

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dkfm. Erwin Baldauf und Mag. Reinhard Eberle Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG Steuerberatungs- und Wirtschafts- prüfungsgesellschaft, ***1***, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2025 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 20. November 2025 betreffend Einkommensteuer 2024, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO abgewiesen. Der Erstbescheid bleibt unverändert.
- 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

1. Mit Erstbescheid vom 20.11.2025 wurde die Einkommensteuer 2024 auf Basis der am 14.11.2025 eingereichten berechtigten Steuererklärung mit 2.610 Euro festgesetzt. Die ausländischen Kapitalerträge wurden mit dem besonderen Steuersatz versteuert, die erklärte Quellensteuer wurde angerechnet.
2. Am 4.12.2025 erhob die Beschwerdeführerin über ihren steuerlichen Vertreter Beschwerde und beantragte die Regelbesteuerung der Kapitaleinkünfte.
3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.1.2026 wurden die Kapitaleinkünfte dem progressiven Steuertarif unterzogen, wobei die ausländischen Einkünfte für den Progressionsvorbehalt berücksichtigt wurden. Dadurch ergab sich eine

Einkommensteuer von 6.000 Euro.

4. Am 23.1.2026 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt und der Antrag auf Regelbesteuerung widerrufen. In diesem Zusammenhang wurde erstmalig vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin den Mittelpunkt der Lebensinteressen seit vielen Jahren in Deutschland habe und der Wohnsitz ihres Lebensgefährten in ***Bf1-Adr*** maximal dreimal jährlich genutzt werde.
5. Am 11.3.2026 legte das Finanzamt die Beschwerde vor und beantragte dem Antrag auf Widerruf des Regelbesteuerungsantrages stattzugeben und die Beschwerde im Übrigen hinsichtlich der Ansässigkeit der Beschwerdeführerin als unbegründet abzuweisen. Nach den Ermittlungen des Finanzamtes und einem Vorhalteverfahren liege der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich.
6. Am 24.3.2026 übermittelte der steuerliche Vertreter eine Stellungnahme zum Vorlagebericht und brachte vor, dass der Wohnsitz in Österreich zwar unstrittig sei, aber der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland liege. Die Bf. sei in leitender Stellung beruflich in Deutschland tätig, ihre gesamte Herkunftsfamilie und ihr überwiegender Freundeskreis lebten in Deutschland. Die vom Finanzamt angeführten Indizien (z.B. Kfz-Anmeldung, Option zur unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, Meldung bei der ÖGK) seien nicht relevant.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitalvermögen in Deutschland.

Sie verfügt seit Jahren über einen Wohnsitz in Österreich bei ihrem Lebensgefährten und hat bisher Österreich als Ansässigkeitsstaat deklariert.

Der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt in Österreich.

Im Einkommensteuerbescheid 2024 wurden deutsche Kapitalerträge in Österreich der

Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz unterzogen und die ausländische Quellensteuer angerechnet.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf den vom Finanzamt vorgelegten Akten und der folgenden Beweiswürdigung:

Unstrittig ist, dass die Bf. einen Wohnsitz in Österreich bei ihrem langjährigen Lebensgefährten hat.

Ein Wohnsitz in Deutschland wurde auch auf Nachfrage des Finanzamtes nicht nachgewiesen. Im Vorhalteverfahren des Finanzamtes hat der steuerliche Vertreter, zwar behauptet, dass sie in Deutschland einen Wohnsitz unterhält (eine Mietwohnung in ***3***), der geforderte Nachweis wurde jedoch nie erbracht. Die Begründung des steuerlichen Vertreters wird als nicht ausreichend erachtet (*„Dass Frau ***Bf1*** einen deutschen Hauptwohnsitz hat, bedarf keines Nachweises, weil nach allen Erfahrungen des täglichen Lebens eine Fahrtstrecke von 655 km -eine Strecke- denkmöglich nicht täglich zurückgelegt werden kann“*).

Für die Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich sprechen folgende Umstände:

- a. Der langjährige Lebensgefährte der Bf. lebt in Österreich.
Die Bf. ist seit 2007 im ZMR mit Hauptwohnsitz bei ihm gemeldet.
- b. Die Bf. hat jahrelang das Formular *„EU/EWR Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung“* beim Finanzamt Österreich zur Bestätigung eingereicht. Das Finanzamt bestätigte nach dem Willen der Bf. gegenüber der deutschen Steuerverwaltung, dass Österreich der Ansässigkeitsstaat der Bf. ist. Diese Bescheinigung ermöglicht beschränkt steuerpflichtigen Personen (kein Wohnsitz in Deutschland) zur unbeschränkten Steuerpflicht zu optieren, um Steuervergünstigungen wie den Grundfreibetrag geltend zu machen. Auch eine Rückerstattung der deutschen Quellensteuer betreffend die Kapitalerträge kann damit beantragt werden.
Bisher letztmalig hat die Bf. am 23.10.2025 um Bescheinigung durch das Finanzamt ersucht und erklärt, dass sie im Jahr 2023 in Österreich ansässig war und Kapitaleinkünfte iHv. 17.308 Euro im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen. Hinsichtlich dieser Bescheinigung sind für das Bundesfinanzgericht keine Änderungen zur Ansässigkeit der Bf. im Jahr 2024 erkennbar und wurden auch nicht von der Bf. behauptet.

- c. Im vorliegenden deutschen Steuerbescheid vom 9.9.2024 für das Jahr 2021 ist ersichtlich, dass die Bf. in Deutschland gem. § 1 Abs 3 deutsches EStG zur unbeschränkten Steuerpflicht optiert. Das bedeutet, dass sie grundsätzlich als beschränkt Steuerpflichtige geführt wird, was nur möglich ist, wenn sie keinen Wohnsitz in Deutschland hat.
- d. Bei der österreichischen Gesundheitskassa ist die Bf. seit Jahren als "*Auslandsbetreute mit Wohnsitz in Österreich*" gemeldet. Nach Auskunft der ÖGK bedeutet dies, dass für Personen, welche ihren Wohnsitz in Österreich haben aber der Versicherung eines anderen Mitgliedstaates unterliegen, Zugang zur Inanspruchnahme von Leistungen bei österreichischen Vertragspartner besteht. Nach Angaben der ÖGK gibt es keine Hinweise darauf, dass sich die Bf. nicht in Österreich aufhält.
- e. Die Steuerbescheinigungen des deutschen Kreditinstituts sind an den Wohnsitz der Bf. in Österreich adressiert.
- f. Zumindest seit 2020 sind Kraftfahrzeuge der Bf. in Österreich angemeldet.
- g. Die erwachsene Tochter der Bf. wohnt in *****4*****, das wesentlich näher am österreichischen Wohnsitz liegt (57 km) als der Wohnsitz der Eltern und der Schwester der Bf. in der Nähe von *****3*****.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Beurteilung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit:

Die Bf. hatte 2024 einen Wohnsitz in Österreich und ist daher unbeschränkt steuerpflichtig. Ein Wohnsitz in Deutschland wurde nicht nachgewiesen und wurde von der deutschen Steuerverwaltung in den vergangenen Jahren auch nicht angenommen. Schon aus diesem Grund ist Österreich der Ansässigkeitsstaat.

Falls die Bf. -wie vom steuerlichen Vertreter behauptet- doch über einen Wohnsitz in Deutschland verfügt, ist sie auch dort unbeschränkt steuerpflichtig. In diesem Fall muss durch Anwendung der Tie-breaker-Regelung in Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland der Ansässigkeitsstaat für Abkommenszwecke bestimmt werden.

Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland lautet:

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

Mittelpunkt der Lebensinteressen ist der Ort, zu dem eine Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Maßgebend ist grundsätzlich das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; 28.10.2014, 2010/13/0169; 29.1.2015, Ra 2014/15/0059). Bei gleichgewichtigen persönlichen Beziehungen zu einem Vertragsstaat und wirtschaftlichen Beziehungen zum anderen Vertragsstaat ist im Zweifel den näheren persönlichen Beziehungen und dabei wiederum der Gestaltung des Familienlebens der Vorrang zu geben (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145; 19.3.2002, 98/14/0026; 29.1.2015, Ra 2014/15/0059; 15.9.2016, Ra 2016/15/0057).

Für die Prüfung der persönlichen Beziehungen ist auf die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen abzustellen, insbesondere im Hinblick auf die gesamte private Lebensführung einer Person; dazu gehören ihre familiären, gesellschaftlichen, politischen, religiösen, sozialen und kulturellen Beziehungen (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135; 29.1.2015, Ra 2014/15/0059). Weitere Indizien für engere persönliche Beziehungen können der Wohnsitz der Eltern und Geschwister, die Hauptwohnsitzmeldung, die Zulassung von Pkw und Motorrädern, die Mitgliedschaft in Vereinen oder der Feuerwehr, der Bezug des Arbeitslosenentgelts im Anschluss an eine Beschäftigung sein (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; BFG 7.12.2016, RV/1100130/2014; 6.7.2017, RV/3101116/2015).

Das Bundesfinanzgericht stellt in freier Beweiswürdigung fest, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. in Österreich liegt und sie daher hier ansässig ist.

Der Wohnsitz beim Lebensgefährten in örtlicher Nähe zum Wohnsitz der Tochter erscheint gewichtiger als die Beziehung zu den Eltern und der Schwester. Im Übrigen hat die Bf. selbst gegenüber der deutschen Steuerverwaltung jahrelang Österreich als Ansässigkeitsstaat angegeben. Es wird nicht angenommen, dass die Bf. das deutsche Finanzamt belogen hat.

Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Nach Artikel 10 DBA Deutschland dürfen Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden.

Nach Artikel 11 DBA Deutschland dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden.

Nach Artikel 23 Abs. lit b DBA Deutschland rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag der nach Artikel 10 in der Bundesrepublik zu steuernden Einkünfte an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen dürfen daher im Ansässigkeitsstaat Österreich unter Anrechnung der Quellensteuern besteuert werden.

Ergibt sich durch die Ausübung der Regelbesteuerungsoption eine höhere Steuerlast (allenfalls auch bei zusätzlicher Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs 2 EStG), ist eine Rückziehung der Regelbesteuerungsoption auch im Rechtsmittelverfahren möglich (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 27a, Rz. 23).

Durch die Rückziehung des Regelbesteuerungsantrages im Vorlageantrag werden die Kapitalerträge wieder dem besonderen Steuersatz unterzogen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist ein Tatfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beantworten ist. Tatfragen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Innsbruck, am 16. Juni 2026

Urteil vom 09. April 2026, VI R 31/24

Unzumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010

ECLI:DE:BFH:2026:U.090426.VIR31.24.0

BFH VI. Senat

DBA CHE 1971 Art 4 Abs 2 Buchst a, DBA CHE 1971 Art 15 Abs 1, DBA CHE 1971 Art 15a Abs 1 S 1, DBA CHE 1971 Art 15a Abs 2, DBA CHE 1971 Art 24 Abs 1 Nr 1 Buchst d, DBA FRA Art 13 Abs 4, EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 19 Abs 1, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 50d Abs 8, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, AO § 2 Abs 2, VtrRKonvG Art 31, EStG VZ 2019

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 12. Juni 2024, Az: 2 K 2189/21

Leitsätze

Eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 liegt vor, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Dies bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach arbeitsbezogenen Besonderheiten, und kann nicht allein anhand pauschaler Kriterien, insbesondere der Entfernung zwischen Wohn- und Tätigkeitsort, entschieden werden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 12.06.2024 - 2 K 2189/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) lebte im Streitjahr (2019) mit seiner Ehefrau und den beiden Kindern im Inland.
- 2** Er war seit 01.08.2015 in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Schweiz) mit einem Beschäftigungsumfang von 90 % nichtselbständig tätig und arbeitete jeden zweiten Freitag nicht. Im Streitjahr hatte er ein Zimmer am Tätigkeitsort zum gelegentlichen Übernachten angemietet. Die kürzeste Wegstrecke mit dem Kfz zwischen dem inländischen Wohnort und dem Schweizer Tätigkeitsort betrug zwischen 90 und 97 km, die Fahrzeit lag bei einer Stunde 15 Minuten bis zwei Stunden.
- 3** An mindestens 54 Übernachtungstagen arbeitete der Kläger jeweils länger als zehn Stunden und nahm am nächsten Morgen gegen 06:00 Uhr die Arbeit wieder auf. In der Regel übernachtete der Kläger montags und jeden zweiten Donnerstag in der Schweiz. Sonntags arbeitete und übernachtete er nach Absprache mit seinem Arbeitgeber nur einmal (am 01.12.2019) in der Schweiz. Am 25.02.2019 arbeitete er in der Französischen Republik (Frankreich) und übernachtete auf den 26.02.2019 auch dort.
- 4** Vom Bruttolohn des Klägers wurde im Streitjahr Schweizer Quellensteuer einbehalten.
- 5** In seiner Steuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger, an zwölf Arbeitstagen von seinem Heimarbeitsplatz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) aus gearbeitet zu haben. Den entsprechenden Anteil des Arbeitslohnes behandelte er als im Inland steuerpflichtig, den verbleibenden Anteil als steuerfrei und lediglich dem

Progressionsvorbehalt unterliegend, da er an 62 Tagen aufgrund seiner Tätigkeit am Tätigkeitsort übernachtet habe.

- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte dem nicht, sondern unterwarf den Arbeitslohn im Einkommensteuerbescheid für 2019 in voller Höhe der inländischen Besteuerung.
- 7 Der hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) statt.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Es beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 12.06.2024 - 2 K 2189/21 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger kein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 27.10.2010 (BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 513) --DBA-Schweiz 1971/2010-- ist.
- 12 1. Der Kläger ist im Streitjahr aufgrund seines inländischen Wohnsitzes in Deutschland mit seinem Welteinkommen einschließlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) aus der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 13 2. Er ist im Streitjahr auch gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweiz 1971/2010 abkommensrechtlich in Deutschland ansässig. Denn der Kläger verfügte sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz über eine ständige Wohnstätte im Sinne des Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 und hatte den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 in Deutschland. Aufgrund des Zusammenlebens mit seiner Familie im Inland unterhielt er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen mit dem Vertragsstaat Deutschland.
- 14 3. Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht ist jedoch insofern beschränkt, als Deutschland nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2, Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/2010 die Einkünfte des Klägers aus der Schweiz freizustellen hat, soweit der Kläger in der Schweiz tätig geworden ist. Insbesondere ist das Besteuerungsrecht nicht nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 Deutschland zugewiesen, da der Kläger kein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 ist.
- 15 a) Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2010 können vorbehaltlich der Art. 15a bis 19 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 in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt (Satz 1). Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden (Satz 2).
- 16 aa) Die von dem Kläger aus seiner in der Schweiz ausgeübten (abhängigen) Beschäftigung bezogenen Vergütungen konnten folglich in der Schweiz besteuert werden.
- 17 bb) Die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 liegen nicht vor. Insbesondere wurden die Vergütungen des Klägers von einem in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber gezahlt (Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA-Schweiz 1971/2010).
- 18 b) Hieran ändert auch Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 nichts, der das Besteuerungsrecht an Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, dem

Ansässigkeitsstaat zuweist.

- 19** aa) Nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 ist Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2010 jede in einem Vertragsstaat (hier Deutschland) ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat (hier der Schweiz) ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (sogenannte Nichtrückkehrtage).
- 20** bb) Zwar kehrte der Kläger nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) mehrmals wöchentlich und damit regelmäßig an seinen Wohnsitz zurück. Denn eine regelmäßige Rückkehr setzt keine Mindestanzahl an Grenzüberquerungen voraus (ausführlich hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.06.2022 - I R 32/19, BFHE 277, 279, Rz 24 ff.).
- 21** cc) Das FG ist aber in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass der Kläger an mehr als 54 Tagen im Streitjahr aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.
- 22** aaa) Das FG hat dabei zunächst die relevante Zahl der Nichtrückkehrtage angesichts der Teilzeittätigkeit des Klägers zu Recht auf 54 gekürzt.
- 23** Nach Ziff. II.4. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18.12.1991 (BGBl II 1993, 1889, BStBl I 1993, 929) --Verhandlungsprotokoll-- wird bei einem Teilzeitbeschäftigten, der nur tageweise im anderen Staat beschäftigt ist, die Anzahl von 60 unschädlichen Tagen durch proportionale Kürzung im Verhältnis der Arbeitstage herabgesetzt. Diese Bestimmung enthält eine verbindliche Vorgabe für die Auslegung des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 (s. BFH-Urteil vom 27.08.2008 - I R 10/07, BFHE 222, 546, BStBl II 2009, 94, unter II.2.a, m.w.N.). Aus Ziff. II.2. des Verhandlungsprotokolls ergibt sich, dass Arbeitstage im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2010 die in dem Arbeitsvertrag vereinbarten Tage sind.
- 24** Vorliegend hat das FG bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass der im Arbeitsvertrag vereinbarten Teilzeitbeschäftigung von 90 % dadurch genügt wurde, dass der Kläger jeden zweiten Freitag --und damit tageweise-- nicht arbeitete. Revisionsrechtlich relevante Fehler des FG sind dabei entgegen der Auffassung des FA nicht ersichtlich.
- 25** bbb) (1) Zudem muss feststehen, dass der Steuerpflichtige tatsächlich nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist. Die Beweislast hierfür trägt der Steuerpflichtige (BFH-Urteil vom 15.09.2004 - I R 67/03, BFHE 207, 452, BStBl II 2010, 155, unter II.6.). Eine Schätzung der Zahl der Nichtrückkehrtage kommt nicht in Betracht (z.B. BFH-Urteil vom 03.11.2010 - I R 4/10, Rz 18).
- 26** (2) In nicht zu beanstandender Weise ist das FG vorliegend zu dem Schluss gelangt, dass der Kläger an mehr als 54 Tagen im Kalenderjahr tatsächlich nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.
- 27** Gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Die Beweiswürdigung des FG kann in einem Revisionsverfahren nur darauf überprüft werden, ob die Schlussfolgerungen des FG aus den verfahrensrechtlich einwandfrei festgestellten Tatsachen mit den allgemeinverbindlichen Grundsätzen der Beweiswürdigung, insbesondere den allgemeinen Erfahrungssätzen und den Denkgesetzen, vereinbar sind (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl. Senatsbeschluss vom 14.03.2008 - VI B 122/07, unter 3., m.w.N.). Ist demgemäß die Würdigung durch das Tatsachengericht zwar nicht zwingend, aber doch möglich, so ist sie revisionsrechtlich bindend (Senatsurteil vom 09.05.2019 - VI R 43/16, Rz 18, m.w.N.).
- 28** Das FG hat im Streitfall seiner Beweiswürdigung die ihm vorliegenden Beweismittel, insbesondere die Kartenzahlungsbelege des Klägers, die Zeugenaussagen und die Angaben des Klägers im Rahmen seiner informatorischen Befragung, umfassend zugrunde gelegt und einer detaillierten Prüfung unterzogen. Dabei hat es die Angaben des Klägers in Bezug auf jeden einzelnen geltend gemachten Übernachtungstag auf ihre Schlüssigkeit hin überprüft und --auch unter Berücksichtigung des nicht völlig widerspruchsfreien klägerischen Vortrags-- als glaubhaft eingestuft. Eine unzulässige Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist hierin entgegen der Auffassung des FA nicht zu sehen. Der Umstand, dass ein zu würdigender Sachverhalt auch eine andere Schlussfolgerung als die gefundene zulässt, stellt keinen revisionsrechtlich relevanten Verfahrensfehler dar.
- 29** ccc) Weiter hat das FG zutreffend entschieden, dass der Kläger an den relevanten Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen inländischen Wohnort zurückgekehrt ist.

- 30** (1) Die Nichtrückkehr ist durch die Arbeitsausübung veranlasst, wenn die Rückkehr aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar war (z.B. BFH-Urteile vom 15.09.2004 - I R 67/03, BFHE 207, 452, BStBl II 2010, 155, unter II.4., und vom 11.11.2009 - I R 50/08, BFH/NV 2010/647, unter II.2.c bb).
- 31** Dabei ist eine (Mit-)Berücksichtigung der Fahrzeit bei der Beurteilung der Unzumutbarkeit nicht ausgeschlossen. Da der Wortlaut des DBA-Schweiz 1971/2010 keinen Ortsbezug aufweist, kann die Entfernung beziehungsweise Fahrzeit zwischen Wohnort und Arbeitsplatz aber nur im Rahmen der Auslegung des Merkmals "auf Grund der Arbeitsausübung" Bedeutung erlangen (s. BFH-Urteil vom 01.06.2022 - I R 32/19, BFHE 277, 279, Rz 15, 18). Dies wird der Prämisse gerecht, dass die Entscheidung des Grenzpendlers, nach der Arbeit an den Hauptwohnsitz zurückzukehren, typischerweise durch ein Zusammenspiel privater und beruflicher Gründe veranlasst ist. Sie berücksichtigt auch die engere Bindung des Steuerpflichtigen zum Ansässigkeitsstaat als Grund für die Zuweisung des Besteuerungsrechts an diesen (s.a. BFH-Urteile vom 11.11.2009 - I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602, unter II.2. c aa bbb, und vom 30.09.2020 - I R 37/17, BFHE 271, 120, Rz 21, sowie Senatsbeschluss vom 19.09.2025 - VI B 3/25, Rz 9).
- 32** Ob sich die Rückkehr mithin als "nicht möglich oder nicht zumutbar" erweist, ist im Übrigen eine Frage des Einzelfalls und kann nicht allein anhand pauschaler Kriterien bestimmt werden. So können dabei zum Beispiel neben den Fahrzeiten auch andere arbeitsbezogene Aspekte, insbesondere Arbeitszeiten und sonstige Umstände oder Anforderungen des Berufs (mit-)berücksichtigt werden.
- 33** (2) Das FG hat rechtsfehlerfrei das Vorliegen arbeitsbezogener Besonderheiten (wie insbesondere die Art der Tätigkeit, den Arbeitsbeginn, das Arbeitsende) bejaht, die dazu führen, dass eine Rückkehr an den festgestellten Übernachtungstagen vorliegend unzumutbar war, mithin eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung vorlag.
- 34** Dabei hat das FG nicht --wie das FA meint-- pauschal auf die verbleibende Zeit am Wohnort abgestellt. Vielmehr hatte der Kläger nach den bindenden Feststellungen des FG an den Nichtrückkehrtagen Arbeitszeiten von rund zehn Stunden, begann an den darauffolgenden Tagen bereits um 06:00 Uhr wieder mit der Arbeit und hatte eine Fahrzeit von insgesamt etwa drei Stunden. Unter Würdigung dessen ist das FG revisionsfehlerfrei zu der Überzeugung gelangt, dass dem Kläger eine Rückkehr nicht zumutbar war.
- 35** (3) Soweit sich das FA auf die ab 01.01.2019 geltende Konsultationsvereinbarung vom 12.10.2018 betreffend die Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 --Konsultationsvereinbarung-- (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25.10.2018, BStBl I 2018, 1103) beruft, kann dieser Vortrag der Revision nicht zum Erfolg verhelfen.
- 36** Die Konsultationsvereinbarung sieht vor, dass die Rückkehr an den Wohnsitz bei Benutzung eines Kfz aus beruflichen Gründen "insbesondere" nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wenn die kürzeste Straßenentfernung für die einfache Wegstrecke über 100 km oder die schnellste Verbindung zu den allgemein üblichen Pendelzeiten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Wegstrecke länger als 1,5 Stunden beträgt.
- 37** Zwar kommt einer zwischenstaatlichen Konsultationsvereinbarung --in Einklang mit den Grundsätzen zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757)-- Bedeutung für die Auslegung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei "Grenzmarke" für das richtige Abkommensverständnis ist jedoch der Abkommenswortlaut. Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden (s. zuletzt Senatsurteile vom 01.08.2024 - VI R 23/22, BFHE 286, 1, Rz 48, und vom 20.03.2025 - VI R 24/22, Rz 20, jeweils m.w.N.).
- 38** So verhält es sich auch im Streitfall. Denn unabhängig davon, dass entgegen der Auffassung des FA bereits der Wortlaut der Vereinbarung durch Verwendung des Wortes "insbesondere" Interpretationsspielraum lässt, definiert Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 den Grenzgänger losgelöst von der Entfernung beziehungsweise der Fahrzeit zwischen Wohnort und Arbeitsplatz. Die Vorschrift enthält auch sonst keinerlei Ortsbezug. Damit bestehen für die Eigenschaft eines Grenzgängers nach dem Abkommenswortlaut keine örtlichen Einschränkungen, so dass die Voraussetzungen eines Grenzgängers im Sinne des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/2010 auch bei großen Entfernungen zwischen Wohn- und Arbeitsort erfüllt sein können. Daraus folgt dann aber auch, dass die Zumutbarkeit der Rückreise an keiner Entfernung oder Reisedauer ausgemacht werden kann (ebenso Wagner/Parenko, Lohnsteuer, 6. Ed. 2025, Q. Rz 1467).

- 39 Hieran ändern auch die vom FA in Einklang mit der Konsultationsvereinbarung vorgetragenen Praktikabilitätsabwägungen nichts.
- 40 Etwas anderes ergibt sich auch nicht dadurch, dass der Gesetzgeber mit § 2 Abs. 2 der Abgabenordnung eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen hat, wonach das BMF ermächtigt wird, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen. Denn die vorliegende Konsultationsvereinbarung wurde nicht in die bestehende Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung integriert.
- 41 ddd) Die Frage, ob sich auch die Übernachtung am 01.12.2019, und damit ausnahmsweise ein Sonntag, grundsätzlich als Nichtrückkehrtag qualifizieren kann, kann dahingestellt bleiben. Denn das FG ist unabhängig hiervon bereits von 61 Nichtrückkehrtagen ausgegangen.
- 42 c) Das Besteuerungsrecht für die Arbeit in Frankreich ist im Verhältnis mit der Schweiz nicht eingeschränkt. Vielmehr steht nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 das Besteuerungsrecht ausschließlich Deutschland zu. Gleiches gilt für die zwölf Arbeitstage im Homeoffice in Deutschland.
- 43 d) Die Lohneinkünfte des Klägers sind somit nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/2010 in Deutschland unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG freizustellen, soweit der Kläger in der Schweiz tätig geworden ist.
- 44 4. Das Besteuerungsrecht fällt schließlich nicht gemäß § 50d Abs. 8 EStG an Deutschland zurück, da der gesamte Arbeitslohn des Klägers in der Schweiz der Quellenbesteuerung unterlag.
- 45 5. Das Besteuerungsrecht Deutschlands bezüglich der Arbeit in Frankreich wird auch nicht durch das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Frankreich beschränkt. Denn Art. 13 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 21.07.1959 (BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343) i.d.F. des Zusatzabkommens vom 31.03.2015 (BGBl II 2015, 1335, BStBl I 2016, 518) sieht vor, dass die hierauf entfallenden Einkünfte nur in Deutschland besteuert werden können.
- 46 6. Da im Übrigen hinsichtlich der Höhe der Steuer kein Streit besteht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.
- 47 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

EAS 3461, Pilotenleasing im internationalen Luftfahrtverkehr

Wird ein in Österreich ansässiger Pilot von einem in Dubai ansässigen bloßen Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen an ein in Malta ansässiges Luftfahrtunternehmen iSd [Art. 8 DBA-Malta](#) überlassen, dann dürfen die Einkünfte gemäß [Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta](#) in Malta besteuert werden, da diesfalls die unselbständige Arbeit für die maltesische Fluggesellschaft und somit „*an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgeübt wird*“. Das Besteuerungsrecht an den von Art. 15 Abs. 3 erfassten Pilotengehältern steht Malta zu, weil sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens, das das Flugzeug im internationalen Verkehr betreibt, in Malta befindet. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass der zivilrechtliche Arbeitgeber in Dubai ansässig ist (EAS 2800; EAS 3287; Salzburger Steuerdialog 2010 - Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht). Folglich nimmt Österreich die Einkünfte im Wege der Befreiungsmethode iSd [Art. 23 Abs. 1 DBA-Malta](#) unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung aus (vgl. VwGH 4.9.2025, [Ro 2024/13/0025](#), zu EAS 3448).

