auszugsweise:
„(1) Über Bescheidbeschwerden ist nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.“





(2) Die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung hat zu unterbleiben,

- a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und
- b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

[...]“

8 § 284 Abs. 1 BAO lautet:

„(1) Wegen Verletzung der Entscheidungspflicht kann die Partei Beschwerde (Säumnisbeschwerde) beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörden nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97) werden. Hiezu ist jede Partei befugt, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat.“

9 § 284 Abs. 1 BAO sieht vor, dass eine Säumnisbeschwerde erhoben werden kann, wenn einer Partei ein Bescheid der Abgabenbehörde nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen des Anbringens bekanntgegeben wird. Bei einer Beschwerde handelt es sich um ein solches Anbringen (§ 85 BAO). Eine Beschwerdeverentscheidung ist ein Bescheid (§ 262 Abs. 1 BAO).

10 Der klare Gesetzeswortlaut stellt auf das Einlangen des Anbringens beim Finanzamt ab. Mit diesem Einlangen beginnt die Sechsmonatsfrist zu laufen (vgl. VwGH 24.2.2016, Ra 2015/13/0044).

11 Das Bundesfinanzgericht ist davon ausgegangen, dass die Verpflichtung der Behörde, eine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, in Fällen des § 262 Abs. 2 BAO erst mit Ablauf der Dreimonatsfrist für die Vorlage an das Bundesfinanzgericht zu laufen beginnt. Damit hat es aber die Rechtslage verkannt. Auch wenn es im Fall eines Antrages auf Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung in der Beschwerde im Ermessen des Finanzamtes liegt, ob es innerhalb dieses Zeitraums die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vorlegt oder es dennoch eine Beschwerdeverentscheidung erlässt, ändert dies nichts an der Säumnis des Finanzamtes, wenn es den Bescheid nicht innerhalb der Sechsmonatsfrist ab Einlangen der Beschwerde erlässt. Das Gesetz sieht nicht vor, dass die Frist des § 284 Abs. 1 BAO in Fällen des § 262 Abs. 2 BAO zu einem anderen Zeitpunkt zu laufen beginnt.



- 12 Die Auffassung des Bundesfinanzgerichts würde im Übrigen bedeuten, dass gerade in jenen Fällen, in denen der Abgabepflichtige zwecks Herbeiführen einer raschen Erledigung einen Antrag auf Unterbleiben der Beschwerdeentscheidung stellt, dem Finanzamt ein längerer Zeitraum für die Erlassung der Beschwerdeentscheidung zur Verfügung stehen und damit die gewünschte Verfahrensbeschleunigung sich ins Gegenteil verkehren würde.
- 13 Der angefochtene Beschluss war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.
- 14 Der Ausspruch über den Aufwandersatz beruht auf §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 3. September 2024





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision der W GmbH in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11. Dezember 2023, Zl. RV/7103463/2023, betreffend Beschwerdezinse (§ 205a BAO), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin entrichtete in den Jahren 2000 bis 2003 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen. Mit Eingaben vom 19. Jänner 2004 und vom 21. Dezember 2004 beantragte die Revisionswerberin, die Dienstgeberbeiträge für diese Jahre mit Null festzusetzen. Mit Bescheid vom 3. April 2017 wies das Finanzamt diese Anträge als unbegründet ab. Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. August 2019 wurde der Beschwerde der Revisionswerberin Folge gegeben. Die dagegen vom Finanzamt erhobenen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof zurückgewiesen (VwGH 26.2.2020, Ra 2019/13/0098, und Ro 2019/13/0038).
- 2 Mit Eingabe vom 19. Mai 2020 beantragte die Revisionswerberin die Festsetzung von Beschwerdezinse gemäß § 205a BAO. Aufgrund des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts vom 2. August 2019 seien dem Abgabekonto Beträge in Höhe von insgesamt ca. 1 Mio. € gutgeschrieben worden. Gemäß § 205a Abs. 1 BAO seien Beschwerdezinse für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides



bzw. Erkenntnisses festzusetzen. Die Abgaben seien alle vor dem 1. Jänner 2012 an das Finanzamt überwiesen und auf dem Abgabenkonto verbucht worden. Es seien daher für den Zeitraum 1. Jänner 2012 bis 9. August 2019 Beschwerdezinse in Höhe von insgesamt ca. 135.000 € festzusetzen.