Hingegen kann [Art. 15 Abs. 3 DBA-VAE](#) von vornherein nicht anwendbar sein, weil das gegenständlich einzige involvierte Luftfahrtunternehmen iSd [Art. 8 DBA-VAE](#) in Malta – und somit in keinem der beiden Vertragsstaaten – ansässig ist. Da die Aufteilung des Besteuerungsrechts sonach im Wege der allgemeinen Zuteilungsregel des [Art. 15 Abs. 1](#) iVm [Abs. 2 DBA-VAE](#) erfolgt, ist ein (anteiliges) Besteuerungsrecht für VAE jedenfalls nur insoweit möglich, als die Arbeit auch im Gebiet (Luftraum) von VAE ausgeübt wird. Darüber hinaus wäre aufgrund von [Art. 15 Abs. 2 DBA-VAE](#) ein Besteuerungsrecht für VAE davon abhängig, dass sich der Pilot in VAE länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält oder die Vergütungen von oder für einen dortigen Arbeitgeber gezahlt oder einer Betriebsstätte getragen werden.

Wird der Pilot wiederum von dem maltesischen Luftfahrtunternehmen im Rahmen eines „Wet-Lease“-Vertrags (ein Vertrag, mit dem ein vollständig ausgerüstetes und bemanntes Flugzeug, einschließlich Cockpit-Crew, Kabinenpersonal, Wartung und Versicherung, vermietet wird) an ein anderes Luftfahrtunternehmen vermietet, dann bleibt das

Besteuerungsrecht Maltas auf Grundlage von [Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta](#) bestehen, da diesfalls das maltesische Luftfahrtunternehmen in der Regel weiterhin als Luftfahrtunternehmen iSd [Art. 8 DBA-Malta](#) gilt (OECD-MK Art. 8 Z 5; vgl. auch EAS 696, EAS 2156) und der Pilot an Bord eines Flugzeugs dieses Luftfahrtunternehmens tätig wird. Denn grundsätzlich ist - wie bei Art. 8 - auf das Unternehmen abzustellen, das die Luftfahrt betreibt. Damit ist der Staat gemeint, der auch die Gewinne des Luftfahrtunternehmens besteuern darf und wo das betreibende Unternehmen die Lohnkosten unmittelbar zu leisten hat (Vogel/Lehner, 6. Auflage, Art. 15 Rz 110). Die Tatsache, dass der Pilot im Rahmen des Wet-Lease-Vertrags für ein anderes Luftfahrtunternehmen tätig wird, vermag daran nichts zu ändern.

Bundesministerium für Finanzen, 13. März 2026



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 und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Tirol Ost, in 6333 Kufstein, Oskar Pirlo-Straße 15, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Juli 2023, Zl. RV/3100394/2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 bis 2018 (mitbeteiligte Partei: A F in K, vertreten durch Krall & Kühnl, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Anton-Melzer-Straße 9), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte Partei machte in ihren Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2016, 2017 und 2018 Prozess-, Beratungs- und Fahrtkosten als Werbungskosten geltend.
- 2 Das Finanzamt erließ Einkommensteuerbescheide für die angeführten Jahre, in denen die geltend gemachten Werbungskosten zum überwiegenden Teil nicht anerkannt worden sind.
- 3 Beschwerden der mitbeteiligten Partei gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidungen als unbegründet ab. Einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 gab es mit Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge.
- 4 Die mitbeteiligte Partei beantragte die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (BFG).



- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt worden ist, gab das BFG den Beschwerden weitgehend Folge und änderte die Bescheide zugunsten der mitbeteiligten Partei ab.
- 6 Das BFG stellte fest, die mitbeteiligte Partei sei seit November 1996 als diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester beim Bezirkskrankenhaus X (im Folgenden: Krankenhaus) beschäftigt. Im besagten Krankenhaus habe sie sich ebenso wie ihr Sohn ärztlichen Behandlungen unterzogen. Ihre Krankengeschichten seien bis zum Jahr 1999 in Papierform aufbewahrt worden; seit 1999 würden sie im elektronischen Patienteninformationssystem gespeichert.
- 7 Das Krankenhaus habe seinen Mitarbeitern im Jahr 2005 die Sperrung ihrer Krankenunterlagen ermöglicht, und die mitbeteiligte Partei habe für sich und ihren Sohn von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht. Eine Sperrung sei tatsächlich erfolgt, zu einem späteren Zeitpunkt aber wieder aufgehoben worden.
- 8 Im Jahr 2012 habe sich die mitbeteiligte Partei einem medizinischen Eingriff unterzogen. Bereits vor Durchführung des Eingriffs habe sie das Krankenhaus ersucht, Vorkehrungen zu treffen, um ihre sensiblen Daten entsprechend dem Datenschutzgesetz vor unbefugten Zugriffen durch andere Mitarbeiter des Krankenhauses zu schützen.
- 9 Nach Durchführung des Eingriffs habe es mehrere unberechtigte Zugriffe von Arbeitskollegen auf die Krankenunterlagen der mitbeteiligten Partei und ihres Sohnes gegeben. Aufgrund dieser Vorkommnisse habe die mitbeteiligte Partei ab 2013 und gehäuft im Jahr 2016 Beschwerden bei der (damaligen) Datenschutzkommission bzw. bei der Datenschutzbehörde eingebracht. Die Datenschutzkommission habe festgestellt, die mitbeteiligte Partei sei in ihrem Grundrecht auf Geheimhaltung schutzwürdiger personenbezogener Daten verletzt worden, und habe Empfehlungen zur Vermeidung weiterer Datenschutzverletzungen ausgesprochen.
- 10 Im Jahr 2013 habe die mitbeteiligte Partei auch verschiedene Schreiben an den Verwaltungsdirektor des Krankenhauses gerichtet. Der Verwaltungsdirektor



habe der Mitbeteiligten den Gebrauch kreditschädigender Formulierungen vorgeworfen. Im Oktober 2014 habe er sodann eine dienstliche Verwarnung ausgesprochen, die von der Mitbeteiligten gerichtlich bekämpft worden sei.

- 11 Auch die Datenschutzbehörde habe festgestellt, dass es in der Vergangenheit zu unberechtigten Zugriffen auf Gesundheitsdaten der mitbeteiligten Partei und ihres Sohnes gekommen sei. Die Beschwerden bei der Datenschutzbehörde hätten zudem zur Deaktivierung von drei nicht datenschutzkonformen Programmen des Krankenhauses geführt.
- 12 In den Verfahren vor der Datenschutzbehörde sei der Verwaltungsdirektor des Krankenhauses als Partei aufgetreten. Die mitbeteiligte Partei habe in diesen Verfahren wiederholt den Standpunkt vertreten, dass der ihr gegenüber weisungsbefugte Verwaltungsdirektor nicht legitimiert sei, das Krankenhaus zu vertreten. Das Verwaltungsgericht habe diesen Standpunkt nicht geteilt, weshalb die mitbeteiligte Partei auch die Anstaltsordnung des Krankenhauses mit Beschwerde bekämpft und nach Zurückweisung dieser Beschwerde den Verfassungsgerichtshof angerufen habe.
- 13 Mit Schreiben vom 11. Juli 2016 habe der Verwaltungsdirektor gegenüber der mitbeteiligten Partei die Entlassung ausgesprochen. Die Entlassung sei vor dem Arbeits- und Sozialgericht bekämpft worden, das mit Urteil vom 25. April 2017 festgestellt habe, dass das Dienstverhältnis der Mitbeteiligten zum Krankenhaus auch über den Juli 2016 hinaus vollumfänglich aufrecht sei. Einer Berufung gegen das erstinstanzliche Urteil habe das Oberlandesgericht mit Urteil vom 19. September 2017 keine Folge gegeben. Die dagegen erhobene außerordentliche Revision sei vom Obersten Gerichtshof mit Beschluss vom 29. November 2017 zurückgewiesen worden.
- 14 Im Oktober 2017 sei gegenüber der Mitbeteiligten die erste Eventualkündigung ihres Dienstverhältnisses zum 31. März 2018 ausgesprochen worden. Auch diese Kündigung sei bekämpft worden, und das Arbeits- und Sozialgericht habe mit Urteil vom 12. April 2019 festgestellt, dass das Dienstverhältnis zwischen der mitbeteiligten Partei und dem Krankenhaus ungeachtet der mit Schreiben vom 25. Oktober 2017 ausgesprochenen Kündigung über den 31. März 2018



unverändert aufrecht fortbestehe. Einer Berufung gegen das erstinstanzliche Urteil habe das Oberlandesgericht mit Urteil vom 14. Jänner 2020 keine Folge gegeben, und die dagegen erhobene außerordentliche Revision sei vom Obersten Gerichtshof mit Beschluss vom 28. September 2020 zurückgewiesen worden.

- 15 Am 6. Oktober 2017 habe die Mitbeteiligte beim Arbeits- und Sozialgericht eine Klage betreffend „Bossing“ eingebracht und 41.731,02 € s.A. (30.000 € Schmerzensgeld, 6.052,17 € Verdienstentgang und Kosten für medizinische Heilbehandlung, Medikamente, Therapiekosten etc.) sowie die Feststellung der Haftung des Arbeitgebers für sämtliche zukünftige Schäden aus der Verletzung seiner Schutz- und Fürsorgepflichten begehrt.
- 16 Eine weitere, bei Gericht anhängige Klage vom 4. November 2015 sei auf Feststellung und Haftung sowie Zahlung [Kosten der Psychotherapie (1.820 €), Entschädigung für eine Kränkung (20.000 €), Schmerzensgeld (4.000 €), Reisekosten etc.] gerichtet.
- 17 Am 30. Oktober 2017 sei von der Mitbeteiligten bei der Staatsanwaltschaft eine Sachverhaltsdarstellung eingebracht worden, in der der Verwaltungsdirektor des Krankenhauses als „verdächtige Person“ geführt bzw. bezeichnet werde.
- 18 Nach dem Urteil vom 12. April 2019, das die erste Eventualkündigung betroffen habe, sei gegenüber der mitbeteiligten Partei mit Schreiben vom 5. November 2019 eine weitere Eventualkündigung ihres Dienstverhältnisses zum 30. April 2020 ausgesprochen worden. Auch diese Kündigung habe die mitbeteiligte Partei bekämpft, und das Arbeits- und Sozialgericht habe mit Urteil vom 22. Jänner 2021 festgestellt, dass das Dienstverhältnis zwischen der mitbeteiligten Partei und dem Krankenhaus ungeachtet der mit Schreiben vom 5. November 2019 ausgesprochenen Kündigung über den 30. April 2020 unverändert aufrecht fortbestehe. Dieses Urteil sei in Rechtskraft erwachsen.
- 19 Mit Schriftsätzen vom 19. Oktober 2020 und vom 27. Oktober 2020 sei gegenüber der mitbeteiligten Partei neuerlich die Entlassung ausgesprochen worden. Die mitbeteiligte Partei habe die Entlassung bekämpft, und das Arbeits- und Sozialgericht habe das Klagebegehren, dass das Dienstverhältnis



zwischen der Mitbeteiligten und dem Krankenhaus ungeachtet der ausgesprochenen Entlassung unverändert aufrecht fortbestehe, mit Urteil vom 4. Oktober 2021 abgewiesen. Gegen dieses Urteil habe die Mitbeteiligte Berufung erhoben und beim Verfassungsgerichtshof ein Verordnungsprüfungsverfahren angeregt.

- 20 Am 2. Februar 2021 habe die mitbeteiligte Partei eine Unterlassungsklage eingebracht, die das Arbeits- und Sozialgericht mit Urteil vom 7. Dezember 2021 abgewiesen habe. Die Mitbeteiligte habe dagegen Berufung erhoben und beim Verfassungsgerichtshof ein Verordnungsprüfungsverfahren sowie die Einleitung eines Verfahrens vor dem EuGH angeregt.
- 21 Über Antrag der mitbeteiligten Partei seien beim Verfassungsgerichtshof zwei Verordnungsprüfungsverfahren anhängig. Das (zweite) Entlassungs- und das Unterlassungsverfahren seien bis zur Beendigung dieser Verfahren ausgesetzt. Zudem habe die mitbeteiligte Partei eine weitere Beschwerde an die Datenschutzbehörde erhoben, die ebenfalls noch anhängig sei.
- 22 Das Krankenhaus habe die Weiterbeschäftigung der Mitbeteiligten seit Ausspruch der ersten Entlassung abgelehnt. Seit 14. Mai 2017 sei sie dienstfrei gestellt und mit einem Hausverbot belegt. Die Auseinandersetzungen zwischen der Mitbeteiligten und ihrem Arbeitgeber hätten in Medien ihren Niederschlag gefunden. Die Mitbeteiligte habe aufgrund der Urteile zum Fortbestehen des Dienstverhältnisses Arbeitslosen- und Krankengeld zurückzahlen müssen. Sie sei seit 2012 durchgehend in medizinischer und psychotherapeutischer Behandlung.
- 23 In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhalts führte das BFG aus, dass Kosten von Zivilprozessen oder Verwaltungsverfahren grundsätzlich Werbungskosten darstellten, wenn der Prozess oder das Verwaltungsverfahren mit der beruflichen Tätigkeit in einem objektiven Zusammenhang stehe.
- 24 Das Finanzamt vertrete die Ansicht, die Kosten der Datenschutzverfahren seien nicht abziehbar, weil die Daten der mitbeteiligten Partei dem Arbeitgeber nicht aus dem Dienstverhältnis, sondern aus dem Vertragsverhältnis zwischen





Krankenhaus und Patient zur Kenntnis gelangt seien. Die Verletzung des Datenschutzes sei nicht im Hinblick auf das Arbeitsverhältnis erfolgt.

25 Diesen Ausführungen könne das BFG nicht folgen. Es mag zutreffen, dass die Krankengeschichte und die Patientendaten dem Krankenhaus aufgrund des Verhältnisses Krankenhaus-Patientin zur Kenntnis gelangt seien. Alleine dieser Umstand reiche aber nicht aus, die diesbezüglichen Verfahren der privaten Lebensführung zuzuordnen, weil es sich bei den gegenständlichen Daten um die Krankendaten einer Mitarbeiterin handle, der von ihrem Arbeitgeber eine Sperre der Krankenunterlagen zugesichert worden sei. Ohne die Zusicherung hätte sich die mitbeteiligte Partei bei ihrem Arbeitgeber keiner medizinischen Behandlung unterzogen. Auf die Daten hätten ausschließlich Dienstnehmer des Krankenhauses zugegriffen. Die Abfragen stünden in keinem Bezug zu einer stationären oder ambulanten Behandlung der Mitbeteiligten, hätten einzig der Befriedigung einer persönlichen Neugier gedient und seien darüber hinaus nur aufgrund der Stellung der mitbeteiligten Partei als Dienstnehmerin des Krankenhauses vorgenommen worden.

26 Die mitbeteiligte Partei habe sich mehrfach gegen die Verletzung ihrer Datenschutzinteressen zur Wehr gesetzt. Das Beharren auf der Einhaltung des Datenschutzes durch den Dienstgeber sei ihr zum Verhängnis geworden. Es habe zunächst zu ihrer Entlassung und in der Folge zu Kündigungen (erste und zweite Eventualkündigung) geführt. Die Datenschutzverletzungen und die diesbezüglichen Entscheidungen seien auch Gegenstand der zivil- und arbeitsgerichtlichen Verfahren gewesen und die Schriftsätze und sonstigen Unterlagen der Datenschutzverfahren hätten in den Zivilprozessen (Entlassungs- und Eventualkündigungsverfahren, „Bossingverfahren“) als Beweismittel bzw. der Beweissicherung gedient. Bei einem solchen Sachverhalt liege ein objektiver Zusammenhang zwischen den Kosten des Datenschutzverfahrens und der beruflichen Tätigkeit der Mitbeteiligten vor.

27 Ähnlich verhalte es sich mit den Verfahrenskosten hinsichtlich der Klagen vom 4. November 2015 (Feststellung und Haftung) und 6. Oktober 2017 („Bossing“ und Verletzung der Schutz- und Fürsorgepflichten durch den Arbeitgeber).



- 28 Laut Finanzamt seien diese Kosten nicht abziehbar, weil sie auf Zahlung einer Entschädigung für erlittene Kränkung und Schmerzensgeld gerichtet seien. Auch dieser Argumentation könne das BFG, ausgehend vom festgestellten Sachverhalt nicht folgen, weil das jeweilige Klagebegehren auch den Ersatz der Kosten einer medizinischen Heilbehandlung (Physiotherapie) beinhaltet und damit dem Erhalt der Arbeitsfähigkeit der mitbeteiligten Partei gedient habe.
- 29 In der Literatur werde zwar die Meinung vertreten, bei Vorliegen von nicht steuerbaren Schmerzensgeldern seien die damit zusammenhängenden Prozesskosten privat (Hinweis auf *Laudacher* in Jakom, EStG 2021, § 2 Rz 19). Bei der Anerkennung von Zivilprozesskosten als Betriebsausgaben werde von einem Teil der Literatur hingegen lediglich gefordert, dass die strittigen Beträge „im Regelfall“ steuerlich zu erfassen seien (Hinweis auf *Lenneis* in Jakom, EStG 2021, § 4 Rz 330). Letztgenannter Meinung schließe sich das BFG für den Bereich der Werbungskosten an. Ein „Regelfall“ liege im Streitfall aber gerade nicht vor.
- 30 Darüber hinaus sei die Klage vom 4. November 2015 von der mitbeteiligten Partei als Mitarbeiterin des Krankenhauses erhoben worden. Die Verletzung von Schutz- und Fürsorgepflichten des Arbeitgebers sei detailliert aufgelistet. Indem sensible Daten für die Dienstnehmer des Krankenhauses freigeschaltet worden seien, sei die Mitbeteiligte bloßgestellt worden. Bei einer derartigen Sachlage könne nicht von einer privat veranlassten Klage gesprochen werden, weil der Arbeitgeber auch dafür zu sorgen habe, dass die Persönlichkeitssphäre der in seinem Betrieb eingegliederten Arbeitnehmer nicht beeinträchtigt werde.
- 31 Die Klage vom 6. Oktober 2017 habe die Verletzung von Schutz- und Fürsorgepflichten des Arbeitgebers und „Mobbing“ durch den Dienstgeber zum Inhalt gehabt. „Mobbing“ werde über einen längeren Zeitraum betrieben und ziele darauf ab, eine Person zu isolieren, zu schwächen oder auszugrenzen bzw. vom Arbeitsplatz zu vertreiben. Den Arbeitgeber treffe eine gesetzlich verankerte Fürsorgepflicht und Arbeitsplätze seien so zu gestalten, dass Leben, Gesundheit, Würde und Integrität der Arbeitnehmer geschützt würden. Diese geschützten Interessen seien bei „Mobbing“ gefährdet. Es liege auf der Hand,





dass solche Verfahren nicht dem Privatbereich des Betroffenen zuordenbar und die damit in Zusammenhang stehenden Kosten abziehbar seien.

32 Die gegen diese Entscheidung gerichtete außerordentliche Revision des Finanzamts trägt zu ihrer Zulässigkeit vor, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung ab, indem es für nicht berufsbedingte Aufwendungen den vollständigen Werbungskostenabzug gewähre (Hinweis auf VwGH 10.12.1991, 91/14/0154; 24.3.2015, 2013/15/0002). Das BFG habe in Verkenntung der Rechtslage des § 20 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 den Abzug von Werbungskosten, die in Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Schadenersatzansprüchen stünden, zugelassen. Soweit ersichtlich liege auch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage vor, ob Aufwendungen (Prozesskosten) in Zusammenhang mit Datenschutzverletzungen, die beim Arbeitgeber auf Grund eines privaten Vertragsverhältnisses (Vertragsverhältnis Krankenhaus und Patient) und somit unabhängig vom Arbeitsverhältnis erfolgten, als privat veranlasst und daher nicht als Werbungskosten anzusehen seien oder ob sie auf Grund der Verletzung von Schutz- und Fürsorgepflichten des Arbeitgebers als beruflich veranlasst anzusehen und damit als Werbungskosten abziehbar seien.

33 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

34 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

35 Die Revision ist zulässig und begründet.

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

37 Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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. Aufwendungen, die einen Zusammenhang mit der persönlichen Lebensführung aufweisen, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten



abzugsfähig, wenn eine beinahe ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung gegeben ist (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; 19.12.2013, 2012/15/0040; 13.6.2024, Ra 2023/13/0140).

- 38 Gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dürfen Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden.
- 39 Aufwendungen für die berufsbedingte Führung eines Zivilprozesses (z.B. Rechtsstreit über die Höhe des Arbeitslohns, arbeitsgerichtliches Verfahren zur Abwehr einer Kündigung oder Entlassung, Abwehr von Schadenersatzforderungen aus dem Dienstverhältnis) sind Werbungskosten (vgl. Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 16 Tz 220, Stichwort: Prozesskosten).
- 40 Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10. Dezember 1991, 91/14/0154, ausgesprochen hat, sind die Kosten eines Zivilprozesses Betriebsausgaben, soweit sie betrieblich veranlasst sind, wobei es darauf ankommt, ob der Prozessgegenstand objektiv betrieblicher Natur ist. Diese Beurteilung gilt entsprechend für die Werbungskosten.
- 41 Die mitbeteiligte Partei hat sich in einem Krankenhaus einem ärztlichen Eingriff unterzogen. Nach dem Eingriff haben Mitarbeiter des Krankenhauses unbefugt auf ihre Krankenunterlagen (und jene ihres ebenfalls im Krankenhaus behandelten Sohnes) zugegriffen, weshalb sie bei der (damaligen) Datenschutzkommission und bei der Datenschutzbehörde Beschwerden eingebracht hat. Kommission und Behörde haben festgestellt, dass die Mitbeteiligte in ihrem Grundrecht auf Geheimhaltung schutzwürdiger personenbezogener Daten verletzt worden ist.
- 42 Die Mitbeteiligte hat zudem Prozesse zur Abwehr von Kündigungen und Entlassungen gegen ihren Arbeitgeber geführt. Weiters hat sie ihren Arbeitgeber auf Schmerzensgeld, Verdienstentgang, Kosten für medizinische Heilbehandlungen und die Feststellung der Haftung für sämtliche zukünftige Schäden geklagt.



- 43 Dass es sich bei den Aufwendungen der Mitbeteiligten, die in Zusammenhang mit den Prozessen zur Abwehr von Kündigungen und Entlassungen stehen, um Werbungskosten handelt, ist nicht strittig.
- 44 Strittig ist zunächst, ob (anteiligen) Prozesskosten, die mit nicht steuerbaren Schadenersatzansprüchen (Schmerzensgeld etc.) in Zusammenhang stehen, der Werbungskostenabzug zu versagen ist.
- 45 Werden mit einem Aktivprozess Geldbeträge eingeklagt, steht die Prozessführung insoweit in einem Veranlassungszusammenhang mit einer Einkunftsquelle, als die eingeklagten Beträge - sollten sie der klagenden Partei zugesprochen werden - als steuerpflichtige (Betriebs-)Einnahmen zu erfassen sind. In Verkennung der Rechtslage hat es das BFG unterlassen zu prüfen, welcher Teil der eingeklagten Beträge bei der Mitbeteiligten einkommensteuerlich zu erfassen wäre, und in der Folge die Kosten der Prozessführung (nur) im daraus resultierenden Verhältnis als Werbungskosten anzuerkennen. Soweit Schadenersatzzahlungen steuerfrei sein sollten, wären die Kosten gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.
- 46 Strittig ist weiters, ob Aufwendungen für die Beschwerden an die Datenschutzkommission und an die Datenschutzbehörde als Werbungskosten abziehbar sind.
- 47 Die besondere Gefahreneigtheit, dem unbefugten Zugriff auf Patientendaten durch Bedienstete eines Krankenhauses ausgeliefert zu sein, besteht grundsätzlich für alle Patienten, die diesen Bediensteten - sei es aufgrund privater Umstände, sei es aufgrund beruflicher Umstände oder medialer Berichterstattung - bekannt sind. Die Mitbeteiligte ist durch derartige Vorkommnisse in ihrem Grundrecht auf Geheimhaltung schutzwürdiger personenbezogener Daten verletzt worden und hat dagegen Rechtsbehelfe ergriffen. Diese Rechtsverletzungen betreffen allerdings vorrangig den Bereich der persönlichen Lebensführung, weshalb die dadurch verursachten Kosten nicht zu den Werbungskosten zählen.
- 48 Dabei kommt es - entgegen der im angefochtenen Erkenntnis vertretenen Ansicht - nicht entscheidend darauf an, ob die mitbeteiligte Partei Bedienstete



des Krankenhauses war. Das BFG begründet diesen Standpunkt damit, dass die unbefugten Abfragen in keinem Bezug zu einer stationären oder ambulanten Behandlung der mitbeteiligten Partei stünden, einzig der Befriedigung einer persönlichen Neugier von Mitarbeitern des Krankenhauses gedient hätten und nur aufgrund der Stellung der mitbeteiligten Partei als Dienstnehmerin des Krankenhauses vorgenommen worden seien. Dabei lässt es allerdings außer Betracht, dass die in Rede stehenden Patientendaten aufgrund des von der mitbeteiligten Partei mit dem Rechtsträger des Krankenhauses abgeschlossenen Behandlungsvertrags an dieses gelangt sind. Es legt auch nicht nachvollziehbar dar, warum die als auslösender Faktor erachtete „Neugier von Mitarbeitern“ nicht auch Daten von Personen aus dem privaten Umfeld der Mitarbeiter, sondern nur die Daten anderer Mitarbeiter des Krankenhauses (im Revisionsfall jene der mitbeteiligten Partei) erfasst haben sollte.