- 3 Mit Bescheid vom 11. Juli 2023 wies das Finanzamt diesen Antrag ab. Gemäß § 205a Abs. 3 BAO stünden Beschwerdezinse insoweit nicht zu, als ein Bescheid in Punkten angefochten werde, in denen er von dem ihm zu Grunde liegenden Anbringen nicht abweiche. Bei in Abgabenvorschriften angeordneten Selbstberechnungen von Abgaben trete an die Stelle des Bescheides der der Abgabenbehörde bekanntgegebene selbstberechnete Betrag; in Fällen ohne Erklärungspflicht dessen Entrichtung. Im vorliegenden Fall sei daher als Anbringen der Abgabepflichtigen die ursprüngliche Selbstberechnung (Meldung) und Entrichtung der Dienstgeberbeiträge anzusehen. Erst später habe die Abgabepflichtige die berichtigende Festsetzung der Dienstgeberbeiträge mit Null beantragt. Aus diesem weiteren Anbringen sei aber keine Zahlungsverpflichtung resultiert, dieses habe daher auch nicht Grundlage für eine Entrichtung sein können. Auch der diesen Antrag abweisende Bescheid des Finanzamtes habe keine Zahlungsverpflichtung ergeben, die Gegenstand einer Aussetzung der Einhebung hätte werden können. Im Fall einer Entrichtung und nachträglichen Aufhebung des Bescheides im Beschwerdeverfahren könne dies umgekehrt auch nicht zu Beschwerdezinse führen. Die Selbstberechnung und Entrichtung der Dienstgeberbeiträge sei unstrittig, die Verbuchung durch das Finanzamt sei erklärungsgemäß erfolgt.
- 4 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig sei.
- 6 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Verwaltungsgerichtshof habe sich im Erkenntnis vom 31. März 2017, Ra 2016/13/0034, unter Bezugnahme auf die Erläuterungen zur



Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2011 ausführlich mit dem Normzweck des § 205a BAO auseinandergesetzt. Er habe dabei den engen Zusammenhang zwischen § 205a BAO und § 212a BAO hervorgehoben. Ungeachtet des Umstandes, dass jenes Erkenntnis zu einer Gutschrift (aus einer Umsatzsteuervoranmeldung) ergangen sei und es im vorliegenden Verfahren um die Erstattung einer bereits entrichteten Abgabe gegangen sei, seien die vom Verwaltungsgerichtshof in jenem Erkenntnis angeführten Grundsätze allgemein gehalten und auch im vorliegenden Fall zu beachten. Ein Streit im Rechtsmittelverfahren um die Zuerkennung einer Abgabengutschrift führe, weil aus dem diesbezüglichen Bescheid kein Nachforderungsbetrag resultiere, weder zu der Möglichkeit einer Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) noch zu Beschwerdezinzen (§ 205a BAO).

7 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision. Zur Zulässigkeit der Revision wird ausgeführt, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob im Falle eines Antrages auf Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe mit dem Ziel der Herabsetzung der bereits entrichteten Abgabe Beschwerdezinzen zustehen, wenn dieser Antrag vom Finanzamt abgelehnt werde und in der Folge die Abgabe aufgrund einer Bescheidbeschwerde herabgesetzt werde.

8 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

9 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

11 Soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung (Bescheidbeschwerde) abhängt, als Folge der Berufung (Bescheidbeschwerde) herabgesetzt wird, sind gemäß § 205a Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides (bzw. Erkenntnisses) festzusetzen.