- 49 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich nach dem Gesagten als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

W i e n , am 24. April 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger und die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger sowie den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Dr. A, vertreten durch Mag.^a Doris Einwallner, Rechtsanwältin in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. November 2023, RV/7100692/2021, betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der in einer gleichgeschlechtlichen Ehe lebende Revisionswerber machte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 u.a. Kosten im Zusammenhang mit der Geburt seines Sohnes durch eine Leihmutter nach künstlicher Befruchtung in den Vereinigten Staaten von Amerika in Höhe von 103.323,57 € als außergewöhnliche Belastung geltend, welche das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 30. Oktober 2020 nicht berücksichtigte.
- 2 Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung ab, woraufhin der Revisionswerber einen Vorlageantrag stellte.
- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 4 Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die ungewollte Kinderlosigkeit des Revisionswerbers gründe auf den biologischen Grenzen der Fortpflanzung, mit der Folge, dass die in Zusammenhang mit der Leihmutterschaft angefallenen Kosten keine krankheitsbedingten Aufwendungen darstellten. Der Entschluss des Revisionswerbers auf Begründung der Leihmutterschaft beruhe nicht auf einer tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Zwangslage, sondern vielmehr auf einer von diesem





freiwillig getroffenen Entscheidung, Vater eines Kindes werden zu wollen. Die Inanspruchnahme einer nicht in den §§ 2 und 3 des Fortpflanzungsmedizingesetzes (FMedG) normierten Behandlungsform der Leihmutterschaft schließe die Zwangsläufigkeit dieser Maßnahme schon per se aus. Die Festlegung der Kriterien, denen gemäß „der Abgabepflichtige sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen der Aufwendung nicht entziehen kann“, sei exklusiv nach der österreichischen Rechts- und Sittenordnung zu bestimmen. Anderen Rechtsformen oder Kulturkreisen sei keine rechtliche Beachtung beizumessen. Die Revision sei zulässig, weil zu der „zugrundeliegenden Rechtsfrage“ keine höchstgerichtliche Rechtsprechung existiere.

- 5 Der Revisionswerber erhob zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, deren Behandlung dieser mit Beschluss vom 5. Juni 2025, E 12/2024, ablehnte und in weiterer Folge nach Antrag dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.
- 6 Der Revisionswerber erhob daraufhin die gegenständliche Revision, zu deren Zulässigkeit vorgebracht wird, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, ob Kosten für eine Leihmutterschaft als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig seien. Zudem sei das Bundesfinanzgericht von näher angeführter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zwangsläufigkeit eines Aufwands abgewichen.
- 7 Das Bundesfinanzgericht legte dem Verwaltungsgerichtshof die Revision samt den Verwaltungsakten nach Durchführung des in § 30a VwGG vorgesehenen Verfahrens vor. Eine Revisionsbeantwortung wurde nicht erstattet.
- 8 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 9 Die Revision ist zulässig. Sie ist aber nicht begründet.
- 10 § 34 Abs. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, in der auf den Revisionsfall anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993, lautet:



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

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

[...]“

- 11 § 2 des Fortpflanzungsmedizingesetzes (FMedG), BGBl. Nr. 275/1992, in der auf den Revisionsfall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 35/2015, lautet:

„Zulässigkeitsvoraussetzungen bei medizinisch unterstützter Fortpflanzung, Präimplantationsdiagnostik und Zellentnahme

Medizinisch unterstützte Fortpflanzung

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

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

1. nach dem Stand der Wissenschaft und Erfahrung alle anderen möglichen und den Ehegatten oder Lebensgefährten zumutbaren Behandlungen zur Herbeiführung einer Schwangerschaft durch Geschlechtsverkehr erfolglos gewesen oder aussichtslos sind oder
2. ein Geschlechtsverkehr zur Herbeiführung einer Schwangerschaft den Ehegatten oder Lebensgefährten wegen der ernsten Gefahr der Übertragung einer schweren Infektionskrankheit auf Dauer nicht zumutbar ist oder
3. eine Schwangerschaft bei einer von zwei miteinander in eingetragener Partnerschaft oder Lebensgemeinschaft lebenden Frauen herbeigeführt werden soll oder



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

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

- 12 Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen. Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. VwGH 26.3.2025, Ro 2021/13/0018, mwN).
- 13 Der Revisionswerber bringt gegen das angefochtene Erkenntnis zusammengefasst vor, das Bundesfinanzgericht habe die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorliegen der Voraussetzung der Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 Abs. 3 EStG 1988 verkannt.
- 14 Die im vorliegenden Fall strittige Voraussetzung der Zwangsläufigkeit gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 ist erfüllt, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen.
- 15 Voraussetzung für die Anerkennung eines Aufwands als außergewöhnliche Belastung ist, dass die den Aufwendungen zugrunde liegende Behandlung mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang steht. Denn eine nach nationalem Recht verbotene Behandlung kann keinen zwangsläufigen Aufwand im Sinn des § 34 Abs. 3 EStG 1988 begründen. Aufwendungen für nach innerstaatlich objektiv-rechtlichen Maßstäben verbotene Behandlungsmaßnahmen sind selbst dann nicht zwangsläufig, wenn sie nicht strafbewehrt sind (vgl. zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland BFH 17.5.2017, VI R 34/15; vgl. auch BFH 10.8.2023, VI R 29/21). Als außergewöhnliche Belastungen sind daher Kosten für eine künstliche



Befruchtung nur dann zu berücksichtigen, wenn die aufwandsbegründende Behandlung im Wesentlichen im Einklang mit dem FMedG steht.

- 16 Der Revisionswerber führt dazu aus, die Bestimmungen des FMedG würden die tatsächliche Zwangsläufigkeit nicht ausschließen, zumal er nicht gegen österreichisches Recht verstoßen habe, weil dieses sich nur auf Sachverhalte beziehe, die sich auf dem Territorium der Republik Österreich ereignen würden. Die Inanspruchnahme der Leihmutterschaft im Ausland sei nach österreichischem Recht nicht unzulässig und stelle in Bezug auf die maßgeblichen Regelungen des Rechts der Vereinigten Staaten von Amerika keinen Verstoß gegen die österreichische „Sittenordnung“ dar, weil die Regelungen des FMedG - mit Verweis auf VfGH 14.12.2011, B 13/11 - weder Bestandteil der österreichischen Grundrechtsordnung noch verfassungsrechtlich geboten seien.
- 17 § 2 des FMedG regelt die Zulässigkeitsvoraussetzungen bei medizinisch unterstützter Fortpflanzung. In dessen Rahmen ist die Inanspruchnahme einer dritten Person zur Austragung einer Schwangerschaft nicht vorgesehen, sodass eine Leihmutterschaft außerhalb des gesetzlich zulässigen Spektrums medizinisch unterstützter Fortpflanzungsverfahren bleibt. Die österreichische Rechtslage lässt eine Leihmutterschaft - wie sie im gegenständlichen Revisionsfall in Anspruch genommen wurde - nicht zu (vgl. auch VfGH 10.12.2013 G 16/2013-16 u.a. vgl. auch VfGH 6.10.2025, G 52/2024-29, Rn. 34). Gegenteiliges wird auch in der Revision nicht behauptet.
- 18 Dieses Verbot der Leihmutterschaft ist - wie sich aus dessen Bekräftigung in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Fortpflanzungsmedizinrechts-Änderungsgesetzes 2015 ergibt - vom Gesetzgeber ausdrücklich gewünscht (siehe 445 BlgNR 25. GP 1).
- 19 Somit ist die Zwangsläufigkeit der vom Revisionswerber im Zusammenhang mit der in Anspruch genommenen Leihmutterschaft schon aus dem genannten Grund zu verneinen. Der bloße Umstand, dass es nach österreichischem Recht nicht unzulässig ist, eine Leihmutterschaft im Ausland in Anspruch zu nehmen,





führt nicht dazu, dass die Kosten einer derartigen Behandlung im Ausland nach § 34 EStG 1988 abzugsfähig wären und diese solcherart teilweise auf die Allgemeinheit überwälzt würden.

- 20 Der Revisionswerber moniert auch Begründungsmängel. Ein Begründungsmangel führt nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vgl. z.B. VwGH 14.12.2023, Ra 2021/13/0118, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar.
- 21 Soweit der Revisionswerber verfassungsrechtliche Argumente ins Treffen führt, genügt es darauf hinzuweisen, dass der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der an ihn gerichteten Beschwerde des Revisionswerbers mit Beschluss vom 5. Juni 2025, E 12/2024, abgelehnt hat.
- 22 Die Revision war aus den genannten Erwägungen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 29. Jänner 2026





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Kovacs, über die Revision des C O M, vertreten durch Mag. Peter Löschl, Steuerberater in Linz, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. Februar 2022, Zl. RV/5100179/2021, betreffend Einkommensteuer 2017, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Revisionswerber beteiligte sich im Jänner 2017 mit zwei obligationenähnlichen Genussrechten (Laufzeit bis zum 31. Dezember 2028) an der BT GmbH und erhielt gleichzeitig als „Dankeschön für das Investment“, das im Kapitalmarktprospekt als „Prämie“ bezeichnet wurde, einen Wertgutschein im Ausmaß der Genussrechtsbeteiligung für von der BT GmbH erbrachte Leistungen für die Herstellung („Mining“) der Kryptowährung Ethereum. Strittig ist, wie die Einkünfte aus diesem Wertgutschein ertragsteuerlich zu qualifizieren sind.
- 2 Der Revisionswerber erklärte in seiner am 30. April 2019 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 keine Einkünfte aus Kapitalvermögen.
- 3 In dem am 29. Jänner 2021 - nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens - erlassenen Bescheid für das Jahr 2017 unterwarf das Finanzamt Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Höhe von 25.000 Euro der Einkommensteuer.
- 4 Die dagegen vom Revisionswerber erhobene Beschwerde wies das Bundesfinanzgericht (BFG) mit dem angefochtenen Erkenntnis als unbegründet



ab. Es ging - in der Revision unbestritten - mit näherer Begründung davon aus, der Revisionswerber habe am 21. Jänner 2017 zwei obligationenähnliche Genussrechte (Nominalwert von 20.000 Euro und 5.000 Euro) um insgesamt 25.000 Euro von der BT GmbH erworben, deren Ausschüttungen im Veranlagungsweg nach dem progressiven Steuersatz des § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern seien. Gleichzeitig habe der Revisionswerber einen Wertgutschein in der Höhe von insgesamt 25.000 Euro für Rechenleistungspakete zur Herstellung einer Kryptowährung durch die BT GmbH erhalten und auch sofort eingelöst. Voraussetzung für die Ausgabe des Wertgutscheines sei gewesen, dass der Revisionswerber vorher das Genussrecht zeichne. Die Einlösung des Gutscheins habe dann die Zustimmung zu den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der BT GmbH vorausgesetzt, worin unter anderem vereinbart gewesen sei, dass der Revisionswerber die monatlichen Betriebskosten (insbesondere Strom- und Betriebskosten) für die Herstellung der Kryptowährung zu bezahlen habe sowie dass die Weitergabe, insbesondere der Wiederverkauf der vertragsgegenständlichen Leistungen ohne ausdrückliche Zustimmung der BT GmbH untersagt sei. Über die Einlösung des Wertgutscheins seien am 3. Februar 2017 zwei Pro-Forma-Rechnungen über 20.000 Euro und 5.000 Euro (jeweils brutto) ausgestellt worden. Auf diesen Rechnungen habe sich folgender Hinweis befunden: „Betrag wurde bereits beglichen mittels Investment Gutschein ausgestellt am 3. Februar 2017“. Die buchhalterische Erfassung des eingelösten Gutscheins bei der BT GmbH sei dahingehend erfolgt, dass die vom Revisionswerber investierten Beträge von 20.000 Euro und 5.000 Euro ausschließlich dem Genussrecht zugeordnet worden seien. Die emittierten Genussrechte seien auf der Passivseite der Bilanz 2017 nach dem Eigenkapital als Genussrechte im Gesamtbetrag von 4.895.200 Euro ausgewiesen worden. Der Gutschein sei buchhalterisch als Werbeinstrument behandelt worden. Der Revisionswerber habe auch nicht aus beliebigen Leistungen der BT GmbH auswählen können, sondern habe mit dem Gutschein „nur“ einen Anspruch auf eine bestimmte Mining-Leistung für die Herstellung der Kryptowährung Ethereum erworben. Abhängig vom investierten Kapital habe es verschiedene Pakete (mit unterschiedlichen Kapazitäten/Hashraten und Laufzeiten) für das Mining



gegeben. Der Revisionswerber habe aus seinem Gutschein die Rechenleistungspakete Premium und Medium in Anspruch genommen.

- 5 Das aufgebrauchte Genussrechtskapital sei von der BT GmbH zur Anmietung der notwendigen Räumlichkeiten sowie zur Anschaffung der notwendigen Hard- und Software verwendet worden. Ab dem 2. Quartal 2017 habe sich die BT GmbH einer Vertriebsgesellschaft bedient, um Rechenleistungspakete zur Herstellung von Kryptowährungen an Kunden zu veräußern. Diese Kunden hätten - anders als der Revisionswerber - keine Genussrechte erhalten, sondern für die Rechenleistungspakete bezahlt.
- 6 Die - mittlerweile eingestellte - Herstellung der Kryptowährung sei von der BT GmbH eigenverantwortlich durchgeführt worden. Dem Revisionswerber sei die fertig hergestellte Kryptowährung (abzüglich Strom- und Betriebskosten) monatlich auf sein Wallet (elektronische Geldbörse) übertragen worden. Mitspracherechte der Kunden hinsichtlich Hard- und Software oder betreffend Umfang und Zeitpunkt des Minings habe es nicht gegeben. Ab Juli 2018 hätten dann die tatsächlichen Betriebskosten (insbesondere die Stromkosten) den Ertrag aus den fertig hergestellten Ethereum überstiegen. Diese Differenz sei den Investoren, einschließlich des Revisionswerbers, unter dem Titel „Betriebskosten-Ausgleich“ von der BT GmbH in Rechnung gestellt worden. Daraufhin habe der Revisionswerber am 14. Jänner 2019 das Genussrecht und das Rechenleistungspaket einvernehmlich beendet. Die vom Revisionswerber im Zeitraum von Mai 2017 bis Juni 2018 aus dem Gutscheinmining erhaltene Kryptowährung von insgesamt 69,4854774 Ethereum sei in seinem Eigentum verblieben.
- 7 In rechtlicher Hinsicht ging das BFG davon aus, der Revisionswerber habe durch die Einzahlung des Nominalbetrages von insgesamt 25.000 Euro zwei Genussrechte an der BT GmbH (und nicht bloß Rechenleistungspakete) erworben. Auch die BT GmbH habe ihm für den gezeichneten Betrag Genussrechte einräumen wollen, was sich etwa daraus ergebe, dass das Genussrecht in der Bilanz der BT GmbH mit dem vollen eingezahlten Betrag als Fremdkapital passiviert worden sei. Selbst wenn sich der Revisionswerber über den Inhalt der von ihm mit der Zahlung erworbenen Gegenleistung in



einem Irrtum befunden haben sollte, sei eine allfällige Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäfts für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als eine Anfechtung nicht mit Erfolg durchgeführt worden sei. Derartiges sei aber vom Revisionswerber gar nicht behauptet worden.

- 8 Das über die Ausgabe von Genussrechten aufgebrauchte Kapital sei zunächst dafür verwendet worden, ein Rechenzentrum samt Anschaffung von Hard- und Software und Anmietung großflächiger Räumlichkeiten für die Aufnahme der operativen Kerntätigkeit der Gesellschaft aufzubauen. Am Beginn der unternehmerischen Tätigkeit der BT GmbH sei noch gar kein Verkauf von Rechenleistungspaketen erfolgt, weil zunächst erst die Grundlagen für die Herstellung von Kryptowährungen geschaffen werden mussten, die über das aufgebrauchte Genussrechtskapital finanziert worden seien.
- 9 Aus den Genussrechtsbedingungen und dem Kapitalmarktprospekt ergebe sich, dass die Ausgabe des Wertgutscheins für Rechenleistungen nur deshalb erfolgt sei, weil er zwei Genussrechte gezeichnet habe. Auch die Erfassung in der Buchhaltung der BT GmbH, worin der Wertgutschein als mit dem Genussrecht verbundener Werbeaufwand behandelt wurde, und seine Bezeichnung in Presseaussendungen der BT GmbH als „Dankeschön für das Investment“ und als „Return on Investment“, also einem Ertrag aus dem gezeichneten Genussrecht, belege, dass ein untrennbarer Veranlassungszusammenhang zwischen der Zeichnung des Genussrechts und dem ausgegebenen Wertgutschein bestehe, weshalb der Gutschein zu Einnahmen aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Form einer fixen Verzinsung bezogen auf das gezeichnete Genussrechtskapital führe. Selbst wenn man die Ausgabe des Gutscheins nicht als Zinsen, sondern als sonstigen Vorteil ansehe, falle die Ausgabe des Gutscheins als anderer Ertrag aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art unter § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.
- 10 Bereits mit der Hingabe des Gutscheins im Februar 2017 sei es beim Revisionswerber zu einem Zufluss gekommen, weil damit die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Gegenstand des Gutscheins auf den Revisionswerber übergegangen sei. Das BFG ging - wie auch schon das Finanzamt - davon aus, dass das Rechenleistungspaket laut Wertgutschein dem



objektiven Wert dieses Gutscheins im Zeitpunkt der Ausgabe entsprochen habe. Die BT GmbH habe die vom Revisionswerber in Anspruch genommenen Rechenleistungspakete in der Folge auch ihren Endkunden um denselben Preis angeboten. Außerdem habe der Revisionswerber sogar trotz vorzeitigen Stopps der Herstellung von Ethereum infolge gestiegener Strom- und Betriebskosten und des stark fallenden Wertes des Ethereum im Juni 2018 ca. 69 Ethereum (Wert bei Übertragung auf das Wallet des Revisionswerbers fast 21.000 Euro) übertragen erhalten. Die Ausgabe bzw. Einlösung des Wertgutscheins im Jahr 2017 durch den Revisionswerber habe daher zu mit dem Tarifsteuersatz zu besteuern den Einkünften gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geführt.

- 11 Der dem Revisionswerber zugewiesene Verlust des Geschäftsjahres 2017 der BT GmbH habe sich für den Revisionswerber im Jahr 2017 noch nicht auswirken können, weil dieser Verlust nach den Genussrechtsbedingungen auf Basis des erst im Jahr 2018 erstellten Jahresabschlusses ermittelt werde.
- 12 Das BFG erklärte die Revision für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes „zur Frage der ertragsteuerlichen Behandlung der Ausgabe von Wertgutscheinen, mit denen Leistungen der den Gutschein ausgegebenen Gesellschaft in Anspruch genommen werden können, im Zusammenhang mit der Zeichnung eines Genussrechts“ fehle.
- 13 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.
- 14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 15 Gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen somit alle Vermögensvermehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für eine Kapitalnutzung darstellen. Unerheblich ist es, ob der Überlassung von Kapital ein Darlehensvertrag oder ein anderer Titel zu Grunde liegt (zu § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 111/2010 vgl. VwGH 18.5.2020, Ra 2018/15/0090, mwN). Es kommt darauf an, ob ein Veranlassungszusammenhang mit der Kapitalüberlassung bzw. Veranlagung



besteht (zu besonderen Entgelten oder Vorteilen iSd § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 111/2010 vgl. VwGH 25.5.2011, 2006/13/0023).

- 16 Das Bundesfinanzgericht hat - in der Revision unbestritten - angenommen, der Revisionswerber habe im Jänner 2017 zwei obligationenähnliche Genussrechte über insgesamt 25.000 Euro an der BT GmbH erworben. Im Rahmen der Zeichnung des Genussrechts habe er zusätzlich und gleichzeitig als „Dankeschön für das Investment“ bzw. „Prämie“ einen Wertgutschein in der Höhe von 25.000 Euro von der BT GmbH für von dieser zu erbringende Rechenleistungen für die Herstellung der Kryptowährung Ethereum erhalten. Voraussetzung für die Ausgabe und Einlösung des Wertgutscheins sei die Zeichnung des Genussrechts gewesen. Vor diesem Hintergrund ging das BFG - auch unter Berücksichtigung der buchhalterischen Erfassung des Gutscheins durch die BT GmbH und die in der Auflösungsvereinbarung erfolgte Behandlung der Genussrechte und des Gutscheins als Einheit - davon aus, es habe ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Hingabe des Wertgutscheins und der Zeichnung der Genussrechte bestanden, sodass der Wertgutschein als Entgelt für die Überlassung von Kapital und damit gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 als Zinsen (oder andere Erträge) aus den Genussrechten zu behandeln war.
- 17 Diese Beurteilung begegnet keinen vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wobei ergänzend zu den Erwägungen des BFG auch zu berücksichtigen war, dass die Höhe des ausgegebenen Wertgutscheins vom Ausmaß des in die Genussrechte investierten Kapitals - je in die Genussrechte investiertem 1 Euro erhielt der Investor einen Gutschein über 1 Euro für die Rechenleistungspakete der Gesellschaft - abhängig war. Vor diesem Hintergrund liegt in wirtschaftlicher Betrachtung unzweifelhaft ein Veranlassungszusammenhang der Ausgabe des Wertgutscheins mit der Zeichnung der Genussrechte vor.
- 18 Die Revision führt dagegen nur ins Treffen, der Revisionswerber habe den Gutschein um einen Kaufpreis von 25.000 Euro käuflich erworben. Es liege





daher - so der Revisionswerber weiter - ein entgeltlicher Anschaffungsvorgang des Gutscheins vor, der zu Einkünften iSd § 29 Z 3 EStG 1988 geführt hätte.

- 19 Abgesehen davon, dass dieses Vorbringen den Erwerb des Revisionswerbers von zwei Genussrechten an der BT GmbH als Voraussetzung für die Hingabe und Einlösung des Wertgutscheins zu Unrecht völlig unberücksichtigt lässt, ist nicht nachvollziehbar, dass der reine Kauf eines Wertgutscheins - selbst, wenn er vorläge - zu „sonstigen Einkünften“ nach § 29 Z 3 EStG 1988 geführt hätte.
- 20 Des Weiteren bemängelt der Revisionswerber die vom BFG vorgenommene Bewertung des Rechenleistungspakets laut Wertgutschein mit 25.000 Euro, weil sowohl die angenommene Höhe als auch die Fiktion des sofortigen Zuflusses im Widerspruch zu den tatsächlich erzielten Einkünften von rund EUR 21.000 (Wert der Kryptowährung bei Übertragung auf das Wallet des Revisionswerbers) und zur Verteilung der Erträge aus dem Mining, die zum Teil erst im Jahr 2018 zugeflossen seien, stünden.
- 21 Gemäß § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen. Dabei handelt es sich um jenen Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu verschaffen. Dieser Betrag ist jeweils in Bezug auf die betroffene Besteuerungsperiode zu ermitteln (zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016 vgl. VwGH 26.07.2017, Ra 2016/13/0043, mwN). Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.
- 22 Im vorliegenden Fall ist das BFG zutreffend zu dem Ergebnis gekommen, der vom Revisionswerber erhaltene Wertgutschein sei in der Höhe seines ausgegebenen Betrags von 25.000 Euro zu bewerten, weil - was in der Revision unbestritten bleibt - die BT GmbH ihre vom ausgegebenen Wertgutschein erfassten Rechenleistungspakete (1x Premium, 1x Medium) in der Folge auch Endkunden um einen Preis von insgesamt 25.000 Euro angeboten hat. Im Übrigen geht der Revisionswerber seinem Vorbringen zufolge sogar selbst



davon aus, den Gutschein im freien Verkehr um einen Kaufpreis von 25.000 Euro erworben zu haben (siehe Rn. 18).

- 23 Auch der vom BFG angenommene Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein Betrag zugeflossen ist, wenn der Empfänger über ihn rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann, wenn sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (vgl. etwa VwGH 9.10.2023, Ra 2023/13/0115; und 6.7.2006, 2003/15/0128, jeweils mwN). Da der Revisionswerber nach dem unstrittigen Sachverhalt den Wertgutschein im Rahmen eines Gesamtpakets mit der Zeichnung des Genussrechts Anfang Februar 2017 (Rechnungsausstellung über den Gutschein am 3. Februar 2017) erhalten und eingelöst hat, ist der Zufluss im Jahr 2017 erfolgt.
- 24 Die Revision war daher aus den dargelegten Gründen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 26. November 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der E M F, vertreten durch die RTG Dr. Rümmele Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Wirtschaftsprüfer in Dornbirn, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. Juli 2022, Zl. RV/1100280/2020, betreffend Einkommensteuer 2016, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin veräußerte mit Abtretungsvertrag vom 3. Mai 2016 eine in ihrem Privatvermögen gehaltene Beteiligung im Ausmaß von 33,34 % an der S GmbH um 3,389.723 Euro, wobei bei der Ermittlung der Einkünfte unstrittig ein Hafrücklass in der Höhe von 65.000 Euro abgezogen wurde. Strittig ist, in welcher Höhe Anschaffungskosten der Beteiligung zu berücksichtigen sind.
- 2 Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 2015 bis 2017 kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass 89 % der Anteile an der S GmbH im Jahr 1965 von den damaligen Eigentümern an die „Etablissement R“, eine Anstalt mit Gründerrechten und Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Liechtenstein übertragen worden seien. Von 1975 bis 14. März 1980 sei der Vater der Revisionswerberin alleiniger Inhaber der Gründerrechte an der Anstalt gewesen. Am 14. März 1980 habe der Vater der Revisionswerberin ihr diese Gründerrechte geschenkt. Die Revisionswerberin sei daraufhin bis zur Liquidation der Anstalt am 23. Dezember 1991 alleinige Inhaberin der Gründerrechte gewesen, wobei ihre Verfügungsmacht im Beistatut bis zur Vollendung ihres 50. Geburtstags in diversen Punkten



eingeschränkt worden sei. Die Gründerrechtsinhaber seien jeweils auch Begünstigte gewesen. Seit dem Jahr 1987 sei die Anstalt ausschließlich vermögensverwaltend tätig gewesen. Im Rahmen der Liquidation der Anstalt seien die von dieser gehaltenen 89 % der Geschäftsanteile an der S GmbH an die Revisionswerberin im Nominalbetrag von 8,9 Mio ATS ausgekehrt worden, der gemeine Wert dieser Beteiligung habe zum 23. Dezember 1991 6.669.247 Euro betragen. Eine Liquidationsbesteuerung sei nicht erfolgt. Von diesen 89 %-Anteilen habe die Revisionswerberin am 10. Mai 2004 je 27,83 % ihren beiden Kindern geschenkt. Der Revisionswerberin sei sohin ein Anteil von 33,34 % verblieben, den sie schließlich am 3. Mai 2016 verkauft habe. Zur Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen habe die Revisionswerberin als Anschaffungskosten dieses 33,34 %-Anteils den gemeinen Wert im Zeitpunkt der Auskehrung dieser Anteile an die Revisionswerberin zum 31. Dezember 1991 (33,34% von 6.669.247 Euro = 2.497.845 Euro) zugrunde gelegt. Das Prüforgan vertrat hingegen die Rechtsansicht, als Anschaffungskosten seien nur 33,34% vom anteiligen 89%igen Stammkapital, somit 242.291 Euro zu berücksichtigen.

- 3 Das Finanzamt erließ - der Rechtsansicht der Außenprüfung folgend - Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2016 und erkannte Anschaffungskosten nur im Ausmaß des anteiligen Stammkapitals an.
- 4 Die dagegen von der Revisionswerberin erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die Revisionswerberin deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.
- 5 Mit Erkenntnis vom 18. Juli 2022 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde in einem nicht revisionsgegenständlichen Punkt Folge und änderte insofern den angefochtenen Bescheid ab. Das Bundesfinanzgericht verwies im Rahmen der Feststellungen „vorab“ auf die Sachverhaltsdarstellungen des Außenprüfungsberichts und der Beschwerdeverentscheidung, wobei letztere auch im Rahmen des geschilderten Verfahrensgangs nicht wiedergegeben wurde. Das Bundesfinanzgericht stellte weiters fest, Zweck der liechtensteinischen Anstalt sei „der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmungen, insbesondere auf dem Gebiet der Textilindustrie und deren



Finanzierung, sowie die Durchführung von allein damit in Zusammenhang stehenden geschäftlichen Transaktionen“ gewesen. Die Anstalt habe kein eigenes Personal beschäftigt und über keine eigenen Büroräumlichkeiten verfügt. Es habe sich um eine - allein der Kapitalsteuer unterliegende - keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltende Sitz- bzw. Domizilgesellschaft gehandelt. Nach dem damals gültigen liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht hätten Anstalten, die kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben und deren statutarischer Zweck den Betrieb eines Gewerbes nicht zulasse, jährlich eine Vermögensaufstellung zu erstellen, die über die Schuld- und Forderungsverhältnisse hinreichend Aufschluss gebe. Laut den Vermögensaufstellungen jeweils zum 31. Dezember 1988, 1989 und 1990 habe die Anstalt R über keine anderen Aktiven als die Beteiligung an der S GmbH verfügt. Das Anstaltskapital sei voll und bar eingezahlt worden und - mangels Mitglieder noch Teilhaber oder Anteilsinhaber - nicht in Anteile zerlegt worden.

- 6 In rechtlicher Hinsicht ging das Bundesfinanzgericht davon aus, es habe keine Liquidationsbesteuerung in Österreich nach § 19 Abs. 1 KStG 1988 stattgefunden, weil zum Zeitpunkt der Liquidation der Anstalt R vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften von § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht umfasst gewesen seien und daher § 19 Abs. 1 iVm Abs. 4 KStG 1988 noch nicht anwendbar gewesen sei. In Liechtenstein habe die Anstalt lediglich der Kapitalsteuer unterlegen. Zur Frage der Vergleichbarkeit der Anstalt R mit einer inländischen Kapitalgesellschaft verwies das Bundesfinanzgericht auf die Erforderlichkeit eines Typenvergleichs. Es führte an, dass die liechtensteinische Anstalt in der 2. Abteilung des Personen- und Gesellschaftsrechts über Verbandspersonen geregelt sei und dort wie die Stiftung im 5. Titel eingeordnet sei. Daraus sei grundsätzlich ein Naheverhältnis zur Stiftung zu erkennen. Das Bundesfinanzgericht gestand der Revisionswerberin zu, dass die Anstalt R gewisse kapitalgesellschaftsähnliche Merkmale aufweise, weil sie eine eigene Rechtspersönlichkeit nach liechtensteinischem Recht gehabt habe, mit konstitutiver Wirkung in das Öffentlichkeitsregister eingetragen gewesen sei, über ein starres ergebnisunabhängiges Gesellschaftskapital verfügt habe,



Haftungsbeschränkungen unterlegen sei, die Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung erfolgt sei, die Anstalt grundsätzlich zeitlich unbefristet existiert habe und die Möglichkeit bestanden habe, Gesellschaftsanteile an Nichtgesellschafter zu übertragen. Allerdings sei zu berücksichtigen, dass die liechtensteinische Anstalt im Verhältnis zu inländischen Körperschaften weniger aufwändig und einfacher (ohne Notariatsakt) zu gründen sei, was auch für die Übertragung der Gründerrechte gelte. Außerdem sei ihr Anstaltskapital nicht unterteilt gewesen und es habe ihr - so das Bundesfinanzgericht weiter - das wesentliche Merkmal einer korporativen Willensbildung gefehlt, weil sie durch das Vorliegen nur eines einzigen Gründers - der gleichzeitig auch als Begünstigter zu qualifizieren gewesen sei und der die Anstalt als deren oberstes willensbildendes Organ durch Ausübung der Gründerrechte beherrscht habe - gekennzeichnet gewesen sei. Schließlich habe die Anstalt R auch keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, und sei bloß der Kapitalsteuer unterlegen, die der österreichischen Ertragssteuer nicht vergleichbar sei. Auch die Rechnungslegungsvorschriften des liechtensteinischen Rechts seien nicht anwendbar gewesen. Insgesamt komme das Bundesfinanzgericht daher zur Rechtsansicht, dass eine Vergleichbarkeit der Anstalt R mit einer inländischen Körperschaft nicht gegeben gewesen sei. Die „ohne wirtschaftlich sinnvolle Funktion“ zwischengeschaltete Anstalt sei steuerlich nicht als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt anzuerkennen und die Einkünfte aus den GmbH-Anteilen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unmittelbar der Revisionswerberin als alleinige Inhaberin der Gründerrechte bzw. Begünstigte zuzurechnen.

- 7 Darüber hinaus sei auch von einer rechtsmissbräuchlichen Konstruktion auszugehen, zumal es der Revisionswerberin nicht gelungen sei, einen beachtlichen außersteuerlichen Grund für die gewählte Gestaltung zu nennen. Die vorgebrachte Möglichkeit auf gesellschaftsrechtlicher Ebene die Verfügung von Gesellschaftsanteilen an die Zustimmung eines Nicht-Gesellschafters zu knüpfen sei nicht stichhaltig, weil die freie, in Form eines Notariatsaktes zu erfolgende Übertragung von GmbH-Anteilen auch außerhalb des Gesellschaftsvertrages selbst rechtsgeschäftlich eingeschränkt



werden könne. Außerdem könnten entsprechende Abtretungsverträge auch freiwillig dem Firmenbuchgericht vorgelegt werden und würden diese sodann in der Urkundensammlung veröffentlicht werden.

- 8 Im Übrigen verwies das Bundesfinanzgericht auch im Rahmen der rechtlichen Beurteilung - sowohl in Bezug auf den Typenvergleich als auch die Ausführungen zum Vorliegen des angenommenen Rechtsmissbrauchs - auf die im gesamten Erkenntnis nicht wiedergegebene Begründung der Beschwerdevorentscheidung.
- 9 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil die Frage nach der Vergleichbarkeit der in Rede stehenden liechtensteinischen Anstalt mit einer inländischen Kapitalgesellschaft in der bisherigen neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht beantwortet werde.
- 10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich vorliegende Revision, die sich mit näherer Begründung zu einzelnen Merkmalen der Anstalt R gegen das Ergebnis des vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Typenvergleichs wendet und auch das Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung mangels Steuervermeidungsabsicht der Revisionswerberin sowie objektiver Möglichkeit zur Steuerersparnis bestreitet.
- 11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 12 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 13 Ein Begründungsmangel führt dann zur Zulässigkeit der Revision, wenn dieser relevant ist, der Mangel also die Revisionswerberin an der Verfolgung ihrer Rechte oder den Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung des angefochtenen Erkenntnisses auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert (vgl. z.B. VwGH 24.4.2025, Ra 2023/15/0034, mwN). Dies liegt im Revisionsfall vor.
- 14 Die Verwaltungsgerichte werden den Begründungserfordernissen, denen verwaltungsgerichtliche Entscheidungen zu entsprechen haben, dann gerecht, wenn sich die ihre Entscheidungen tragenden Überlegungen zum maßgeblichen Sachverhalt, zur Beweiswürdigung sowie zur rechtlichen Beurteilung aus den



verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen selbst ergeben
(vgl. VwGH 24.6.2025, Ra 2024/15/0006, mwN).

- 15 Diesem Anspruch wird das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis nicht gerecht.
- 16 Selbst unter Berücksichtigung der verwiesenen Aktenbestandteile entbehrt das angefochtene Erkenntnis aber ausreichender - zur Beurteilung der Höhe der Anschaffungskosten nach § 27a Abs. 4 EStG 1988 erforderlicher - Feststellungen in Bezug auf die Einordnung der Anstalt R in das österreichische Ertragssteuerrecht. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass die Beurteilung, ob nach ausländischem Recht errichtete Rechtsgebilde aus der Sicht des österreichischen Ertragsteuerrechts als Körperschaft zu beurteilen sind, nach dem so genannten Typenvergleich erfolgt (vgl. VwGH 16.11.2021, Ro 2021/15/0001, mwN). Dabei ist zunächst die gesellschaftsrechtliche Struktur des konkreten ausländischen Rechtsgebildes zu ermitteln. Anschließend wird das ausländische Rechtsgebilde in seiner konkreten Ausgestaltung mit dem Typus jener inländischen Körperschaft verglichen, die dem ausländischen Gebilde (am ehesten) ähnlich ist (vgl. VwGH 13.1.2021, Ro 2018/13/0003, mwN). Im Rahmen des Typenvergleichs bedarf es eines breiteren Vergleichs der Strukturelemente des ausländischen Gebildes mit Körperschaften des österreichischen Rechts (vgl. neuerlich VwGH 16.11.2021, Ro 2021/15/0001). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gilt in Bezug auf ausländisches Recht der Grundsatz „iura novit curia“ nicht, sodass dieses in einem - im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht (vgl. § 115 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2017/136) amtswegigen - Ermittlungsverfahren vom Verwaltungsgericht festzustellen ist (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2019/15/0122, mwN).
- 17 Das Bundesfinanzgericht hat sein Erkenntnis mit einem Begründungsmangel belastet, weil weder dem angefochtenen Erkenntnis selbst noch den verwiesenen, teilweise zu „integrierenden Bestandteilen“ erklärten Aktenbestandteilen hinreichende Feststellungen zu den Grundlagen des Typenvergleichs zu entnehmen sind. Das Bundesfinanzgericht wird im fortgesetzten Verfahren Sachverhaltsfeststellungen zur konkreten rechtlichen



und wirtschaftlichen Struktur der liechtensteinischen Anstalt R sowie zu den für Anstalten liechtensteinischen Rechts einschlägigen ausländischen Rechtsnormen (vgl. hierzu Art. 534 ff Personen- und Gesellschaftsrecht des Fürstentums Liechtenstein vom 20. Januar 1926, LBGl. 1926 Nr. 4) zu treffen haben.

- 18 Im Rahmen einer Alternativbegründung nahm das Bundesfinanzgericht - abermals unter unzureichendem Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung - noch das Vorliegen einer iSd § 22 BAO rechtsmissbräuchlichen Gestaltung durch Zwischenschaltung der liechtensteinischen Anstalt an. Ergänzend führte das Bundesfinanzgericht dazu aus, der von der Revisionswerberin vorgetragene außersteuerliche Grund (die Möglichkeit auf gesellschaftsrechtlicher Ebene die Verfügung von Gesellschaftsanteilen an die Zustimmung eines Nicht-Gesellschafters zu knüpfen, um die S GmbH als wesentlichen Teil des Familienvermögens für eine gewisse Zeit nach dem Ausscheiden aus der Gesellschaft im Familienbestand zu sichern) sei nicht stichhaltig gewesen, weil man auch in Österreich näher genannte Vorkehrungen in dieser Hinsicht hätte treffen können.
- 19 In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. etwa VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113, mwN).
- 20 Die vom Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis angeführten Erwägungen reichen schon deshalb nicht aus, um die Annahme einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO zu tragen, weil sich das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar mit der ursprünglichen Motivation zur Zwischenschaltung der Anstalt R auseinander gesetzt hat. Dass die von der Revisionswerberin als Grund für die gewählte Konstruktion vorgebrachte



Möglichkeit, auf gesellschaftsrechtlicher Ebene die Verfügung über die Gesellschaftsanteile an die Zustimmung eines Nicht-Gesellschafters zu knüpfen, auch nach österreichischem Recht umsetzbar gewesen wäre, rechtfertigt nicht ohne Weiteres die Annahme einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung.

- 21 Das angefochtene Erkenntnis war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG aufzuheben.
- 22 Die Entscheidung über den Aufwandsatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

W i e n , am 27. Jänner 2026





Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger und die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie Hofrat Dr. Bodis, als Richter und Richterin, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision der A, vertreten durch die Lansky, Ganzger, Goeth & Partner Rechtsanwälte GmbH in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. Februar 2022, RV/7103360/2015, betreffend u.a. Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2008 und 2009, Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 und Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 bis 2010, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

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

Begründung:

- 1 Bei der Revisionswerberin - einer in der Pharmabranche (Handel, Entwicklung und Herstellung von Arzneimitteln und diagnostischen Produkten) tätigen Gesellschaft - fand in den Jahren 2013 und 2014 eine Außenprüfung betreffend u.a. die Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 statt. Im Bericht über das Ergebnis dieser Außenprüfung wurde u.a. festgehalten, im geprüften Zeitraum seien - insbesondere durch Vermittlung einer Gesellschaft, die entsprechende Finanzdienstleistungen erbracht habe (in der Folge: A GmbH) - Spekulationsgeschäfte (Optionsgeschäfte) im erheblichen Umfang getätigt worden. Diese Geschäfte hätten nicht zur Absicherung eines Grundgeschäftes gedient, sondern seien ausschließlich in der Hoffnung auf Spekulationsgewinne getätigt worden. Dabei sei das höchstmögliche Risiko eines (Kapital-)Verlustes eingegangen worden. Die Geschäfte hätten gemäß § 81 Abs. 1 AktG an den Aufsichtsrat gemeldet werden müssen, was unterlassen worden sei. Die Entscheidung über die Durchführung dieser Geschäfte sei ausschließlich durch den allein zeichnungsberechtigten Vorstand und (damals) Alleinaktionär der Revisionswerberin, Dr. W getroffen worden. Aufgrund dieser Geschäfte habe die Revisionswerberin in Summe - über mehrere Jahre hinweg - Verluste von



rund 2,1 Mio. € erlitten, die sie als Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Es sei fremdunüblich, dass die Revisionswerberin in einer derartigen Situation gegenüber dem Vorstand Dr. W keine Schadenersatzansprüche geltend gemacht habe. Die Unterlassung der Geltendmachung der Schadenersatzansprüche sei rein sozietär bedingt gewesen und führe zu einer entsprechend hohen verdeckten Ausschüttung an Dr. W.

- 2 Das Finanzamt folgte den Feststellungen im Außenprüfungsbericht und erließ u.a. - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechende Körperschaftsteuerbescheide und Kapitalertragsteuer (KESt)-Haftungsbescheide.
- 3 Die gegen diese Bescheide erhobene Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung - in deren Begründung im Wesentlichen auf eine Stellungnahme der (damaligen) Großbetriebsprüfung zur Beschwerde verwiesen wurde - abgewiesen, woraufhin die Revisionswerberin einen Vorlageantrag stellte.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - die angefochtenen Bescheide zum Teil ab (u.a. Körperschaftsteuer und Haftung für KESt jeweils für 2008) und wies im Übrigen die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach weiter aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 5 Das Bundesfinanzgericht führte nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens im Wesentlichen - und soweit für das Revisionsverfahren von Relevanz - zunächst aus, die Revisionswerberin sei eine im Pharmabereich tätige Gesellschaft (zunächst in der Rechtsform einer AG und ab dem Jahr 2021 aufgrund einer Umwandlung in der Rechtsform einer GmbH), an der Dr. W im Ausmaß von 20% beteiligt gewesen sei. Der zweite im Ausmaß von 80% beteiligte Aktionär sei nicht in Erscheinung getreten. Dr. W sei - insbesondere bei den Hauptversammlungen - für 100% der Aktien „aufgetreten“. Er sei seit dem Jahr 2003 allein vertretungsbefugtes Vorstandsmitglied und zwar bis Mitte 2008 als Alleinvorstand, danach mit



einem weiteren kollektiv vertretungsbefugten Vorstandsmitglied. Dem Aufsichtsrat der Revisionswerberin hätten im revisionsgegenständlichen Zeitraum drei Personen angehört, wobei eine davon die Ehegattin von Dr. W gewesen sei.

- 6 Betriebsgegenstand der Revisionswerberin sei nach der Satzung der Handel mit Arzneimitteln und diagnostischen Produkten sowie die Entwicklung und Herstellung von Arzneimitteln und diagnostischen Produkten und darüber hinaus alle Geschäfte, die zur Erreichung dieses Geschäftszweckes notwendig und nützlich erscheinen, wobei Bankgeschäfte nach dem BWG ausdrücklich ausgeschlossen seien.
- 7 In den Jahren 2008 bis 2010 seien auf Grundlage mehrerer durch den Alleinvorstand Dr. W mit der A GmbH in den Jahren 2004, 2005 und 2008 abgeschlossener „Vermögensverwaltungsverträge“ hochspekulative Optionsgeschäfte über einen beträchtlichen Teil des Eigenkapitals der Revisionswerberin getätigt worden.
- 8 Nach der Satzung der Revisionswerberin bedürften Investitionen, bei denen die Anschaffungskosten 1 Mio. € im Einzelnen und insgesamt in einem Geschäftsjahr 4 Mio. € übersteigen würden, der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Aufsichtsrates. Die schriftliche Zustimmung des Aufsichtsrates sei nicht eingeholt worden. Ein internes Kontrollsystem zur Früherkennung von Verlusten sei nicht eingerichtet gewesen.
- 9 Von besonderer Bedeutung sei dabei, dass die Spekulation mit Optionsgeschäften nicht zu den in der Satzung der Revisionswerberin aufgezählten Gegenständen des Unternehmens gehöre. Nach der Satzung seien Bankgeschäfte nach dem Bankwesengesetz (BWG) - dazu gehörten auch der in § 1 Abs. 1 Z 7 WAG angeführte „Handel auf eigene Rechnung mit Termin- und Optionsgeschäften“ - ausdrücklich ausgeschlossen.
- 10 Zur näheren Ausgestaltung der mit der A GmbH abgeschlossenen „Vermögensverwaltungsverträge“ und der von dieser getätigten Optionsgeschäften führte das Bundesfinanzgericht - unter Verweis auf ein im Rahmen eines von der Revisionswerberin gegen die A GmbH geführten



Schadenersatzprozesses erstattetes Sachverständigengutachten - im Wesentlichen aus, die A GmbH sei berechtigt gewesen, im Namen und auf Rechnung der Revisionswerberin verschiedene Veranlagungen durchzuführen (insbesondere Optionsgeschäfte, Futures und sonstige Finanzinstrumente) und zwar nach Maßgabe einer vereinbarten hochspekulativen - vertraglich näher geregelten - „Marktstrategie“. Die vom Bundesfinanzgericht näher dargelegte Veranlagungsstrategie der A GmbH sei an sich schon sehr riskant gewesen und das Risiko habe sich nach dem Konkurs von Lehmann Brothers im September 2008 noch stark in einer kaum quantifizierbaren Weise erhöht. Nach den vertraglichen Vereinbarungen habe der Kunde ausdrücklich das mit dieser Art der Veranlagung verbundene hoch spekulative Risiko bis zum Totalverlustisiko - aufgrund der Hebeleffekte sowie durch „Margin-Operationen“ und Verpfändung der Werte für kreditfinanzierten Ankauf von Finanzinstrumenten - bestätigt und akzeptiert.

- 11 Im Rahmen dieser Vermögensverwaltungsverträge seien in den Jahren 2008 bis 2010 Optionsgeschäfte im Umfang von rund 9,8 Mio. € getätigt worden, wobei allein auf das Jahr 2008 Optionsgeschäfte im Umfang von rund 9,6 Mio. € entfielen. Das Eigenkapital der Revisionswerberin habe im Wirtschaftsjahr 2007 rund 8,3 Mio. € betragen. Durch diese Optionsgeschäfte seien in den Jahren 2005 und 2008 bis 2010 Verluste und in den Jahren 2006 und 2007 Gewinne erzielt worden. Der in den Jahren 2005 bis 2010 erzielte saldierte Verlust habe rund 2,27 Mio. € betragen.
- 12 In den Jahresabschlüssen der Revisionswerberin seien diese Geschäfte als zum Umlaufvermögen gehörende Wertpapiere abgebildet worden. Dazu sei in den Lageberichten bzw. im jeweiligen Anhang ausgeführt worden, es handle sich um Aktien bzw. Fondsanteile und als Risikomanagementmaßnahme sei die Überwachung durch eine Finanzberatungsfirma eingerichtet worden.
- 13 In den Aufsichtsratsprotokollen der verfahrensgegenständlichen Jahre seien das Risiko der Veranlagungen oder das gegen die A GmbH geführte Gerichtsverfahren nicht thematisiert worden, obwohl ansonsten durch den Vorstand sehr detaillierte Berichte zu einzelnen Geschäftsfällen abgegeben worden seien.



- 14 Im Juni 2009 habe die Revisionswerberin eine Schadenersatzklage gegen die A GmbH eingebracht. Das Klagebegehren sei mit Urteil des Handelsgerichtes vom 9. Dezember 2009 abgewiesen worden. Aus den Entscheidungsgründen ergebe sich im Wesentlichen, der Revisionswerberin sei klar gewesen, dass die A GmbH hoch spekulative Anlagegeschäfte getätigt habe, bei denen das Verlustrisiko nicht lediglich 20% - wie von der Revisionswerberin behauptet - betragen könne. Von Seiten der A GmbH sei weder zugesagt worden, der mögliche Verlust werde 20% nicht überschreiten, noch sei das Totalverlustrisiko ausgeschlossen worden. Die Revisionswerberin habe sich wissentlich für diese Art der Veranlagung entschieden.
- 15 Im November 2012 habe die Revisionswerberin mit der A GmbH einen Vergleich dahingehend abgeschlossen, dass die A GmbH einen Betrag in Höhe von 600.000 € zu bezahlen habe und damit alle wechselseitigen Ansprüche erledigt und verglichen seien.
- 16 Zur rechtlichen Beurteilung führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen zunächst aus, die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2008 und 2009 sei rechtmäßig, weil erst im Zuge der Außenprüfung die näheren Umstände der Veranlagungen durch die A GmbH hervorgekommen seien.
- 17 Zur Frage des Bestehens eines Schadenersatzanspruches der Revisionswerberin gegen Dr. W - aufgrund der Vorstandshaftung gemäß § 84 AktG - führte das Bundesfinanzgericht aus, es handle sich um eine Vorfrage, die im Beschwerdeverfahren selbständig zu beurteilen sei.
- 18 Aus näher genannten Bestimmungen des AktG (insbesondere §§ 70 und 85 AktG) ergebe sich, dass Vorstandsmitglieder - die u.a. bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden und nur zum Wohle der Gesellschaft zu handeln hätten - bei Verletzung ihrer Obliegenheiten der Gesellschaft gegenüber zum Ersatz des entstandenen Schadens verpflichtet seien, sofern die betreffenden Handlungen nicht auf einem entsprechenden Beschluss der Hauptversammlung beruhen würden. Die Ersatzpflicht werde nicht durch eine Billigung der





Handlung durch den Aufsichtsrat ausgeschlossen. Ein Verzicht der Gesellschaft auf die Ersatzansprüche sei nur eingeschränkt möglich.

- 19 Ob das Eingehen von Spekulationsgeschäften eine Pflichtverletzung darstelle, sei u.a. nach dem Unternehmensgegenstand der Gesellschaft zu beurteilen. Optionsgeschäfte könnten spekulativen Charakter haben, wenn ein zu sicherndes Grundgeschäft fehle.
- 20 Bei der Revisionswerberin handle es sich um eine typische Familiengesellschaft, deren Alleinvorstand (bis Juni 2008) und wesentlicher Machthaber Dr. W gewesen sei. Obwohl er - wie sich erst im Beschwerdeverfahren herausgestellt habe - nur 20% der Aktien gehalten habe, sei er bei sämtlichen Hauptversammlungen als alleiniger Aktionärsvertreter aufgetreten. Im dreiköpfigen Aufsichtsrat seien dessen Ehegattin sowie langjährige Vertrauenspersonen eingesetzt gewesen. Die ausgewogene Kompetenz- und Machtverteilung der Gesellschaftsorgane der Revisionswerberin könne durch diese Doppelfunktion und familiäre oder persönliche Abhängigkeiten leicht beeinträchtigt werden und es könnten Interessenskollisionen auftreten. Familienaktiengesellschaften seien zwar für den Einfluss persönlicher Verhältnisse der Organwalter der Gesellschaft anfällig, ungeachtet dessen habe aber ein Vorstandsmitglied den gleichen im Gesetz festgelegten Sorgfaltsmaßstab bei der Geschäftsleitung anzuwenden.
- 21 Es erscheine naheliegend, dass Dr. W mit den hochriskanten Spekulationsgeschäften mit einem Großteil der liquiden Geldmittel der Revisionswerberin nicht die Interessen der Gesellschaft in den Vordergrund gestellt habe, sondern offenbar Eigeninteressen bestimmend gewesen seien.
- 22 Hätte Dr. W die Optionsgeschäfte aus seinem Privatvermögen getätigt, wären die steuerlichen Auswirkungen aus näher dargelegten Gründen nachteiliger gewesen als bei Verwendung von Betriebskapital der Revisionswerberin. Es spreche vieles dafür, dass der offenkundige Steuervorteil auch seine Handlungsweise mit motiviert habe und er dafür eine wesentliche Beeinträchtigung der Interessen der Gesellschaft in Kauf genommen habe.