- 12 Zinsen sind gemäß § 205a Abs. 3 BAO nur insoweit festzusetzen, als ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er von dem ihm zugrunde liegenden Anbringen abweicht, oder ein Bescheid angefochten wird, dem kein Anbringen zugrunde liegt.
- 13 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1212 BlgNR 24. GP 28 f) zum Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76, mit welchem die Bestimmung des § 205a BAO eingefügt wurde, wurde u.a. ausgeführt, werde gemäß § 212a BAO die Einhebung strittiger Abgabenbeträge ausgesetzt, so fielen Aussetzungszinsen an, wenn sich die Nachforderung als rechtmäßig erweise. Der Abgabepflichtige trage somit das Zinsenrisiko. Wenn hingegen der Abgabepflichtige die strittigen Abgabenbeträge entrichte und sich die Abgabennachforderung im Wege einer Berufung als rechtswidrig erweise, erfolge eine Abgabengutschrift unverzinst. Diesem einseitigen Zinsenrisiko solle mit der Verzinsung der mit Berufung bestrittenen Abgabenbeträge entgegengetreten werden. Voraussetzung dafür sei, dass die bestrittenen Abgabenbeträge vor Erledigung der Berufung entrichtet würden. Einer Aussetzung der Einhebung seien nur Abgabennachforderungen zugänglich, die aus amtswegigen Bescheiden oder aus dem Abweichen von einer Abgabenerklärung resultierten. Gleichermaßen würden auch Gutschriften, die sich beispielsweise daraus ergäben, dass der Berufungswerber in der Berufung erstmals Betriebsausgaben geltend mache, nicht verzinst.
- 14 Auch nach § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe u.a. insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid zurückzuführen ist, der von einem Anbringen abweicht oder dem kein Anbringen zugrunde liegt.
- 15 Bei einer Selbstbemessungsabgabe bewirkt die Einreichung der Erklärung (Bekanntgabe der Selbstberechnung; allenfalls auch die bloße Entrichtung; vgl. VwGH 14.12.2020, Ra 2018/13/0090, mwN) die Festsetzung der Abgabe. Die „Quasirechtskraft“ einer solchen Festsetzung durch Erklärung wird durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe durchbrochen (vgl. z.B. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108, mwN). Ein Antrag auf Rückerstattung von Selbstbemessungsabgaben, der mit der Unrichtigkeit der



Selbstbemessung begründet wird, ist zunächst als solcher auf bescheidmäßige Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe zu werten (vgl. VwGH 26.2.2020, Ro 2019/13/0032, mwN). Ein entsprechender Antrag auf Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe (nunmehr ein solcher nach § 201 Abs. 1 BAO) entspricht (im Sinne einer „Harmonisierung der Rechtswirkungen [...] von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden“) einer Berufung (Bescheidbeschwerde), allenfalls einem Antrag auf Wiederaufnahme (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 666/A 21. GP 43).

- 16 Vor diesem Hintergrund stehen aber Beschwerdezinser im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben nur insoweit zu, als Abgaben über den selbstberechneten Betrag hinaus entrichtet wurden. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn der Abgabepflichtige eine von der Abgabenbehörde abweichende Rechtsansicht vertritt und er daher (unter Offenlegung des Sachverhalts der Abgabenbehörde gegenüber) eine geringere Abgabenschuld (als der Ansicht der Abgabenbehörde entsprechen würde) bekannt gibt, er aber dennoch - etwa nach von der Erklärung abweichender Festsetzung der Abgabe durch die Behörde - die höhere Abgabenschuld entrichtet.
- 17 Die Revisionswerberin behauptet nicht (dies geht auch nicht aus dem Akteninhalt hervor), dass sie Abgaben über ihre Erklärung hinaus - also abweichend von ihrem Anbringen - entrichtet hätte. Bereits aus diesem Grund stehen die geltend gemachten Beschwerdezinser nicht zu.
- 18 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 19 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

W i e n , am 22. Oktober 2024