- 23 Der Einsatz eines großen Teils der liquiden Mittel der Revisionswerberin für die Optionsgeschäfte sei satzungswidrig ohne Einholung einer vorherigen schriftlichen Zustimmung des Aufsichtsrates vorgenommen worden und wäre aufgrund der dargelegten Sorgfaltsverletzungen auch nicht durch eine nachträgliche Billigung des Aufsichtsrates sanierungsfähig gewesen. Auch die Mitglieder des Aufsichtsrats und die Aktionäre seien bei ihren Entscheidungen in geschäftlichen Belangen an die Treuepflicht gebunden und dürften ihr Ermessen nicht missbrauchen. Selbst bei einer treuwidrig vom Aufsichtsrat oder der Hauptversammlung erteilten Zustimmung hätte der Vorstand von den das Wohl der Gesellschaft beeinträchtigenden Spekulationsgeschäften Abstand nehmen müssen.
- 24 Kurzfristige Gewinne mit entsprechend hohem Risiko dienten nicht der dauerhaften Sicherung der Rentabilität des Unternehmens und damit nicht dem Wohle der Gesellschaft. Es liege auch auf der Hand, dass die liquiden Mittel der Revisionswerberin - die wie von ihr selbst ausgeführt, mittelfristig für die Forschung hätten verwendet werden sollen - in einer dem Gesellschaftsinteresse wesentlich geeigneteren Weise hätten angelegt werden können. Derartige Optionsgeschäfte mit hohem Volumen und Risiko seien zur Erreichung des Gesellschaftszweckes der Revisionswerberin weder notwendig noch nützlich, seien eindeutig außerhalb des satzungsmäßigen Geschäftsgegenstandes gelegen und auch aus diesem Grund pflichtwidrig. Es handle sich zudem eigentlich um einen weiteren Geschäftszweig durch einen regelmäßigen Handel (An- und Verkauf) mit Finanzmarktkontrakten (Termin- und Optionsgeschäfte), der mit dem ausdrücklichen Ausschluss von „Bankgeschäften nach dem BWG“ in der Satzung der Revisionswerberin in Widerspruch stehen dürfte.
- 25 Eine grobe Pflichtverletzung durch Dr. W sei auch darin zu sehen, dass dieser die Organisations- und Überwachungspflichten verletzt sowie ein mangelhaftes Risikomanagement eingerichtet habe bzw. ein internes Kontrollsystem gar nicht eingerichtet habe. Die konkrete Ausgestaltung des internen Kontrollsystems sei eine inhärent unternehmensspezifische Pflicht des Vorstandes, die er in eigenem Ermessen größen-, branchen- und



situationsadäquat auszufüllen habe. Vorstandsmitglieder, die ihre Pflichten u.a. in Bezug auf die Etablierung eines internen Kontrollsystems schuldhaft verletzt, hafteten für den daraus entstandenen Schaden gegenüber der Gesellschaft nach allgemeinen Grundsätzen.

- 26 Dr. W habe auch die ihn treffenden Berichtspflichten gegenüber dem Aufsichtsrat (§ 81 AktG) verletzt. Er habe insbesondere entgegen den Satzungsbestimmungen nicht bereits vor Abschluss der Vermögensverwaltungsverträge mit der A GmbH die schriftliche Zustimmung des Aufsichtsrats eingeholt. Ein befragtes Aufsichtsratsmitglied habe angegeben, erst nach Ende des Jahres 2008 von den erzielten Verlusten aus Optionsgeschäften erfahren zu haben. Hätte aber der Aufsichtsrat dem Abschluss derartiger Optionsgeschäfte ausdrücklich schriftlich zugestimmt, hätte er letztlich auch zur Haftung herangezogen werden können.
- 27 Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes handle es sich um sorgfaltswidrige, unverhältnismäßige Spekulationen des Vorstandsmitgliedes Dr. W, die primär durch dessen Eigeninteressen geleitet gewesen seien und sich nicht am Wohle der Gesellschaft orientiert hätten. Das Verhalten von Dr. W sei dabei nicht nur rechtswidrig, sondern auch grob schuldhaft gewesen und habe unmittelbar zu einem entsprechenden Schaden für die Revisionswerberin geführt.
- 28 Zur Höhe des entstandenen Schadens führte das Bundesfinanzgericht aus, die im Jahr 2008 erzielten Verluste seien mit den in den beiden Vorjahren erzielten Gewinnen und mit der Zahlung aufgrund des mit der A GmbH abgeschlossenen Vergleichs zu saldieren. Der endgültige Schaden für die Revisionswerberin habe daher 1.487.183,22 € im Jahr 2008, 18.710,41 € im Jahr 2009 und 167.239,98 € im Jahr 2010 betragen.
- 29 Die Unterlassung der Geltendmachung dieser Schadenersatzansprüche gegenüber dem Vorstand Dr. W - aufgrund seines grob pflichtwidrigen Verhaltens - sei in dessen Gesellschafterstellung als wesentlicher Machthaber begründet und führe daher zu einer die Einkünfte der Revisionswerberin erhöhenden verdeckten Ausschüttung in entsprechender Höhe an ihn. Für diese



verdeckte Ausschüttung werde die Revisionswerberin als für die KESt Abzugsverpflichtete gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 zur Haftung herangezogen. Aufgrund dessen seien für die Jahre 2008 bis 2010 auch Anspruchszinsen und Säumniszuschläge in näher angeführter Höhe festzusetzen.

30 Gegen dieses Erkenntnis erhob die Revisionswerberin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 19. September 2023, E 747/2022-6, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

31 Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wendet sich auch die vorliegende außerordentliche Revision. Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren ein. Das Finanzamt für Großbetriebe erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der es die kostenpflichtige Zurück-, in eventu Abweisung der Revision beantragte.

32 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.

33 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.

34 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.



- 35 Die Revisionswerberin bringt zur Zulässigkeit der Revision zunächst vor, im vorliegenden Fall seien eine ganze Reihe von Rechtsfragen zu beantworten, hinsichtlich derer eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle, und die als Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung der Klärung durch den Verwaltungsgerichtshof bedürften.
- 36 Dabei gehe es zunächst um die Frage, ob aufgrund des Investitionsverhaltens des Vorstandes ein Schadenersatzanspruch der Revisionswerberin habe entstehen können oder entstanden sei. In diesem Zusammenhang wirft die Revisionswerberin weitere Detailfragen auf, wie etwa nach der bankenaufsichtsrechtlichen Zulässigkeit der Durchführung der Optionsgeschäfte, nach der Notwendigkeit der Einholung einer Aufsichtsratsgenehmigung für diese Geschäfte, nach der Angemessenheit der Ausgestaltung des internen Kontrollsystems der Revisionswerberin sowie nach der Berichterstattung an den Aufsichtsrat.
- 37 Wie die Revisionswerberin eingangs zutreffend darlegt, gründet im vorliegenden Revisionsfall die Annahme einer verdeckten Ausschüttung auf dem Bestehen eines (zivilrechtlichen) Schadenersatzanspruchs der Revisionswerberin gegenüber ihrem Vorstand Dr. W. Bei dieser Frage handelt es sich um eine Vorfrage. Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet, ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer (grundsätzlich) bindenden Entscheidung einer anderen Behörde oder eines Gerichts ist (vgl. VwGH 18.12.2025, Ra 2024/15/0078, mwN).
- 38 Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden gemäß § 116 Abs. 1 BAO - und gemäß § 2a BAO auch das Bundesfinanzgericht - berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid - im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht dem Erkenntnis - zugrunde zu legen. Gemäß § 116



Abs. 2 BAO besteht eine Bindung der Abgabenbehörde an Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden werden, nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war. Daher besteht keine Bindung der Abgabenbehörden an gerichtliche Entscheidungen in einem Zivilprozess (vgl. VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0021, mwN).

39 Zur Bestimmung des § 116 Abs. 1 BAO hat der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen, dass die Beurteilung von Vorfragen als Element des Sachverhaltes in die Begründung des Bescheides (oder der gerichtlichen Entscheidung) aufgenommen werden muss (vgl. VwGH 6.5.2025, Ra 2023/13/0024, mwN).

40 In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass dem Verwaltungsgerichtshof bei der Auslegung von nicht in die Kompetenz der Verwaltung fallenden Rechtsmaterien keine Leitfunktion zukommt; er ist zur Fällung grundlegender Entscheidungen auf dem Gebiet des Zivilrechts nicht berufen, sodass die Auslegung zivilrechtlicher Normen keine erhebliche Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG begründen kann, solange den Verwaltungsgerichten dabei keine krasse Fehlentscheidung unterlaufen ist. Eine derartige Unvertretbarkeit ist in der Regel dann auszuschließen, wenn die Verwaltungsgerichte eine zivilrechtliche Vorfrage im Einklang mit der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes gelöst haben (vgl. etwa VwGH 26.5.2023, Ro 2020/13/0006, mwN).

41 Das Bundesfinanzgericht hat das Vorhandensein eines Schadenersatzanspruchs der Revisionswerberin gegenüber ihrem Vorstand Dr. W mit ausführlicher Begründung und unter Bezugnahme auf Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes sowie auf das facheinschlägige Schrifttum bejaht. Es hat dazu insbesondere ausgeführt, dass Dr. W bei der Beauftragung der A GmbH mit dem Abschluss der Optionsgeschäfte im Namen und auf Rechnung der Revisionswerberin - im Hinblick auf die nähere Ausgestaltung dieser Geschäfte, den Wert der Transaktionen im Verhältnis zum Eigenkapital der Revisionswerberin und auf das damit verbundene Risiko - gegen deren Satzung



verstoßen und entgegen den Bestimmungen des AktG die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters schuldhaft nicht eingehalten habe. Dr. W habe den Aufsichtsrat nicht informiert und keine schriftliche Zustimmung zum Abschluss derartiger Geschäfte eingeholt, seine Organisations- und Überwachungspflichten verletzt, ein mangelhaftes Risikomanagement an den Tag gelegt und die Einrichtung eines internen Kontrollsystems unterlassen. Dadurch habe er nicht zum Wohle der Gesellschaft gehandelt, sondern eigene - näher dargelegte - Interessen verfolgt und dafür eine wesentliche Beeinträchtigung der Interessen der Gesellschaft in Kauf genommen.

42 Die Revisionswerberin kann nicht aufzeigen, dass dem Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung dieser Frage eine krasse Fehlentscheidung unterlaufen wäre. Das ist auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar.

43 Dass der Verzicht auf die Geltendmachung eines Schadenersatzanspruches gegenüber einem an der Gesellschaft beteiligten Vorstandsmitglied als verdeckte Ausschüttung anzusehen ist - was die Revisionswerberin mit dem weiteren Zulässigkeitsvorbringen allem Anschein nach als fraglich ansieht - entspricht der Systematik des Rechtsinstruments der verdeckten Ausschüttung und steht auch im Einklang mit der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu etwa VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110; 26.4.2006, 2004/14/0066, jeweils mwN; vgl. in diesem Sinn auch VwGH 30.5.1989, 88/14/0111, zum Verzicht auf die Einforderung abgereifter vereinbarter Zinsen gegenüber dem Gesellschafter; ebenso BFH 11.1.2011, I B 87/10, mwN, wonach eine verdeckte Ausschüttung auch darin liegt, dass die Kapitalgesellschaft es aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis liegen, unterlässt, eine Forderung gegen ihren Gesellschafter einzuklagen und ggf. zu vollstrecken; vgl. auch BFH 11.2.1987, I R 177/83, BStBl. 1987 II 461). Dies gilt ebenso für den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft causa societatis zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung verzichtet; diesfalls liegt im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241, mwN). Dass die



Schadenersatzforderung der Revisionswerberin bei Ergreifung von (fremdüblichen) Eintreibungsmaßnahmen gegenüber Dr. W - zum Teil oder zur Gänze - nicht hätte eingebracht werden können, wird in der Revision nicht behauptet (vgl. in diesem Zusammenhang VwGH 26.5.1998, 94/14/0042).

- 44 Soweit die Revisionswerberin ausführt, die angefochtene Entscheidung adressiere die Frage, ob die Vornahme von Veranlagungen dazu führen könne, dass bei Verwirklichung des Veranlagungsrisikos die steuerliche Abzugsfähigkeit verloren gehe, ist ihr entgegenzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht nicht die Abzugsfähigkeit der Veranlagungsverluste verneint hat. Es hat vielmehr die Unterlassung der Geltendmachung des Schadenersatzanspruches durch die Revisionswerberin - in Höhe der erzielten (Netto-)Verluste - als verdeckte Ausschüttung eingestuft.
- 45 Zur Zulässigkeit der Revision wird - im Ergebnis - weiters vorgebracht, es fehle Rechtsprechung zur Frage, ob die angenommene verdeckte Ausschüttung nur dem vom Bundesfinanzgericht „als relevant“ herausgegriffenen Vorstandsmitglied Dr. W zugerechnet werden könne, obwohl dieser nur einer von mehreren Aktionären gewesen sei. Diese „alineare Annahme“ einer verdeckten Ausschüttung stelle „einen neuartigen rechtlichen Ansatz“ dar.
- 46 Mit diesem Vorbringen übersieht die Revisionswerberin allerdings, dass durch die Nichtgeltendmachung des Schadenersatzanspruches gegenüber Dr. W alleine bei ihm eine Vermögensmehrung - somit eine Bereicherung zulasten der Gesellschaft - eingetreten ist (vgl. erneut VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241, mwN, wonach es für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter darauf ankommt, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist). Die Höhe seiner Beteiligung an der Revisionswerberin ist in diesem Zusammenhang ohne Relevanz (anders allenfalls bei Mehrgewinnen, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben; vgl. etwa VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022, mwN). Im Übrigen würde die Revisionswerberin unabhängig davon, welchen Gesellschaftern die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen wäre, gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 für die unterlassene Einbehaltung und Abfuhr der auf den



Gesamtbetrag der verdeckten Ausschüttung entfallenden Kapitalertragsteuer haften.

- 47 Die weiteren Ausführungen der Revisionswerberin zur Frage der Zuordnung von Finanzgeschäften zur betrieblichen Sphäre einer Gesellschaft und einen daraus folgenden - von ihr georteten - Widerspruch in der Begründung des Bundesfinanzgerichtes, soweit es auf die privaten Motive des Dr. W Bezug nimmt, gehen im Ergebnis an der Sache vorbei. Die vom Bundesfinanzgericht angenommenen privaten Interessen des Dr. W für seine Handlungen im Zusammenhang mit dem Abschluss der verfahrensgegenständlichen Optionsgeschäfte führen nicht dazu, dass diese Geschäfte dem „notwendigen Privatvermögen“ des Dr. W zuzuordnen wären.
- 48 Wenn die Revisionswerberin weiters Begründungsmängel geltend macht, ist ihr zu entgegnen, dass ein Begründungsmangel nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung führt, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vgl. etwa VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0147, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar. Aus dem angefochtenen Erkenntnis geht in einer die Rechtsverfolgung und die nachprüfende Kontrolle ermöglichenden Weise ausreichend klar hervor, von welchem Sachverhalt das Bundesfinanzgericht ausgeht, aufgrund welcher Erwägungen es zur Ansicht gelangte, dass dieser Sachverhalt vorliege, und wie dieser Sachverhalt - nach Meinung des Bundesfinanzgerichts - rechtlich zu beurteilen ist. Anzumerken ist auch, dass entgegen der Annahme der Revisionswerberin das Bundesfinanzgericht im geführten Beschwerdeverfahren nicht das VwGVG, sondern - zu Recht - die BAO angewendet hat (vgl. § 2a BAO; siehe dazu ausführlich VwGH 19.2.2025, Ra 2024/13/0081, mwN).
- 49 Abschließend bringt die Revisionswerberin vor, die angefochtene Entscheidung sei mit zahlreichen, die Zulässigkeit der Revision begründenden Verfahrensmängeln belastet (u.a. Unterlassung der Ermittlungstätigkeit, Ignorieren des Parteivorbringens, Aktenwidrigkeit, fehlende Feststellungen). Das dazu erstattete Vorbringen ist allerdings rein abstrakt und ohne



Bezugnahme auf den konkreten Revisionsfall. Die Revisionswerberin legt weder dar, welche konkreten Feststellungen bzw. Ermittlungstätigkeiten unterlassen worden seien, in welchen konkreten Punkten Feststellungen aktenwidrig seien, oder welche Vorbringen ignoriert worden seien, noch zeigt sie die Relevanz dieser vorgeblichen Verfahrensmängel auf (zu dieser Voraussetzung siehe etwa VwGH 9.10.2025, Ra 2024/13/0130, mwN).

50 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 gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

W i e n , am 24. Februar 2026





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger sowie den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision der Ö, vertreten durch die Althuber Spornberger & Partner Rechtsanwälte GmbH in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 3. Oktober 2023, RV/7103350/2019, betreffend Feststellung Gruppenträger 2008 bis 2012, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Im Rahmen einer bei der Revisionswerberin durchgeführten Außenprüfung wurde u.a. festgestellt, die von dieser als Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 geltend gemachte Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 leg.cit. und die Fremdfinanzierungsaufwendungen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 leg.cit. - beide im Zusammenhang mit der Anschaffung der Beteiligung an einer GmbH im Jahr 2007 - seien unzulässig, weil jeweils der Konzernausschlusstatbestand der genannten Bestimmungen zur Anwendung komme. Das Finanzamt folgte dieser Beurteilung und erließ in der Folge - nach Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren - neue Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2008 bis 2012.
- 2 Die dagegen erhobenen Beschwerden legte das Finanzamt auf Antrag der Revisionswerberin ohne Erlassung von Beschwerdeentscheidungen dem Bundesfinanzgericht vor.
- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden gegen die genannten Feststellungsbescheide als unbegründet ab.





Es sprach weiters aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

- 4 Nach Darstellung des Verfahrensgangs stellte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen fest, Anfang des Jahres 2001 hätte die E 1 GmbH, deren Gesellschafter (zu je 50%) und Geschäftsführer zu diesem Zeitpunkt die natürlichen Personen Dr. A und Ing. B gewesen seien, die Anteile (100%) an der Ö GmbH erworben. Ab dem Zeitpunkt des Ankaufs bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 sei Dr. A als Vorsitzender des fakultativen Aufsichtsrates der Ö GmbH und Ing. B als dessen Stellvertreter bestellt gewesen. Selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Ö GmbH sei seit Oktober 2002 Professor G gewesen.
- 5 Nach dem Erwerb der Anteile an der Ö GmbH (noch am Beginn des Jahres 2001) habe Dr. A seine Anteile an der E 1 GmbH an die von ihm (bereits in der Vergangenheit) errichtete Dr. A Privatstiftung und Ing. B an die von ihm Anfang 2001 errichtete B Privatstiftung zugewendet. Die Dr. A Privatstiftung habe etwa ein Jahr später die Anteile an die dann (durch Dr. A und die Dr. A Privatstiftung) neu errichtete A Privatstiftung zugewendet.
- 6 Dr. A und Ing. B seien in „ihren“ jeweiligen Privatstiftungen (A Privatstiftung und B Privatstiftung) Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand gewesen; in der Privatstiftung des jeweils anderen seien sie - neben der Ehegattin des jeweiligen Stifters als drittes Vorstandsmitglied - ebenfalls Stiftungsvorstand gewesen. Sie hätten sich jeweils zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei der Neuernennung des Stiftungsvorstandes, die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungs- und Widerrufsrecht vorbehalten. Die Vertretung der Privatstiftungen erfolge - abseits der Einzelvertretungsbefugnis von Dr. A und Ing. B - jeweils durch zwei Stiftungsvorstände und entscheide der Stiftungsvorstand (jeweils drei Stiftungsvorstände) jeweils in einfacher Mehrheit. Bei beiden Privatstiftungen seien bis zum Abschluss des Abtretungsvertrages hinsichtlich der Anteile an der Ö GmbH im Jahr 2007 keine Begünstigten (auch keine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter) festgelegt gewesen. Die Begünstigten sollten nach den Stiftungserklärungen beider Privatstiftungen von



einem Notar bzw. einem Rechtsanwalt (als „Stelle“ gemäß § 5 PSG) festgestellt werden, wobei diese bis zum Jahr 2007 keine Begünstigten festgestellt hätten. Beide Privatstiftungen hätten allerdings Letztbegünstigte (die Dr. A Privatstiftung bzw. eine Universität).

- 7 Die Beteiligung an der Ö GmbH sei im August 2004 von der E 1 GmbH als übertragende Gesellschaft in ihre Schwestergesellschaft, die E 2 GmbH, als übernehmende Gesellschaft abgespalten worden. Gesellschafterinnen der übernehmenden E 2 GmbH seien ebenfalls die A Privatstiftung und die B Privatstiftung zu jeweils 50% gewesen. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der E 2 GmbH seien seit März 2004 bis zu ihrer Löschung im Firmenbuch im Februar 2007 ebenfalls Dr. A und Ing. B gewesen. Die E 1 GmbH schließe zumindest seit 2005 jährlich Managementverträge (auf Seiten der E 1 GmbH unterfertigt durch Dr. A) - mit einem näher dargestellten umfangreichen Leistungsinhalt - mit der Ö GmbH (gezeichnet durch Professor G) ab. Mit Verschmelzungsvertrag vom Dezember 2006 sei zum Stichtag 30. Juni 2006 die E 2 GmbH auf die Ö GmbH verschmolzen worden, was zur Folge gehabt habe, dass die A Privatstiftung und die B Privatstiftung direkt jeweils zu 50% Gesellschafterinnen der Ö GmbH gewesen seien.
- 8 Die A Privatstiftung und die B Privatstiftung hätten ab dem Jahr 2004 nachweislich damit begonnen, die Möglichkeiten eines (teilweisen) Verkaufes der Anteile an der Ö GmbH an einen strategischen Partner zu evaluieren und dabei diverse Verhandlungen geführt, die jedoch nicht zu einem positiven Verkaufsabschluss geführt hätten. In weiterer Folge habe eine näher genannte Bank - respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft, die C GmbH - ihr Interesse bekundet, die Finanzierung des Verkaufes zu übernehmen und sei diese nach Durchführung einer „Due Diligence“-Prüfung bereit gewesen, eine Finanzierung iHv 25 Millionen Euro bereitzustellen. Die Ergebnisse der „Due Diligence“-Prüfung seien schließlich in die später mit der Revisionswerberin abgeschlossenen Kreditverträge eingeflossen. Die Revisionswerberin habe keine Finanzierungsverhandlungen mit der Bank geführt. Eine eigene Due Diligence Prüfung sei auch nicht durchgeführt



worden und es hätten auch keine dokumentierten Kaufpreisverhandlungen stattgefunden.

- 9 Kurz vor dem Erwerb der Anteile an der Ö GmbH (im März 2007) seien die Gesellschafterinnen der Revisionswerberin, die AA Privatstiftung und die BB Privatstiftung errichtet worden (im Februar 2007); die Revisionswerberin sei mit Gesellschaftsvertrag vom März 2007 errichtet worden. Dieser sei von Dr. A als selbständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der AA Privatstiftung als Gesellschafterin, und Ing. B als selbständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der BB Privatstiftung als Gesellschafterin, unterzeichnet worden; mit demselben Notariatsakt sei mit Gesellschafterbeschluss Professor G zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt worden. Es habe allerdings weder ein (schriftlicher) Geschäftsführervertrag noch ein Dienstvertrag (mit der Revisionswerberin) existiert.
- 10 Stifter der AA Privatstiftung seien Dr. A und die A Privatstiftung und der BB Privatstiftung Ing. B und die B Privatstiftung gewesen. Dr. A und Ing. B hätten sich zu Lebzeiten jeweils ein bindendes Vorschlagsrecht bei der Neuernennung des Stiftungsvorstandes, die Einzelvertretungsbefugnis, ein Recht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigen Gründen sowie ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung vorbehalten. Sie seien auch in der Privatstiftung des jeweils anderen Stiftungsvorstandes gewesen.
- 11 Die Revisionswerberin habe mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom März 2007 die Anteile an der Ö GmbH um einen Kaufpreis iHv 30 Millionen Euro erworben. Zudem sei sie dazu verpflichtet worden, ein Bearbeitungsentgelt für die von der C GmbH erbrachten Beratungsleistungen bezüglich der Strukturierung der Aufbringung des Fremdkapitals zu bezahlen. Im März 2007 sei die Rechnungslegung erfolgt, ein Leistungsverzeichnis habe nicht mehr angefordert werden können. Auch von einem Rechtsanwalt seien näher bezeichnete Kosten in diesem Zusammenhang in Rechnung gestellt worden.
- 12 Dr. A und Ing. B hätten nachweislich sämtliche Vertragsbedingungen und Finanzierungsentscheidungen ausverhandelt und darüber hinaus im Wege von



Beratungsleistungen auch die weiterhin bestehende Einflussnahme auf die Ö GmbH, insbesondere im Bereich der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings sichergestellt. Es liege nach dem tatsächlichen Geschehen eine tatsächlich koordiniert ausgeübte einheitliche Leitung und Einflussnahme der beiden Stifter sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite, jedenfalls in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik vor.

- 13 Die Revisionswerberin und die Ö GmbH hätten ab Dezember 2007 eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 gebildet und es sei jährlich seit 2008 eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht worden.
- 14 Beweiswürdigend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, in der Gesamtbetrachtung habe sich eine enge wechselseitige Personenverflechtung zwischen den jeweils (einzelnvertretungsbefugten) Stiftungsvorständen Dr. A und Ing. B sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite der beteiligten Privatstiftungen ergeben. Auch die aufgezeigte Eigentümer- bzw. Führungsstruktur der von der Revisionswerberin selbst ins Treffen geführten Gesellschaften zeige eine personelle Verflechtung auf und die dadurch bestehenden Einflussmöglichkeiten. So hätten sich sowohl Dr. A als auch Ing. B durch die jeweilige Ausgestaltung der Privatstiftungen die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einfluss- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert.
- 15 Sie hätten durch die entsprechenden Managementverträge etwa die Unternehmensstrategie der Ö GmbH vorgegeben, Managementmeetings zur Finanzsituation abgehalten sowie Bankengespräche zu Finanzierungen und Veranlagungen geführt. Ebenso sei durch Leistungen im Bereich „Key-Account“ inländischer Kunden sowie durch die Geschäftsanbahnung bei internationalen Geschäften tatsächlich Einfluss auf den Geschäftsbereich der Ö GmbH genommen worden.
- 16 Zwar seien ihre Funktionen als Vorsitzender und stellvertretender Vorsitzender des Aufsichtsrats bei der Ö GmbH rund drei Monate vor Unterfertigung des Kauf- und Abtretungsvertrages hinsichtlich der Anteile an der Ö GmbH im März 2007 gelöscht worden, jedoch sei nach der Lebenserfahrung davon



auszugehen, dass die Vorbereitung einer derartigen Anteilstransaktion (Angebotslegung, Gesprächsführung, Unterlagensichtung, Due Diligence ...) regelmäßig einen Zeitraum von Beginn bis Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrages von mehr als drei Monaten umfassen würde. Sie hätten also dennoch im Transaktionsvorbereitungszeitraum eine direkte Einflussnahme auf die Zielgesellschaft, die Ö GmbH, ausüben können und in Gesamtbetrachtung der personellen Verflechtung und dem wiederkehrenden Auftreten der beiden Personen in unterschiedlichen Funktionen auch tatsächlich ausgeübt.

- 17 Die entsprechend der abgeschlossenen Kreditverträge erforderliche Eigenmittelquote der Revisionswerberin als erwerbende Gesellschaft (samt einem Mittelzuschuss durch die AA Privatstiftung und die BB Privatstiftung) sei durch Dr. A und Ing. B in der Generalversammlung der Revisionswerberin zur Ausschüttung freigegeben worden, damit diese die (folglich für den eigenen Kauf erforderlichen Mittel ausschüttende) Zielgesellschaft Ö GmbH überhaupt habe erwerben können.
- 18 In einer Gesamtschau hätten Dr. A und Ing. B gemeinsam eine einheitliche Leitung hinsichtlich der Ö GmbH als Zielgesellschaft, insbesondere (mittelbar) über ihre jeweiligen Privatstiftungen nach den faktischen Gegebenheiten, ausgeübt. Professor G seien durch Dr. A und Ing. B die exakten Bedingungen für den Anteilskauf vorgegeben worden. Eine Dispositionsmöglichkeit darüber habe nicht bestanden.
- 19 In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht zunächst aus, die Festsetzungsverjährung sei der Erlassung der Sachbescheide nicht entgegengestanden, weil Feststellungsbescheide, zu denen auch ein Gruppenfeststellungsbescheid nach § 24a KStG 1988 gehöre, keiner Verjährung unterliegen würden und überdies, weil - näher angeführte - nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches getätigt worden seien.
- 20 Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, im Falle der Anschaffung einer Beteiligung an einer



betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft sei gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Ausgenommen seien jedoch Anschaffungen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter.

- 21 Für die Auslegung des Konzernbegriffs in § 9 Abs. 7 KStG 1988 sei - mangels spezialrechtlicher Definition - auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG abzustellen. Dies gelte nach der Intention des Gesetzgebers auch für die Auslegung des Beherrschungstatbestandes in § 9 Abs. 7 zweiter Fall KStG 1988, wenngleich der Personenkreis über den Anwendungsbereich von § 15 AktG und § 115 GmbHG erweitert werde.
- 22 Ein Konzern könne auch vorliegen, wenn - wie gegenständlich - kein Mutterunternehmen bestehe, von dem die einheitliche Leitung ausgehe. Es könnten daher auch mehrere Unternehmen eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert sei. Der Ausschlussstatbestand des § 9 Abs. 7 erster Fall KStG 1988 (Konzernstatbestand) stelle lediglich darauf ab, dass die Anschaffung „von einem konzernzugehörigen Unternehmen“ erfolge. Die Einschränkung der zulässigen Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 greife daher, sobald ein Konzernverhältnis zwischen Verkäuferin und Käuferin bestehe.
- 23 Das Steuerrecht stelle auf die wirtschaftliche Betrachtung iSd § 21 BAO ab, weshalb es für die steuerrechtliche Beurteilung irrelevant sei, ob im gegenständlichen Fall (mittelbar) durch die beiden Stifter im Wesentlichen über „ihre“ jeweiligen Stiftungen tatsächlich eine einheitliche Leitung - wenn unter Umständen auch durch Überschreitung zivilrechtlicher Vorgaben - iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 ausgeübt worden sei. Für die steuerrechtliche Beurteilung sei es nicht maßgebend, dass die umfassende Konzernleitung in zivilrechtlicher Hinsicht versagt sei, wenn tatsächlich eine umfassende Konzernleitung ausgeübt werde. Die Absicherung der



Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht sei dabei nicht erforderlich, es genüge schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft.

- 24 Das gegenständliche Vorliegen eines Konzerns iSd § 9 Abs. 7 erster Fall KStG 1988 (Konzernatbestand) sei durch die beteiligten eigentümerlosen Privatstiftungen, sowohl auf Erwerber- als auch auf Verkäuferseite, gerade nicht ausgeschlossen. Stifter könnten sich nämlich sehr wohl Gestaltungsrechte vorbehalten, die ihnen eine zumindest gesellschaftsähnliche Stellung vermitteln würden. In einer Gesamtschau hätten Dr. A und Ing. B gemeinsam eine einheitliche Leitung hinsichtlich der Ö GmbH als Zielgesellschaft, insbesondere (mittelbar) über ihre jeweiligen Privatstiftungen nach den faktischen Gegebenheiten, ausgeübt. Beide seien sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite mehrfach tätig gewesen. Professor G habe weder als Geschäftsführer der Ziel- noch der Erwerbergesellschaft Einfluss auf den Ablauf der Vorgänge gehabt. Nach dem Telos des Gesetzes seien daher die Anforderungen einer die Firmenwertabschreibung ausschließenden konzernhaften Verbindung iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfüllt und die Firmenwertabschreibung sei zu Recht zu versagen gewesen.
- 25 Zudem sei anzumerken, dass sich weder seitens der belangten Behörde noch seitens des Bundesfinanzgerichts im Verfahren Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO ergeben hätten. Soweit von der Revisionswerberin das Prinzip von Treu und Glauben ins Treffen geführt werde, sei darauf zu verweisen, dass dem Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall kein Ermessensspielraum zugekommen sei, bei dem eine allfällige Berücksichtigung hätte erfolgen können.
- 26 In gleicher Weise sei aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen des Abzugsverbots für Zinsen im Zusammenhang mit einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 (bzw. ab dem Jahr 2014 § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988) der streitgegenständliche Zinsabzug in den Jahren 2011 und 2012 zu versagen gewesen.



- 27 Die Revision sei zulässig, weil zur Auslegung des Konzernbegriffs des § 9 Abs. 7 KStG 1988 sowie § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 (bzw. § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988) im Hinblick darauf, ob ein Stifter mittelbar über „seine“ Privatstiftung als Eigentümerloses Rechtssubjekt eine einheitliche Leitung iSd § 15 AktG ausüben und damit den Konzernatbestand der genannten Bestimmungen erfüllen könne, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle.
- 28 Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wendet sich die nunmehrige ordentliche Revision.
- 29 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet und darin die Abweisung der Revision sowie Aufwandsersatz beantragt. Die Revisionswerberin erstattete eine Gegenäußerung zur Revisionsbeantwortung.
- 30 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 31 Die Revision ist zulässig, sie ist aber nicht begründet.
- 32 § 9 Abs. 7 KStG 1988 in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung des Abgabensicherungsgesetzes 2007 (AbgSiG 2007), BGBl. I Nr. 99, lautete auszugsweise:
- „§ 9. (7) [...] Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen: [...]“
- 33 § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, lautete auszugsweise:
- „§ 11 (1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:
- [...]



4. Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10. Dies gilt nicht in folgenden Fällen:

[...]

- Die Kapitalanteile sind unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden.

[...]“

34 § 15 AktG und § 115 GmbHG lauten jeweils:

„(1) Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefaßt, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen.

(2) Steht ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluß eines anderen Unternehmens, so gelten das herrschende und das abhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen.“

35 Gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 idF des AbgSiG 2007 konnte die in dieser Bestimmung vorgesehene Firmenwertabschreibung nur dann vorgenommen werden, wenn die Beteiligung nicht unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter angeschafft wurde.

36 Gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2011 konnte - für nach dem 31. Dezember 2010 beginnende Wirtschaftsjahre - der Zinsaufwand aus der Fremdfinanzierung der Anschaffung von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988 ebenfalls nur noch dann als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, wenn die Kapitalanteile nicht unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wurden.

37 Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits mehrfach mit dem in den genannten Bestimmungen gleichlautend geregelten Konzernausschlusstatbestand auseinandergesetzt und dazu ausgesprochen, dass für die Auslegung des Konzernbegriffs - mangels spezialrechtlicher



Definition - auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG abzustellen ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020, mwN).

- 38 Um von einem Konzern iSd § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG sprechen zu können, bedarf es entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken (Abs. 1) oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes (Abs. 2).
- 39 Das Bundesfinanzgericht hat die Beurteilung getroffen, sowohl die Ö GmbH und ihre beiden (früheren) Gesellschafterinnen als auch die Revisionswerberin seien Teil eines Konzerns unter der einheitlichen Leitung iSd Abs. 1 der § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG der beiden natürlichen Personen Dr. A und Ing. B gewesen.
- 40 Die Revisionswerberin hält die Anwendbarkeit der Ausschlusstatbestände des § 9 Abs. 7 und § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 für „denkunmöglich“ und bringt zunächst im Wesentlichen vor, das Bundesfinanzgericht habe nicht geprüft, ob die Geschäftsanteile an der Ö GmbH „von“ einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben worden seien. Für die Verwirklichung der Ausschlusstatbestände komme es nicht darauf an, ob Anteile „an“ einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben worden seien. Die Revisionswerberin habe die Geschäftsanteile an der Ö GmbH jeweils von der A Privatstiftung und der B Privatstiftung erworben, womit das Bundesfinanzgericht das Vorliegen einer „konzernalen Verbindung“ zwischen der Revisionswerberin als erwerbenden Körperschaft und jeweils der A Privatstiftung und der B Privatstiftung als veräußernde Körperschaften hätte prüfen müssen.
- 41 Entgegen diesem Vorbringen hat das Bundesfinanzgericht allerdings die Tatbestandsvoraussetzungen nicht verkannt. Es hat diesbezüglich ausgeführt, dass die Ausschlusstatbestände greifen würden, „sobald ein Konzernverhältnis zwischen Verkäuferin und Käuferin“ bestehe und mit näherer Begründung das Vorhandensein dieses Konzernverhältnisses aufgrund der angenommenen einheitlichen Leitung der beiden natürlichen Personen Dr. A und Ing. B bejaht.



- 42 Die Revisionswerberin bringt weiters vor, die genannten Ausschlussstatbestände würden nur dann zur Anwendung kommen, wenn Anteile von „einem“ einzelnen Unternehmen erworben werden. Der Erwerb von mehreren Unternehmen - wie im vorliegenden Revisionsfall von zwei Rechtsträgern - sei „im Lichte der grammatikalischen“ Interpretation der Bestimmung nicht tatbestandsmäßig.
- 43 Mit dieser Argumentation übersieht die Revisionswerberin, dass beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen von mehreren Gesellschaftern auch mehrere Erwerbsvorgänge stattfinden, hinsichtlich derer die Anwendbarkeit der Ausschlussstatbestände gesondert geprüft werden muss. Im vorliegenden Revisionsfall waren nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes die A Privatstiftung und die B Privatstiftung zu jeweils 50% Gesellschafterinnen der Ö GmbH. Dementsprechend hat die Revisionswerberin mit dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom März 2007 auch 50% der Gesellschaftsanteile von der A Privatstiftung und 50% der Gesellschaftsanteile von der B Privatstiftung erworben. Jeder dieser beiden Erwerbe kann demnach - bei Vorliegen der gesetzlich geregelten Voraussetzungen - ein Erwerb „von einem konzernzugehörigen Unternehmen“ sein.
- 44 Die Revisionswerberin bringt weiters vor, der in § 9 Abs. 7 und § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 geregelte „Konzernstatbestand“ sei auf „Unternehmen“ beschränkt. Auch der Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG stelle auf „Unternehmen“ ab. Die A Privatstiftung und die B Privatstiftung seien allerdings keine Trägerinnen von Unternehmen und auch keine Unternehmen kraft Rechtsform, womit sie nicht Teil eines Konzerns sein könnten. Privatstiftungen könnten zudem - auch wenn sie aufgrund ihrer Rechtspersönlichkeit Trägerinnen von Unternehmen sein könnten - nur sehr eingeschränkt eine Konzernspitze bilden, weil sie ansonsten gegen das Tätigkeitsverbot des PSG verstoßen würden.
- 45 Mit diesem Vorbringen verkennt die Revisionswerberin, dass der im KStG 1988 verankerte Begriff des „Unternehmens“ nicht jenem des UGB entspricht.





- 46 Die mit dem StRefG 2005 eingeführte Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 - und die mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 später eingeführte Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 leg.cit. - knüpft mit ihrem Ausschlussstatbestand (u.a.) an die Anschaffung von Beteiligungen von einem konzernzugehörigen „Unternehmen“ an. In den Gesetzesmaterialien wird dazu u.a. ausgeführt, dass „Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe“ die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung nicht eröffnen sollen (ErlRV 451 BlgNR 22. GP 26). Auch wenn der Begriff des „Unternehmens“ an dieser Stelle keine gesetzliche Definition erfährt, ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber damit nur jene Rechtsträger erfassen wollte, denen die Unternehmereigenschaft nach UGB zukommt.
- 47 Angesichts des mit dem Ausschlussstatbestand verfolgten Zwecks ist § 9 Abs. 7 KStG 1988 dahingehend auszulegen, dass dieser bereits dann greift, wenn Beteiligungen von einem beliebigen Rechtsträger unabhängig von seiner Unternehmereigenschaft, der Teil desselben Konzerns ist, dem auch der Erwerber angehört, angeschafft werden. Dem steht auch nicht entgegen, dass - wie bereits ausgeführt - für die Auslegung des in § 9 Abs. 7 KStG 1988 festgelegten Konzernbegriffs auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG abzustellen ist. Wie der Oberste Gerichtshof ausgeführt hat, schafft der gesellschaftsrechtliche Konzernbegriff keine Organisationsform, sondern ist nur die Erfassung des Phänomens, das im Rahmen der bestehenden gesellschaftsrechtlichen Organisationsformen auftreten kann. § 15 AktG beschreibt demnach die allgemein wesentlichen Erscheinungsformen dieses Phänomens, wobei sich aus dem Zweck der jeweiligen inhaltlichen Regelungen ergibt, wie diese zueinander zu gewichten sind (vgl. umfassend OGH 10.3.2003, 16 Ok 20/02; vgl. dazu auch OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/05p, zum Konzernbegriff vor dem Hintergrund der Regelungen des PSG; vgl. ebenfalls Milchrahm in Straube/Ratka/Rauter, WK GmbHG § 115 Rz 48 ff). Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich dieser Rechtsansicht an. Trotz Heranziehung des gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriffs kann die Auslegung der Tatbestandsvoraussetzung der Konzernzugehörigkeit



iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 nur unter Berücksichtigung des mit der genannten Norm verfolgten Zwecks erfolgen.

48 Die Revisionswerberin tritt der Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes weiter im Wesentlichen - was auch den Kern ihrer Argumentation darstellt - damit entgegen, dass nur Gesellschafter eine Konzernspitze bilden könnten. Privatstiftungen könnten als eigentümerlose Gebilde demnach nur als Konzernspitze Teil eines Konzerns sei, nicht hingegen deren Stifter. Die A Privatstiftung und die B Privatstiftung hätten somit nicht unter einer einheitlichen Leitung stehen können und seien auch nicht unter einer einheitlichen Leitung gestanden. Den beiden Stiftern Dr. A und Ing. B seien nicht genügend Befugnisse zugekommen, um die beiden Privatstiftungen zu kontrollieren. Auch die Revisionswerberin selbst sei nicht unter einheitlicher Leitung von Dr. A und Ing. B gestanden.

49 Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sowie der Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 leg.cit. wurden - wie bereits ausgeführt - mit dem StRefG 2005 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren (ErlRV 451 BlgNR 22. GP 5 ff und 26 ff). Der bereits bei Einführung der Firmenwertabschreibung vorgesehene Konzernausschluss diene der „Vermeidung von Gestaltungen“; nur eine „fremdbezogene“ Beteiligungsanschaffung sollte Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben. Beteiligungen sollten nicht mit „Abschreibungswirkung im Konzern hin- und hergeschoben werden“. Der Konzernausschluss soll demnach sicherstellen, dass nicht durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden (vgl. VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0052).

50 Die Einführung der Ausschlusstatbestände in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde ebenfalls damit begründet, dass die Begünstigung der Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen bei „An- und Verkaufsbeteiligungen innerhalb des Konzerns zu unerwünschten Gestaltungen geführt“ habe; durch die Ausschlusstatbestände könne „eine künstliche Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand verhindert



werden“ (ErlRV 981 BlgNR 24. GP 9). In den Gesetzesmaterialien wird dazu weiters ausgeführt, im Konzernverbund habe die Abzugsfähigkeit benutzt werden können, um durch „fremdfinanzierte Beteiligungsverkäufe Betriebsausgaben künstlich zu generieren“, womit „in Anlehnung an den Konzernausschluss bei der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988“ solche „Gestaltungen künftig unterbunden werden“ sollten (ErlRV 981 BlgNR 24. GP 132).

- 51 Der Konzernbegriff des § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 entspricht - wie bereits ausgeführt - dem Grunde nach dem gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG, wobei die Auslegung der in diesen Bestimmungen festgelegten Tatbestandsvoraussetzungen nur unter Berücksichtigung des mit dem Ausschlussstatbestand verfolgten Zwecks erfolgen darf. Nach den genannten gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen bedarf es entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes.
- 52 Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) „einheitlichen Leitung“ (iSd § 15 AktG) ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Mindestanforderung, dass eine sich „auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik“ vorhanden ist. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht. Die einheitliche Leitung eines Konzerns kann sowohl auf rechtlichen als auch auf rein faktischen Gegebenheiten beruhen (vgl. zu alldem VwGH 26.6.2024, Ro 2021/15/0012, mwN). Der Einflussnahme im finanziellen Bereich kommt im beweglichen Beurteilungssystem für den Begriff der einheitlichen Leitung eine „Schlüsselstellung“ zu. Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nicht erforderlich, es genügt schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (vgl. erneut VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0020, mwN).





- 53 Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht. Für einen Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem „herrschenden Unternehmen“ besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0162, mwN). Auch (allenfalls mehrere) Rechtsträger, die nicht Kapitalgesellschaften sind, können eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist (vgl. dazu etwa VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049, zur Leitung eines Konzerns durch zwei natürliche Personen, sowie erneut VwGH 26.6.2024, Ro 2021/15/0012).
- 54 Nach § 1 Abs. 1 PSG ist die Privatstiftung ein Rechtsträger und sie genießt Rechtspersönlichkeit. Privatstiftungen können grundsätzlich Rechtsträgerinnen von Unternehmen sein und selbst auch an der Spitze eines Konzerns stehen (vgl. etwa erneut OGH 1.12.2005, 6 Ob 217/05p). Die Stiftung kennt als „eigentümerloses Vermögen“ zwar weder Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter, Stifter können sich aber, auch wenn sie selbst formal keine Gesellschafter sind, Gestaltungsrechte vorbehalten, die ihnen eine zumindest gesellschafterähnliche Stellung vermitteln (vgl. etwa OGH 20.12.2018, 6 Ob 195/18x).
- 55 Das Bundesfinanzgericht hat die Beurteilung getroffen, sowohl die Revisionswerberin als auch die A Privatstiftung und die B Privatstiftung seien Teil desselben, unter der einheitlichen Leitung der natürlichen Personen Dr. A und Ing. B stehenden Konzerns gewesen. Diese beiden natürlichen Personen hätten gemeinsam (mittelbar) über die involvierten Privatstiftungen, in denen sie jeweils eine (auch tatsächlich ausgeübte) „beherrschende“ Stellung eingenommen hätten (insbesondere aufgrund jeweils vorbehaltener Änderungs- und Widerrufsrechte, bestehender Vorstandsfunktionen mit Einzelvertretungsbefugnis, bindende Vorschlagsrechte bei Neubestellung von Stiftungsvorständen sowie fehlende Begünstigte) sowohl auf Verkäuferseite (über die A Privatstiftung und B Privatstiftung als Gesellschafterinnen der Ö GmbH) als auch auf Käuferseite (über die AA Privatstiftung und BB Privatstiftung als Gesellschafterinnen der Revisionswerberin) faktisch auf



die Geschäftstätigkeiten sowohl der Ö GmbH als auch der Revisionswerberin Einfluss genommen und dabei auch die Veräußerung der Anteile an der Ö GmbH organisiert (insbesondere durch Schaffung der „Erwerberstruktur“ mit der Errichtung der AA Privatstiftung, der BB Privatstiftung und der Revisionswerberin sowie der Sicherstellung der Fremdfinanzierung des Erwerbs) und durchgesetzt.

- 56 Mit dieser Beurteilung bewegt sich das Bundesfinanzgericht auf dem Boden der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nach der die einheitliche Leitung eines Konzerns auch auf rein faktischen, etwa auf personelle Verflechtungen zurückgehenden Gegebenheiten beruhen kann (vgl. erneut VwGH 26.6.2024, Ro 2021/15/0012, mwN). Dabei ist es entgegen der Rechtsansicht der Revisionswerberin auch nicht von Relevanz, dass Privatstiftungen als eigentümerlose Rechtsträgerinnen keine Gesellschafter haben können.
- 57 Es ist auch nicht erkennbar, dass diese Beurteilung dem Telos der Ausschlussstatbestände widersprechen würde. Diese sollen schließlich sicherstellen, dass die steuerlichen Begünstigungen der Firmenwertabschreibung bzw. des Fremdkapitalzinsenabzugs nur bei „fremdbezogenen“ Beteiligungsanschaffungen zur Anwendung kommen und gleichzeitig die künstliche Generierung von Betriebsausgaben durch das „Hin- und Herschieben“ von Beteiligungen im Konzern verhindern. Es ist dem Bundesfinanzgericht beizupflichten, dass bei einer Fallkonstellation wie der vorliegenden, bei der sämtliche Entscheidungen betreffend den Beteiligungserwerb sowohl auf Verkäufer- als auch auf Käuferseite faktisch durch dieselben zwei natürlichen Personen alleine getroffen wurden, eine „fremdbezogene“ Beteiligungsanschaffung - schon mangels eines „fremden“ Erwerbers mit eigenen, jenen der Verkäuferseite entgegenstehenden Interessen hinsichtlich des Beteiligungserwerbs - nicht erblickt werden kann.
- 58 Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass vor dem Hintergrund des eben Gesagten dem Bundesfinanzgericht mit seiner Beurteilung, die natürlichen Personen Dr. A und Ing. B hätten durch ihre gemeinsame Leitungstätigkeit sowohl die A Privatstiftung und die B Privatstiftung als auch



die Revisionswerberin zu einem Konzern iSd § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 verbunden, nicht entgegenzutreten ist.

59 Soweit die Revisionswerberin in diesem Zusammenhang weiters vorbringt, bei den in § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 normierten Ausschlussstatbeständen handle es sich um „Anti-Missbrauchs-Bestimmungen“ (wohl iSd § 22 BAO), die ausschließlich bei Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung - die im Revisionsfall nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ausdrücklich nicht gegeben sei - anzuwenden seien (teleologisch zu reduzieren), ist ihr entgegenzuhalten, dass für diese Sichtweise weder dem nicht differenzierenden Gesetzestext noch den Gesetzesmaterialien Anhaltspunkte entnommen werden können. Es muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Ausschlussstatbestände auch in jenen Fällen anwendbar wissen wollte, in denen im Konzern erfolgende Beteiligungserwerbe einen (nachvollziehbaren) wirtschaftlichen Hintergrund haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Zweifel nicht davon auszugehen, dass die Anwendung einer ausdrücklich getroffenen Regelung vom Gesetzgeber nicht auf alle davon erfassten Fälle - objektiv (insbesondere durch den systematischen Zusammenhang mit der gesamten Regelung des betreffenden Sachbereiches) erkennbar - beabsichtigt war (vgl. zum Prüfungsmaßstab bei der Rechtsfigur der teleologischen Reduktion etwa VwGH 29.8.2023, Ro 2022/02/0013; 21.5.2019, Ro 2019/19/0006, jeweils mwN). Das Vorliegen einer planwidrig überschießenden Regelung, die der ratio legis der genannten Normen nicht entspricht, ist nicht erkennbar.

60 Die Revisionswerberin macht weiters einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben geltend, weil die von ihr geltend gemachte Firmenwertabschreibung schon im Jahr 2010 Gegenstand eines Ergänzungsersuchens der belangten Behörde gewesen sei; nach Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens habe eine erklärungsgemäße Berücksichtigung der Firmenwertabschreibung (und des Fremdkapitalzinsenabzugs) stattgefunden, was bedeute, dass die belangte Behörde diese Aufwendungen als rechtmäßig befunden habe.



- 61 Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit schützt (vgl. etwa VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0076, mwN). Voraussetzung für die Geltendmachung dieses Grundsatzes ist insbesondere, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit einer Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022, mwN). Dass die Revisionswerberin im Vertrauen auf die ursprüngliche Berücksichtigung der Firmenwertabschreibung und des Fremdkapitalzinsenabzugs nachteilige Dispositionen getroffen hätte, wird in der Revision nicht behauptet und ist auch schon deshalb nicht erkennbar, weil die Dispositionen der Revisionswerberin, die zur Geltendmachung der Firmenwertabschreibung und des Fremdkapitalzinsenabzugs geführt haben - nämlich der Erwerb der Beteiligung an der Ö GmbH - bereits im Jahr 2007 und damit mehrere Jahre vor Ergehen des in der Revision angesprochenen Ergänzungsersuchens getätigt wurden.
- 62 Abschließend macht die Revisionswerberin diverse Begründungs- und Feststellungsmängel sowie eine grob fehlerhafte Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts geltend. Diese Einwendungen zielen - trotz ihrer Bezeichnung - im Ergebnis allesamt auf die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich der einheitlichen Leitung von Dr. A und Ing. B ab.
- 63 Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Begründungspflicht keinen Selbstzweck darstellt und ein Begründungsmangel daher nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung führt, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vgl. etwa VwGH 30.1.2026, Ra 2023/13/0002, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar; das angefochtene Erkenntnis ist sowohl für die Revisionswerberin als auch für den Verwaltungsgerichtshof ohne weiteres überprüfbar, weil daraus ausreichend klar hervorgeht, von welchem Sachverhalt das Bundesfinanzgericht ausgeht,



aufgrund welcher Erwägungen es zur Ansicht gelangte, dass dieser Sachverhalt vorliege, und wie dieser Sachverhalt - nach Meinung des Bundesfinanzgerichts - rechtlich zu beurteilen ist.

- 64 Was die bekämpfte Beweiswürdigung betrifft ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, nach der die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. etwa VwGH 7.5.2025, Ra 2023/13/0117, mwN). Der - an sich nur zur Rechtskontrolle berufene - Verwaltungsgerichtshof ist auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl. VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091, mwN).
- 65 Das Bundesfinanzgericht hat - wie bereits ausgeführt - mit ausführlicher Begründung dargelegt, weshalb im Revisionsfall die Tatbestandsvoraussetzungen des Konzernausschlusstatbestandes (Erwerb von einem konzernzugehörigen Unternehmen) gemäß § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 erfüllt waren. Die dieser Beurteilung zugrundeliegende Beweiswürdigung - sowie die darauf beruhenden Feststellungen - ist nicht als grob fehlerhaft bzw. unvertretbar im Sinne der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzusehen.
- 66 Sofern die Revisionswerberin vorbringt, ihr Parteiengehör sei verletzt worden, weil sie darauf hingewiesen habe, dass die belangte Behörde eine denkunmögliche Gesetzesauslegung vorgenommen und das Bundesfinanzgericht dies ignoriert habe, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach der Verfahrensmangel der unterbliebenen Gewährung von Parteiengehör während des erstinstanzlichen Verfahrens im Rechtsmittelverfahren saniert ist, wenn in diesem Verfahren die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird (vgl. VwGH 22.3.2018,



Ra 2017/15/0044, mwN). Dass das Bundesfinanzgericht Parteiengehör gewährt hat (insbesondere durch eine mündliche Verhandlung), wird in der Revision nicht bestritten.

- 67 Wenn die Revisionswerberin schließlich eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht ins Treffen bringt, weil das Bundesfinanzgericht die zeugenschaftliche Einvernahme ihres im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der Ö GmbH bestellten Geschäftsführers Professor G unterlassen habe, genügt es darauf hinzuweisen, dass dieser nach den Feststellungen des Bundesfinanzgericht bereits im Jahr 2019 verstorben sei. Weshalb die Revisionswerberin dennoch davon ausgeht, dass dessen Einvernahme „möglich wie auch zumutbar“ gewesen wäre, ist nicht nachvollziehbar.
- 68 Als Ergebnis lässt sich somit festhalten, dass das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis zu Recht von der Anwendbarkeit des Konzernausschlusstatbestandes (Erwerb von einem konzernzugehörigen Unternehmen) gemäß § 9 Abs. 7 bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 und somit von der Unzulässigkeit der von der Revisionswerberin geltend gemachten Firmenwertabschreibung bzw. Fremdfinanzierungsaufwendungen ausgegangen ist. Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 69 Der Ausspruch über den Aufwandersatz richtet sich nach den §§ 47 ff VwGG iVm VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 13. Mai 2026

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 26. August 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***8*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 18. August 2020 betreffend Körperschaftsteuer 2017 bis 2019, 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkt

Strittig ist, ob im Rahmen der stattgefundenen Verschmelzung der ***4*** GmbH als übertragende Gesellschaft auf die Beschwerdeführerin als übernehmende Gesellschaft offene Siebentelabschreibungen der übertragenden vermögensverwaltenden Gesellschaft auf die Bf. übergegangen sind, obwohl das verlustverursachende Vermögen im Zeitpunkt der Verschmelzung nicht mehr vorhanden war.

II. Verfahrensgang

II.1.

Bei der Beschwerdeführerin, im folgenden „die Bf.“, einer GmbH, fand eine Außenprüfung für den Zeitraum 2015 bis 2018 auch betreffend Körperschaftsteuer statt.

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19.8.2020 wird zum beschwerderelevanten Anfechtungspunkt in Pkt.2 ***4*** GmbH in der litera b) mit der Überschrift „offene TWA-Siebentel Beteiligung ***5*** Gesellschaft mbH“ festgehalten:

*„Durch das geprüfte Unternehmen wurden in der MWR in den Jahren 2016 und 2017 offene 7-tel iHv jeweils EUR 50.714,29 resultierend aus der TWA 2013 an der Beteiligung ***5*** Gesellschaft mbH und EUR 2.071,29 aus der TWA 2015 dergleichen Beteiligung (Anmerkung: es fehlt „abgezogen“).*

*Die Beteiligung ***5*** Gesellschaft mbH war Betriebsvermögen der ***4*** GmbH und wurde von dieser im Jahr 2013 iHv EUR 304.285,74 und im Jahr 2015 iHv EUR 12.427,74 teilwertberichtigt und diese in den Jahren bis 2016 zu je 1/7-tel steuerlich geltend gemacht, sodass zum Verschmelzungstichtag noch 3/7 aus der TWA 2013 und 5/7 aus der TWA 2015 offen waren. Die Beteiligung ***5*** Gesellschaft mbH stellte den gesamten Betrieb der ***4*** GmbH dar und wurde bereits vor dem Verschmelzungstichtag veräußert.*

Gem. UmgrStG sind offene Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 ebenso wie die in den vortragsfähigen Verlusten enthaltenen Komponenten (abgereifte Siebentel) von der Regelung des § 4 UmgrStG umfasst. Auch für diese ist der Übergang auf die übernehmende Körperschaft bzw. die Fortsetzung bei der übernehmenden Körperschaft davon abhängig, ob der Objektbezug und die Vergleichbarkeit des umgegründeten Vermögens gegeben ist (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212). Der Umstand, dass offene oder "abreifende" Siebentel keine vortragsfähigen Verluste sind, führt zu keinem anderen Ergebnis (VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0024). Dh im Hinblick auf die gleiche Grundlage sind die am Verschmelzungstichtag offenen Komponenten nicht anders zu behandeln als die übrigen Verluste.

*Die Beteiligung ***5*** Gesellschaft war verlustverursachendes Vermögen (=gesamter Betrieb), dieses ist am Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden, insofern sind offene Verluste bzw offenen Siebentel bei der übernehmenden Bf. nicht weiter verrechenbar bzw abzugsfähig.“*

Daher wurden durch die Außenprüfung die abgezogenen TWA -Siebentel iHv EUR 52.785,58 in den Jahren 2017 und 2018 auf Null gesetzt.

II.2.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfung. Es nahm mit Bescheid vom 18.8.2020 das Körperschaftsteuerverfahren 2017 wieder auf und erließ am gleichen Tag einen neuen Körperschaftsteuerbescheid 2017, in dem es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter anderem um Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 iHv EUR 52.785,58 erhöhte. Für das

Jahr 2018 hob das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 18.03.2020 gem. § 299 BAO auf (Aufhebungsbescheid vom 18.08.2020). Im zeitgleich ergangenen Sachbescheid (Körperschaftsteuer 2018) vom 18.08.2020 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch um Siebentel gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 iHv ebenso EUR 52.785,58 erhöht. Hinsichtlich der Begründung wird jeweils auf den Bericht über die Außenprüfung verweisen.

Für das Jahr 2019 hat die Bf. elektronisch eine Körperschaftsteuererklärung am 10.06.2020 übermittelt. Darin wurden Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des Verteilungszeitraumes (Kennzahl 9296) iHv EUR 52.785,58 abgezogen. Im Körperschaftsteuerbescheid 2019 vom 18.08.2020 wurde dieser Betrag nicht anerkannt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um diesen Betrag erhöht veranlagt. Die gesonderte Bescheidebegründung weist dieselbe Begründung wie jene im Bericht über die Außenprüfung auf.

II.3.

Mit Anbringen vom 20.08.2020 erhob die steuerliche Vertretung des Bf. Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2017 bis 2019 vom 18.8.2020 und beantragte die Berücksichtigung der offenen Siebentel-Absetzungen in den angefochtenen Bescheiden. Weiters stellte die Bf. die Anträge, keine Beschwerdeverentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO zu erlassen, sondern die Beschwerde umgehend an das BFG vorzulegen, auf Entscheidung der Beschwerde durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Inhaltlich begründete die Bf. wie folgt:

„Ausgangslage und AP-Bericht der BP

*Die BP führt in Punkt 2 b) des Anhangs zu Tz 2 des Berichts aus, dass neben Verlustvorträgen auch offene Siebentel aus früheren Teilwertabschreibungen nicht auf die Bf. übergegangen sind, weil nach Ansicht der BP der Objektbezug (Vorhandensein der verlustverursachenden Beteiligung an der ***5***-GmbH) dafür eine Voraussetzung nach § 4 UmgrStG sei.*

In diesem Zusammenhang werden von der BP einerseits die Rz 211 UmgrStR und zwei höchstgerichtliche Entscheidungen angeführt:

- VwGH vom 14.10.2010, ZI 2008/15/0212 und
- VwGH vom 31.5.2017, ZI Ro 2015/13/0024

Wir haben diese Thematik in der Literatur untersucht und weiters auch die beiden VwGH-Entscheidungen gelesen und analysiert.

Es ist davon auszugehen, dass die BP (und ebenso die Autoren der UmgrStR) diese Entscheidungen falsch interpretieren.

Auch die Regelungen in Rz 211 und Rz 254 UmgrStR (welche 2011 nach der Entscheidung des VwGH aus 2010 als Interpretation der Finanzverwaltung in die Umgründungssteuer-Richtlinien aufgenommen wurden) sind unserer Ansicht nach ein falscher und überschießender Schluss aus der ebenfalls dort zitierten Entscheidung des VwGH vom 14.10.2010, ZI 2008/15/0212.

§ 4 UmgrStG

Dort wird geregelt, dass § 8 Abs 4 Z 2 KStG (Verlustabzug als Sonderausgabe) grundsätzlich gilt, aber eben nach § 4 UmgrStG weitere Voraussetzungen zu beachten sind:

Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden aber 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.

Die Regelung soll vor allem verhindern, dass steuerliche Verluste „eingekauft“ werden - ähnlich wie der Mantelkaufatbestand. Dieser Zweck wird auch im (weiter unten angeführten) Erkenntnis des VwGH vom 31.5.2017, ZI Ro 2015/13/0024 mehrfach erwähnt, in Tz 4 und Tz 9.

Es werden dabei jedoch nur entstandene Verluste genannt und keine künftigen Abschreibungen, und auch die besondere 7-Jahres-Verteilungsregelung in § 12 Abs 3 Z. 2 KStG wird dort nicht erwähnt. Es ist daher davon auszugehen, dass die Regelung nur bereits entstandene und über die Steuererklärungen bzw. Steuerbescheide festgelegte und veranlagte Verluste umfassen soll. Dies ist uA auch aus der Literatur und den genannten VwGH-Entscheidungen erkennbar sowie auch aus weiteren Überlegungen:

Kommentar zum Umgründungssteuergesetz

Hügel kommentiert im Kommentar zum Umgründungssteuergesetz von Hügel/Mühlehner/Hirschler den hier relevanten § 4 UmgrStG und beschreibt dessen Regelungen. Am Ende beschreibt er in Punkt VII. Verluste aus Investitionsfreibeträgen und andere Schwebeverluste (ab Rz 87). In Rz 92 werden auch noch nicht abgereifte 1/7-Beträge aufgrund von TWA iSv § 12 Abs 3 Z 2 KStG genannt, welche nicht nach Maßgabe des § 4 UmgrStG, sondern nach allgemeinen Grundsätzen im Rahmen der Umgründung übergehen. Somit ist der Autor eindeutig der Meinung, dass die Einschränkungen und Voraussetzungen des § 4 UmgrStG auf diese offenen Siebentel-Beträge nicht anzuwenden sind.

VwGH vom 14.10.2010. ZI 2008/15/0212

Der VwGH sagt in dieser Entscheidung ausdrücklich, dass die Voraussetzungen des Übergangs nach § 35 UmgrStG (es ging dort um eine Spaltung, die Regelung in § 35 ist aber vergleichbar und - vor allem bei der Voraussetzung des Objektbezugs sogar wortident - mit jener zur Verschmelzung in § 4 UmgrStG) dem Grunde nach erfüllt sind.

Das Höchstgericht spricht dabei von einem Verlust, der sich vor allem auch bei Ausblendung der Streckung (bzw. Verteilung) auf sieben Jahre ergibt bzw. ergeben würde. Und ein solcher Verlust geht nach Maßgabe des § 35 UmgrStG (und ebenso nach dem hier anzuwendenden sinngleichen § 4 UmgrStG) auf die übernehmende Gesellschaft über.

Lediglich weil die ebenfalls geltende Bestimmung, wonach eine Geltendmachung ab dem folgenden Veranlagungszeitraum möglich sei, nicht beachtet wurde (der UFS hatte den Abzug aliquot bereits im Umgründungsjahr zugelassen) wurde der Bescheid des UFS vom VwGH in dieser Entscheidung aufgehoben.

Das Höchstgericht sagt aber sehr deutlich aus, dass seiner Ansicht nach aus dem Gesetz abzuleiten ist, dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust einer am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung ebenfalls auf die Gesellschaft übergehen. Auch im Rechtssatz zu dieser Entscheidung ist diese Ansicht enthalten.

Der VwGH führt dazu auch ausdrücklich aus, dass auch eine inzwischen veräußerte Beteiligung dem „übertragenen Vermögen“ iSd UmgrStG zuzurechnen ist, weil die Beteiligung bis zu ihrer Veräußerung Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes gewesen sei.

Weiters wird diese Entscheidung des VwGH auch in der späteren Entscheidung VwGH vom 31.5.2017, ZI Ro 2015/13/0024, - in Textziffer 11 - zitiert und dabei ausgeführt, dass der GH in dieser Entscheidung aus der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers abgeleitet hat, dass auch offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung betreffend eine am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandene Beteiligung ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft übergangen.

Wir haben auch festgestellt, dass diese Entscheidung in manch anderen Entscheidungen des BFG und auch des VwGH zitiert wird. Dort wird auch immer wieder das Verständnis dieser Entscheidung dahingehend ausgedrückt, dass „offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung betreffend eine am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandene Beteiligung "ebenfalls" auf die übernehmende Gesellschaft übergangen" (so zB BFG vom 06.07.2017, RV/7102793/2014).

Damit sehen wir unsere Sicht und unsere Auslegung dieser Entscheidung bestätigt, wiewohl es leider auch keine andere diesbezügliche Entscheidung gibt, welche diese Sicht nochmals bestätigt und evtl. sogar noch klarer ausdrückt.

VwGH vom 31.5.2017. ZI Ro 2015/13/0024

Diese Entscheidung ist zu einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG ergangen und dort ging es

um die Frage, ob solche offenen Siebentel als Vorgruppenverluste zu behandeln sind - was der VwGH verneint hat.

In Tz 9 wird die Meinung des BFG wiedergegeben, wonach solche offenen Siebentel-Abschreibungen keine „vortragsfähigen Verluste“ sind. Dieser Meinung hat sich offenbar auch der VwGH angeschlossen, weil er in seiner Entscheidung den Bescheid des BFG bestätigt und die Revision des FA abgewiesen hat.

Weiters führt der GH in Tz 11 aus:

Auch das vom Finanzamt ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwSlg 8590/F, führt zu keinem anderen Ergebnis. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis nicht den Standpunkt vertreten, offene oder "abreifende" Siebentel gemäß §12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 seien "vortragsfähige Verluste (§8 Abs. 4 Z 2)". Er hat in einem spezifischen Zusammenhang (partielle Gesamtrechtsnachfolge bei Spaltung) aus einer den Übergang von Jahresverlusten betreffenden Wertungsentscheidung des Gesetzgebers abgeleitet, auch offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung betreffend eine am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandene Beteiligung gingen "ebenfalls" auf die übernehmende Gesellschaft über.

Neben dem oben angeführten Zitat der Entscheidung vom 14.10.2010, ZI 2008/15/0212 - dass auch offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung betreffend eine am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandene Beteiligung ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft übergehen - ist für den hier vorliegenden Fall keine weitere und direkte Vergleichbarkeit gegeben.

Die hier gegenständliche Frage, ob offene Siebentel aus einer nicht mehr vorhandenen Beteiligung bei einer Spaltung übergehen, wurde hier nochmals bestätigt.

Besteuerung der tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnisse

Im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung ist auch zu bedenken und zu berücksichtigen, dass die ***4*** GmbH einerseits einen Verlust aus ihrer Beteiligung an der Hotelbetriebs-GmbH erlitten hat und andererseits dieser Verlust wirtschaftlich mit einem Gewinn aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten ausgeglichen wurde (bei der Verschmelzung hatte die GmbH ja ein leicht positives Kapital, welches vor allem durch diesen Gewinn erreicht wurde).

Die Gewinne wurden selbstverständlich versteuert und der KöSt unterworfen (für das Jahr 2016 wurde ein Einkommen von rd. 142 T€ versteuert und (nach Anrechnung früherer Mindest-KöSt-Beträge) eine KöSt-Nachzahlung von rd. 22 T€ entrichtet.

Diesem steuerlichen Gewinn 2016 iHv rd. 305 T€ steht der Verlust aus der TWA gegenüber, welcher zum Zeitpunkt der Verschmelzung aufgrund der zwingenden steuerlichen Sieben-Jahres-Verteilung noch nicht zur Gänze geltend gemacht worden war. Unternehmensrechtlich

war dieser Verlust sofort verbucht worden und hatte das Eigenkapital entsprechend in voller Höhe vermindert.

Auch der steuerliche Buchwert sinkt im Jahr der TWA in voller Höhe, die steuerliche Verteilung des Aufwands auf 7 Jahre über die jährliche Mehr-Weniger-Rechnung ist lediglich in steuerlicher Hinsicht aufgrund der Sondervorschrift gem. § 12 KStG vorzunehmen.

Wenn nunmehr diese Geltendmachung der letzten Siebentel von der BP versagt wird, kommt es in der Gesamtsicht zu einer Besteuerung von Gewinnen, welche in dieser Höhe gar nicht erzielt worden sind. Erst durch die Berücksichtigung aller Siebentel kommt es insgesamt zur Besteuerung des tatsächlichen wirtschaftlichen Gewinns.

Der VwGH hat in der Entscheidung vom 14.10.2010, ZI 2008/15/0212, auch die besondere Verteilungsbestimmung auf sieben Jahre des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG erwähnt und für seine Wertung und Urteilsfindung diese Bestimmung (Streckung) auch ausgeblendet

Legt man diese Überlegung um auf den vorliegenden Fall, so wäre die vollständige Verlustverrechnung aus der Beteiligungsabwertung bereits mit dem Gewinn aus dem Wegfall der Verbindlichkeiten erfolgt und es gäbe darüber hinaus keine Verlustvorträge mehr (bzw. nur deutlich geringere), welche übergehen könnten bzw. über deren Übergang zu diskutieren ist. - wenn also nunmehr die anteilige Verlustverrechnung versagt wird, so stellt dies wie bereits erwähnt eine Benachteiligung und eine Besteuerung von nicht erzielten Gewinnen dar.

Zurechnung einer veräußerten Beteiligung zum „übertragenen Vermögen“ nach § 4 UmgrStG

Der VwGH führt in seiner Entscheidung vom 14.10.2010, ZI 2008/15/0212, ausdrücklich und klar aus, dass auch eine inzwischen veräußerte Beteiligung dem „übertragenen Vermögen“ iSd UmgrStG zuzurechnen ist, weil die Beteiligung bis zu ihrer Veräußerung Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes gewesen sei.

Dies ist uA verständlich und nachvollziehbar. Noch dazu darf es aus steuerlicher Sicht keinen Unterschied machen, ob die Veräußerung der betrieblichen Beteiligung - und damit die endgültige Verlustrealisierung – vor oder nach dem Umgründungstichtag erfolgt. In jedem Fall kommt es zu einer Verlustrealisierung, welche (wenn auch steuerlich über mehrere Jahre) besteuierungsrelevant ist.

Nach der Intention der BP käme es hier jedoch zu unterschiedlichen Behandlungen und Ergebnissen:

- *Bei Veräußerung vor dem Stichtag (wie es eben hier der Fall ist) wären – gem. aktueller Sicht der BP - nur die anteiligen Siebentel bis zum Umgründungstichtag relevant.*
- *Bei einer Veräußerung nach dem Stichtag (und sei es auch nur ein einziger Tag) würde die BP - weil die Beteiligung zum Stichtag noch vorhanden war - die Berücksichtigung der restlichen*

Siebentel wohl zulassen.

Dies wäre ein Ergebnis, das uA nicht sachgerecht ist und daher so nicht zu akzeptieren ist.

Wir sind zuversichtlich, dass das Bundesfinanzgericht und/oder falls nötig auch der Verwaltungsgerichtshof diese Ansicht teilt. Hier ist weiters zu berücksichtigen, dass diese Gerichte keinesfalls an die Meinung bzw. Auslegung der Finanzverwaltung in den Steuerrichtlinien gebunden sind; diese orientieren sich vielmehr an (höchst)gerichtlichen Entscheidungen zu diesem Thema - und diese sind uA sehr eindeutig und bestätigen unsere Ansicht.

Steuerliche offene Siebentel als „asset“?

*Weiters hat die BP mündlich darauf hingewiesen, dass die Nutzung der offenen Siebentel ein „Asset“ darstellen würde und damit der Abtretungspreis von € 1,00 (***4*** GmbH von ***6*** an Bf.) einer Fremdüblichkeit nicht standhalten würde.*

Bei dieser Überlegung widerspricht sich die BP selber, da ihrer Meinung nach die offenen Siebentel ja ohnehin nicht abgesetzt werden können und daher kein „Asset“ vorliegen kann.

Dieser Ansicht der BP ist entgegenzuhalten, dass die offenen Siebentel nur im Steuerrecht relevant sind, unternehmensrechtlich wurde die TWA sofort und in voller Höhe berücksichtigt und hat auch dementsprechend das Kapital der GmbH vermindert.

Bei einer Kaufpreisbemessung orientiert man sich üblicherweise am unternehmensrechtlichen Kapital und somit ist die TWA in voller Höhe „eingepreist“, was eben zu dem niedrigen Kaufpreis von € 1 geführt hat.

Wie oben erwähnt orientiert sich die Besteuerung grundsätzlich an den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen. Wir haben oben die KöSt-Belastung des Jahres 2016 iHv rd. 22 T€ erwähnt. Es war in etwa diese Belastung, welche den Zuschuss von 30 T€ erforderlich machte. Ohne diesen Zuschuss wäre das Kapital der Gesellschaft nicht positiv gewesen.

*Da der Zuschuss erst nach der Abtretung geleistet wurde und sich erst mit diesem Zuschuss ein positives Kapital ergab, war das Kapital der Gesellschaft zuvor - zum Zeitpunkt der Abtretung von ***6*** an Bf. - rechnerisch negativ gewesen. Auch das zeigt, dass der Kaufpreis von € 1,- durchaus als fremdüblich anzusehen ist.*

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich daher, wie ausführlich dargestellt, somit in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig.

Wir ersuchen daher um antragsgemäße Erledigung und Korrektur der angefochtenen Bescheide.“

II.4.

Die Beschwerde wurde am 10.11.2020 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht wird dargelegt:

„Sachverhalt:

Auf die beiliegende Datei "Sachverhalt und Würdigung = Anhang zu Tz. 2 Bericht" wird verwiesen.

Strittig ist vorwiegend die Rechtsfrage, ob im Rahmen einer Verschmelzung gem. § 1 UmgrStG der BL Hotelbeteiligungs GmH als übertragende Gesellschaft auf die BF als übernehmende Gesellschaft offene Siebentel aus früheren Teilwertabschreibungen der übertragenden Gesellschaft auf die BF übergehen konnten, obwohl der Objektbezug und die Vergleichbarkeit des umgründungsbedingten Vermögens nicht mehr gegeben war, weil das verlustverursachende Vermögen (=gesamter Betrieb) am Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden war. Die Großbetriebsprüfung und ihr folgend das Finanzamt gehen im Hinblick auf VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212 sowie VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0024 davon aus, dass der Umstand, dass offene oder "abreifende" Siebentel keine vortragsfähigen Verluste sind, nicht dazu führt, dass die am Verschmelzungstichtag offenen Komponenten anders zu behandeln seien, als die übrigen Verluste. Eine Verrechnung offener Siebentel bei der BF wurde daher abgelehnt.

In der Beschwerde vom 20.8.2020 gelangt die BF unter Berufung auf ebendiese Judikatur zu der Ansicht, dass die offenen Siebentel bei der BF zu berücksichtigen seien. Überdies wird in der Beschwerde eingewendet, dass auch eine inzwischen veräußerte Beteiligung dem übertragenen Vermögen iSd UmgrStG zuzurechnen sei, weil die Beteiligung bis zu ihrer Veräußerung Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes gewesen sei. Nach der Intention der BP würde eine Veräußerung vor dem Stichtag dazu führen, dass nur die anteiligen Siebentel bis zum Umgründungstichtag relevant wären, während bei einer Veräußerung nach dem Stichtag die Berücksichtigung der restlichen Siebentel wohl zuzulassen seien.

Angemerkt wird, dass auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO verzichtet und eine umgehende Vorlage der Beschwerde an das BFG beantragt wurde.

Beweismittel: *Vorgelegte Aktenteile, insbesondere alle unter dem Gruppierungsmerkmal Beteiligung "Arbeitsbogen AP - Beteiligung BL Hotelbeteiligungs GmbH" vorgelegte Unterlagen und Verträge.*

Stellungnahme:

Auf die beiliegende Datei "Sachverhalt und Würdigung = Anhang zu Tz. Bericht" wird verwiesen.

Ergänzend wird folgendes angemerkt:

Zu den Schwebeverlusten, die nicht unter § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 Abs. 6

EStG 1988 fallen, zählen ua. solche nach § 26a Abs. 6 KStG 1988, nach § 2 Abs. 2a EStG 1988, § 7 Abs. 2 KStG 1988 sowie - soweit noch vorhanden - gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 oder § 23a EStG 1972 (zum Übergang von Verlusten aus kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen gemäß § 23a EStG 1988 idF StRefG 2015/2016 nach Maßgabe des § 21 UmgrStG siehe Rz 1190 und 1177). Nicht zu den Schwebeverlusten gehören am Verschmelzungstichtag offene Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988.

Für Verschmelzungsbeschlüsse ab dem 1.1.2011 gilt Folgendes:

Offene Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind ebenso wie die in den vortragsfähigen Verlusten enthaltenen Komponenten (abgereifte Siebentel) von der Regelung des § 4 UmgrStG umfasst. Auch für diese ist der Übergang auf die übernehmende Körperschaft bzw. die Fortsetzung bei der übernehmenden Körperschaft davon abhängig, ob der Objektbezug und die Vergleichbarkeit des umgegründeten Vermögens gegeben ist (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212; siehe Rz 254). Der Umstand, dass offene oder "abreifende" Siebentel keine vortragsfähigen Verluste sind, führt zu keinem anderen Ergebnis (VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0024).

Die sofortige Vorlage an das BFG erfolgt zur Wahrung der Frist des § 262 Abs. 2 lit b BAO.

Eine zusätzliche Stellungnahme der Großbetriebsprüfung zur strittigen Rechtsfrage an das BFG wurde angekündigt und wird Teil der rechtlichen Stellungnahme des Finanzamtes sein."

II.5.

Mit Schreiben vom 08.01.2021 nahm die damalige Großbetriebsprüfung zur Beschwerde wie nachfolgend dargestellt Stellung:

„(...)

1.2. Sachverhalt

1.2.1. Allgemeines

*Vorweg wird auf die ausführliche Darstellung des Sachverhaltes sowie dessen rechtliche Würdigung unter Tz 2 im Bericht über die Außenprüfung vom 14.07.2020 verwiesen. Wie in der Beschwerde unter „Besteuerung der tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnisse“ (Seite 7) ausgeführt ist es richtig, dass im Jahr 2016 - nach gänzlichem Verbrauch der vortragsfähigen Verluste aus den Vorjahren – von der ***4*** GmbH ein Einkommen von € 142.011,45*

veranlagt und versteuert wurde. Dem entgegen stehen noch offene nicht verbrauchte Siebentel für die Jahre 2017 bis 2021 iHv € 162.499,32.

1.3. Rechtliche Würdigung

Mit Verschmelzungsvertrag vom 15.12.2016 wurde die ***4*** GmbH rückwirkend per 30.09.2016 als übertragende Gesellschaft durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf die Bf. als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme des Art I UmgrStG verschmolzen.

Offen ist die Rechtsfrage, ob bei der Einkommensermittlung der übertragenen Körperschaft noch nicht abgesetzte Siebentel gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG aus Teilwertabschreibungen einer Beteiligung im Zuge der Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft übergehen?

Grundsätzlich gilt der Verlustabzug als höchstpersönliches Recht, das nicht auf andere übertragbar ist. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellt die Rechtsnachfolge eines Steuerpflichtigen nach Maßgabe des Umgründungssteuergesetzes dar. § 4 UmgrStG ist eine von § 19 BAO unabhängige, eigenständige umgründungssteuerliche Bestimmung, die das Schicksal vortragsfähiger Verluste iSd § 18 Abs 6 EStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 KStG der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft nach der Verschmelzung iS eines objektbezogenen Verlustüberganges regelt (Vgl Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 9. Aufl. 2020, § 4, I. Verlustabzug nach Verschmelzung Rz 1).

Gem. § 4 Z 1 lit a UmgrStG gehen Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden sind und noch nicht verrechnet sind insoweit auf die übernehmende Körperschaft als abzugsfähige Verluste über, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder einem nicht dem Betrieb zurechenbaren Vermögensteil zugerechnet werden können und das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist (objektbezogener Verlustvortrag). Nach Ansicht der AP ist unbestritten, dass zum Verschmelzungstichtag weder ein Betrieb oder Teilbetrieb noch ein nicht dem Betrieb zurechenbarer Vermögensteil, aus denen noch nicht verrechnete Verluste resultieren, vorhanden ist, dh das verlustverursachende Vermögen ist jedenfalls nicht mehr im Bestand der übertragenden Körperschaft. In der Verschmelzungsbilanz ist lediglich ein Bankguthaben iHv € 29.014,69 als Aktivum ausgewiesen. Insofern ist die Frage, ob es sich bei verlustverursachenden Beteiligungen, hinsichtlich derer noch nicht abgesetzte („abgereifte“) Siebentel nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG bestehen, um Teil eines Betriebes, einen Teilbetrieb oder einen nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteil als Verlustzuordnungseinheit handelt, ohne Bedeutung.

Im gegenständlichen Fall sind vortragsfähige Verluste iSd § 18 Abs 6 EStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 KStG der ***4*** GmbH (=übertragende Gesellschaft) zum Verschmelzungstichtag zur Gänze verbraucht und insofern können auch keine vortragsfähigen Verluste auch nach Maßgabe des § 4 UmgrStG übergehen. Offen bleibt die Frage, ob die gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG noch offenen

nicht verrechneten Siebentel aus Teilwertabschreibungen der Beteiligung, also Wertminderungen, die noch nicht als Verluste (oder Gewinnminderungen) in die Einkommensermittlung eingegangen sind. unter den Begriff „Verluste“ des § 4 UmgrStG zu subsumieren sind oder nicht?

Das beschwerdeführende Unternehmen ist der Ansicht, dass noch nicht abgereifte 1/7-Beträge aufgrund von TWA iSv § 12 Abs 3 Z 2 KStG als Schwebeverluste nicht nach Maßgabe des § 4 UmgrStG, sondern nach allgemeinen Grundsätzen im Rahmen der Umgründung übergehen (Beschwerde Seite 4). Als Untermauerung dient Rz 92 der Kommentierung zu § 4 des Kommentars zum Umgründungssteuergesetz von Hülge/Mühleder/Hirschler. Die Kommentierung stammt allerdings aus 1999, also aus einer Zeit vor dem VwGH-Erkenntnis vom 14.10.2010, 2008/15/0212.

Der VwGH stellt in diesem Erkenntnis klar, dass noch nicht abgesetzte („abgereifte“) Siebentel nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG nicht den Schwebeverlusten zuzurechnen sind, sondern als über sieben Jahre gestreckte Verlustverteilung dem „normalen“ Verlustregime des § 35 UmgrStG zu unterstellen sind (Vgl Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 9. Aufl. 2020, § 4, I. Verlustabzug nach Verschmelzung Rz 10; Zöchling in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG § 4 Rz 45 (Stand 1.7.2015, rdb.at)). Die Entscheidung erging zu einer Spaltung iRd UmgrStG, ist jedoch auch auf Verschmelzungen nach Art I UmgrStG übertragbar, weil die Bestimmungen des § 35 UmgrStG mit jenen des § 4 UmgrStG sinngemäß ident sind. Lt VwGH „gehen auf Grund der Anordnung des § 35 UmgrStG bei der spaltenden Gesellschaft angefallenen Verluste – in dem vom UmgrStG vorgegebenen Rahmen – auf die übernehmende Gesellschaft über.

Teilwertabschreibung und Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung führen insbesondere bei der Ausblendung der Streckung auf sieben Jahre (nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988) vielfach zu einem Jahresverlust, der dann auf Grund der Anordnung des § 35 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Aus dieser Wertungsentscheidung des Gesetzgebers ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes abzuleiten, dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust einer am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, und zwar nach Maßgabe jener Voraussetzungen, unter denen nach § 35 UmgrStG Verlustvorträge auf die übernehmende Gesellschaft übergehen.“ Im angesprochenen Erkenntnis sah der VwGH die Voraussetzungen des § 35 UmgrStG erfüllt und ließ den Übergang der offenen Siebentel auf den Rechtsnachfolger zu, weil es sich bei der zum Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung um ein Wirtschaftsgut, das einem Betriebsvermögen zuzuordnen war, handelt, und dieser Betrieb als solches noch vorhanden war.

Darin besteht auch der Unterschied zum gegenständlichen Beschwerdefall. Die Beteiligung, aus der zum Verschmelzungsstichtag noch offenen Siebentel bei der übertragenden Gesellschaft vorhanden sind, ist nicht Teil eines Betriebes, sondern bei der übertragenden Gesellschaft handelt es sich um eine vermögensverwaltende Körperschaft bei der die beschwerderelevante

Beteiligung einziger Vermögensteil (und zwar von nicht untergeordneter Bedeutung) war. Dieser Vermögensteil ist eben zum Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden, insofern sind die Voraussetzungen des § 4 UmgrStG nicht erfüllt und die noch offenen Siebentel können eben nicht im Rahmen des § 4 UmgrStG auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Auch im jüngeren VwGH-Erkenntnis vom 31.5.2017, Ro 2015/13/0024 bestätigt der VwGH die Rechtsansicht des oa Erkenntnisses. In Tz 11 betont der VwGH, dass „der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis (Anmerkung AP: VwGH vom 14.10.2010, 2008/15/0212) nicht den Standpunkt vertreten hat, offene oder „abreifende“ Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 seien „vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2)“. Er hat in einen spezifischen Zusammenhang (partielle Gesamtrechnachfolge bei der Spaltung) aus einer den Übergang von Jahresverlusten betreffenden Wertungsentscheidung des Gesetzgebers abgeleitet, auch offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung betreffend eine am Spaltungstichtag nicht mehr vorhandene Beteiligung gingen „ebenfalls“ auf die übernehmende Gesellschaft über.“

Das Erkenntnis vom 31.5.2017 erging zu einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG. In diesem Zusammenhang verneinte der VwGH, dass offene Siebentel Vorgruppenverluste iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 keine vortragsfähigen Verluste darstellen.

Die Differenzierung, dass offene Siebentel iZm einer Gruppenbildung nach § 9 KStG keine vortragsfähigen Verluste iSv Vorgruppenverluste darstellen, aber iZm Umgründungen nach dem UmgrStG sehr wohl dem Regime des § 4 UmgrStG (bei Verschmelzungen) unterliegen ist wohl so auszulegen, dass die Rahmenbedingungen bei Umgründungen, bei denen es zu einer Rechtsnachfolge kommt, bei der der Übergang der vortragsfähigen Verluste – als höchstpersönliches Recht – nur auf Grund der Bestimmungen des UmgrStG möglich ist und bei Bildung einer Unternehmensgruppe, bei der es zu keiner Änderung der Rechtspersönlichkeit sondern zu einer Zusammenführung von dessen Einkommen mit dem des Gruppenträgers kommt, nicht vergleichbar sind.

1.3.1. Zusammenfassung

Nach der Rsp sind Siebentel gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG den Regelungen des § 4 UmgrStG zu unterwerfen. Offene (dh noch nicht abgereifte) Siebentel der übertragenden Körperschaft gehen nur dann auf die übernehmende Gesellschaft über, wenn die Voraussetzungen des § 4 UmgrStG zur Gänze erfüllt sind. Auf Grund des fehlenden Zusammenhanges zw übertragenem Vermögen und verlustverursachendem Vermögen bleibt der Übergang der offenen Siebentel aus den Teilwertabschreibungen auf die übernehmende Körperschaft verwehrt.“

II.6.

Mit Vorhalt vom 04.08.2025 wurde die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung der Bf. zur Stellungnahme übermittelt, wovon diese mit Schreiben vom 28.08.2025 Gebrauch gemacht

hat. Inhaltlich wird ergänzt, dass die beschwerderelevanten offenen Siebentelbeträge keine Vorgruppenverluste seien und diese bei Umgründungen als „zeitlich aufgeschobener Aufwand“ – vergleichbar der Fünftelung bei der Geltendmachung von Abfertigungszahlungen (§ 124b Z 68 lit. c EStG) und nicht als Verlustvortrag iSv § 8 KStG – auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Formal wurden die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

II.7.

Mit Vorhalt vom 02.09.2025 wurde die Gegenstellungnahme der Bf. dem Finanzamt Österreich zur Kenntnis gebracht. Im Antwortschreiben vom 07.10.2025 wurden im Wesentlichen die bereits in der ergänzenden Stellungnahme vom 08.01.2021 vorgebrachten Argumente wiederholt und die Vergleichbarkeit der Siebentelbeträge mit der Streckungsbestimmung für Abfertigungszahlungen iSd § 124b Z 68 lit c EStG verneint.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1.

Mit Abtretungsvertrag vom 5.12.2016 kaufte die ***Bf1*** (kurz: Bf.) von der "****6****" - ****7**** - Immobilienvermietung GmbH 100% der Geschäftsanteile im Ausmaß einer Stammeinlage iHv EUR 35.000,-- an der ***4*** GmbH zu einem Abtretungspreis von EUR 1,00. Als Abtretungstichtag wurde der 30.11.2016 vereinbart. Die Bf. selbst ist an der ****6**** zu 51% beteiligt.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 15.12.2016 wurde die ***4*** GmbH rückwirkend per 30.11.2016 als übertragende Gesellschaft durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf die Bf. als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme des Art I UmgrStG verschmolzen. Bedingt durch die Alleingesellschafterstellung der Bf. unterblieb diesbezüglich eine Anteilsgewährung.

Die Verschmelzungsbilanz der ***4*** GmbH zum 30.11.2016 stellte sich wie folgt dar:

Aktiva		Passiva	
Guthaben Banken	29.014,69	Stammkapital	35.000,00
		nicht gebundene KapRL	30.000,00
		Bilanzverluste	-56.013,31
		Verschmelzungskapital	8.986,69
		Rückstellungen	20.028,00
Summe Aktiva	29.014,69	Summe Passiva	29.014,69

Zur Vorbereitung der Verschmelzung wurde mit Datum 29.11.2016 von der Bf. ein Gesellschafterzuschuss iHv EUR 30.000,-- an die ***4*** GmbH geleistet, der bei ihr sofort als Aufwand verbucht wurde. Auf Seiten der empfangenden ***4*** GmbH wurde dieser Zuschuss in die nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt. Zweck dieses Zuschusses war die Herstellung eines positiven Eigenkapitals.

1.2

Die ***4*** GmbH war an der ***5*** Gesellschaft mbH zu 20,7% beteiligt (Nominale EUR 14.500,00) und stellte dieser eine Ausleihung iHv EUR 355.000,00 zur Verfügung.

Die ***4*** GmbH wertberichtigte die Ausleihung im Jahr 2013 zur Gänze. Die Wertberichtigung wurde steuerlich auf 7 Jahre verteilt. Mit Ende 2016 waren aus der Teilwertabschreibung 3/7, das waren EUR 152.142,86, offen. Durch die Bf. wurden in den Jahren 2017 bis 2019 offene 7-tel iHv jeweils EUR 50.714,29 resultierend aus der TWA 2013 an der Beteiligung ***5*** Gesellschaft mbH steuerlich geltend gemacht.

Die ***4*** GmbH hat ihre Beteiligung an der ***5*** Gesellschaft mbH im Jahr 2015 auf EUR 1,00 abgeschrieben. Auch diese Teilwertabschreibung wurde steuerlich auf 7 Jahre verteilt. Mit Ende 2016 waren noch 5/7 aus der Teilwertabschreibung der Beteiligung offen, das waren EUR 10.357,17. Durch die Bf. wurden in den Jahren 2017 bis 2019 offene 7-tel iHv jeweils EUR 2.071,29 resultierend aus der TWA 2015 an der Beteiligung ***5*** Gesellschaft mbH steuerlich geltend gemacht.

Im April 2016 hat die ***4*** GmbH ihre Beteiligung an der ***5*** Gesellschaft mbH um EUR 1,00 verkauft.

Die Beteiligung an der ***5*** Gesellschaft mbH stellte das einzige wesentliche Vermögen der ***4*** GmbH dar und hat diese über keinen Betrieb verfügt. Mit dem Verkauf dieser Beteiligung ist für die ***4*** GmbH die Geschäftsgrundlage weggefallen.

1.3.

Die ***4*** GmbH erklärte folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

2013: EUR – 50.814,17

2014: EUR – 50.817,17

2015: EUR – 52.888,46

2016: EUR + 304.570,03

Die positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2016 stammen nicht aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit. Von diesen positiven Einkünften wurde ein Verlust iHv EUR – 162.588,58 abgezogen. Das daraus resultierende Einkommen iHv EUR 141.981,45 wurde der Körperschaftsteuer unterzogen. Zu diesem Zeitpunkt betrugen die noch nicht verwerteten offenen Siebentel gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 EUR 162.500,00.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Für Teilwertabschreibungen sieht das Gesetz nachfolgende Regelung vor:

Gemäß § 12 Abs. 3 KStG 1988 (idF BGBl I 161/2005) gilt für Beteiligungen im Sinne des § 10 folgendes:

Z 1 – Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988) oder ein Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens darf nur insoweit abgezogen werden, als nachgewiesen wird, dass die Wertminderung oder der Verlust nicht mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 und 3 der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in ursächlichem Zusammenhang steht (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und ausschüttungsbedingter Verlust).

Z 2 – Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht

- *eine Zuschreibung erfolgt oder*
- *stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder*
- *im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden*

Mit BGBl I 2018/62 wurde § 12 Abs. 3 KStG mit Wirkung ab 01.01.2019 dahingehend geändert, dass für Kapitalanteile (vorher Beteiligungen im Sinne des § 10) die Z 1 bis 3 gelten. Die Z 1

wurde am Ende der Ziffer durch einen weiteren Satz erweitert, nämlich „ Dies gilt nur, wenn die Beteiligungserträge aus dem Kapitalanteil unter § 10 Abs. 1 fallen.“

Im Beschwerdefall wurde ein up-stream Verschmelzung unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerlichen Begünstigungen durchgeführt. Es findet daher Artikel I (Verschmelzung) des UmgrStG Anwendung.

Für den Verlustabzug hält **§ 4 UmgrStG** unter dem Artikel I Verschmelzung fest:

§ 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.

1. 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.

1. 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.

1. d) Im Falle der Verschmelzung verbundener Körperschaften sind vortragsfähige Verluste der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, um abzugsfähige Teilwertabschreibungen zu kürzen, die die beteiligte Körperschaft auf die Beteiligung in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 1990 geendet haben, vorgenommen hat; die Kürzung vermindert sich insoweit, als in der Folge Zuschreibungen erfolgt sind. Eine Kürzung unterbleibt, soweit eine solche nach dem letzten Satz erfolgt ist. Die Kürzung hat im Falle der Verschmelzung auf die Mutterkörperschaft in dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum und im Falle der Verschmelzung auf die Tochterkörperschaft in dem Veranlagungszeitraum zu erfolgen, in den der Verschmelzungstichtag fällt. § 12 Abs. 3 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt im Falle der Verschmelzung auf die Tochterkörperschaft ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr und im Übrigen mit der

Maßgabe, dass in dem Jahr, in dem die Kürzung zu erfolgen hat, zusätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen den insgesamt berücksichtigten Teilen der Teilwertabschreibung und dem Kürzungsbetrag im Sinne des ersten Satzes zu berücksichtigen ist. Die vorstehenden Bestimmungen gelten sinngemäß auch im Falle der Verschmelzung mittelbar verbundender Körperschaften, soweit abzugsfähige Teilwertabschreibungen auf Verluste zurückzuführen sind, die die mittelbar verbundene Körperschaft erlitten hat.

2. Ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten ausschließt, liegt auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft stehen Sanierungen im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 dritter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gleich.

§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 lautet:

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

1. (...)

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

a) Der Verlustabzug steht nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte zu. Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung dieser Grenze abzuziehen.

b) Lit. a ist in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

- Gewinne aus einem Schuldertausch, insbesondere Sanierungsgewinne gemäß § 23a, Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind,*
- Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,*
- Liquidationsgewinne gemäß § 19,*
- Beträge, die gemäß § 9 Abs. 6 Z 7 oder nach § 2 Abs. 8 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 nachzuversteuern sind,*
- Beträge gemäß § 6 Z 6 des Einkommensteuergesetzes 1988, ausgenommen jene nach § 6 Z 6 lit. a letzter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988.*

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 Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 normiert:

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

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige 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 bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.*

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

3.1.2. Rechtsprechung des VwGH zu offenen Siebentelabschreibungen bei Abspaltung und in der Gruppe

a.)

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die bei der übertragenden Gesellschaft noch nicht abgereiften Siebentelabschreibungen nach der Verschmelzung von der übernehmenden Gesellschaft, der Beschwerdeführerin, als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, obwohl das verlustverursachende Vermögen nicht mehr vorhanden ist.

Im gegenständlichen Fall ist das verlustverursachende Vermögen iSd § 4 Z lit. a UmgrStG die Beteiligung an der ***5*** Gesellschaft mbH. Die ***4*** GmbH hat über keinen eigenen Betrieb verfügt, der die Beteiligung an der ***5*** Gesellschaft mbH zugerechnet hätte werden können. Vielmehr war die ***4*** GmbH lediglich vermögensverwaltend tätig und hat nur aufgrund der Einkünfteumwandlungsvorschrift des § 7 Abs. 3 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Im Beschwerdefall sind zwei Erkenntnisse des VwGH zum Thema noch nicht abgereifte Siebentelabschreibungen zentral: einmal jenes zu einer Abspaltung zur Aufnahme und einmal jenes zur Frage, ob diese Vorgruppenverluste darstellen, wenn die Verlustentstehung vor Einbeziehung in die Gruppe gelegen ist.

b.)

Dem ersten Fall - VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212 -, der eine Abspaltung zur Aufnahme betroffen hat, lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die H.AG war zu 100% sowohl an der HCE GmbH Fe. sowie der K GmbH beteiligt. Am 11.12.2003 hat die K GmbH als übernehmende Gesellschaft mit der HCE GmbH Fe. als übertragender Gesellschaft einen Spaltungs- und Übernahmevertrag mit Spaltungsstichtag 30.10.2003 abgeschlossen. Die Eintragung der Spaltung erfolgte im Firmenbuch am 19.12.2003. Der K GmbH wurde im Zuge der Abspaltung zur Aufnahme der gesamte Betrieb der übertragenden GmbH übertragen. Die K GmbH führte diesen Betrieb weiter. Zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehörte vor der Abspaltung zur Aufnahme eine Beteiligung an der V.A. GmbH. Diese Beteiligung wurde im Jahr 2002 auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und im Mai 2003 mit Verlust veräußert. Nach der Abspaltung verblieb der fortbestehenden HCE GmbH Fe. ausschließlich eine internationale Schachtelbeteiligung an einem ungarischen Unternehmen. Die K GmbH als übernehmende GmbH hat den aliquoten (3/12) Abzug der aus der Teilwertabschreibung und der Veräußerung stammenden Verlustsiebentel für das Jahr 2003 beantragt.

Der VwGH kommt in seinem Erkenntnis zum Ergebnis, dass im konkreten Beschwerdefall die offenen Teilwertsiebentel auf die übernehmende K GmbH übergegangen sind, allerdings erst in dem dem Spaltungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum.

Nach dem Festhalten, dass die Spaltung eine partielle Gesamtrechtsnachfolge bewirkt, führt der VwGH in seinen Entscheidungsgründen aus:

„Im gegenständlichen Fall bestanden bei der spaltenden Gesellschaft offene Siebentel iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 aus der Teilwertabschreibung und dem Veräußerungsverlust einer Beteiligung. Die spaltende Gesellschaft hatte die betreffende Beteiligung bereits vor dem Spaltungszeitpunkt veräußert. Die Beteiligung konnte daher in der auf den Spaltungsstichtag aufgestellten Schlussbilanz der spaltenden Gesellschaft und in der Übertragungsbilanz iSd § 33 Abs. 6 erster Teilstrich UmgrStG nicht aufscheinen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die in Rede stehenden offenen Siebentel (im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge) auf die (neu gegründete) übernehmende Kapitalgesellschaft übergegangen oder bei der spaltenden Gesellschaft verblieben sind.

Auf Grund der Anordnung des § 35 UmgrStG gehen bei der spaltenden Gesellschaft angefallene Verluste - in dem vom UmgrStG vorgegebenen Rahmen - auf die übernehmende Gesellschaft über. Teilwertabschreibung und Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung führen insbesondere bei Ausblendung der Streckung auf sieben Jahre (nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988) vielfach zu einem Jahresverlust, der dann auf Grund der Anordnung des § 35 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Aus dieser Wertungsentscheidung des Gesetzgebers ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes abzuleiten, dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust einer am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, und zwar nach Maßgabe jener Voraussetzungen, unter denen nach § 35 UmgrStG Verlustvorträge auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen.

Die Voraussetzungen des Überganges nach § 35 iVm § 21 UmgrStG sind im gegenständlichen Fall dem Grunde nach erfüllt. Die Zurechnung zum "übertragenen Vermögen" iSd § 21 Z 1 UmgrStG ergibt sich - entgegen dem Beschwerdevorbringen - daraus, dass die Beteiligung bis zu ihrer Veräußerung Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes gewesen ist.

Da sich der Übergang der (aus der am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung resultierenden) Siebentel iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 auf die übernehmende Gesellschaft somit erst aus der entsprechenden Anwendung der Anordnung der §§ 35 und 21 UmgrStG ergibt, ist im gegenständlichen Fall von Bedeutung, dass § 21 Z 1 UmgrStG die Geltendmachung der Abzugspost (hier: Siebentel) erstmals in dem Einbringungsstichtag (Spaltungsstichtag) "folgenden Veranlagungszeitraum" der übernehmenden Körperschaft zulässt. (...)."

c.)

Im zweiten Fall – VwGH vom 31.05.2017, Ro 2015/13/0024 – verneinte der VwGH die Frage, ob vor der Einbeziehung in die Gruppe entstandene und noch nicht abgereifte Teilwertsiebentel bei der Ermittlung des Gruppenergebnisses als Vorgruppenverluste zu behandeln sind.

In diesem Erkenntnis war eine GmbH seit 2007 Mitglied einer Unternehmensgruppe. Zum Zeitpunkt der Einbeziehung in die Gruppe verfügte sie über kein Vermögen, jedoch über beträchtliche Verlustvorträge und offene Siebentel-Abschreibungen gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 aus einer Teilwertabschreibung im Jahr 2004. Streitpunkt des Verfahrens war die steuerliche Behandlung der in den Jahren 2007 bis 2009 „abgereiften“ Siebentel-Abschreibungen aus dieser Beteiligungsabschreibung.

In den Entscheidungsgründen führte der VwGH aus:

„9 Das Bundesfinanzgericht geht - insoweit in Übereinstimmung mit dem revisionswerbenden Finanzamt - davon aus, der Gesetzgeber wolle einem "Einkauf von Verlusten" entgegenwirken, wofür sich die Revision im Zusammenhang mit § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 auch auf Äußerungen

im Schrifttum stützt (Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 2010, 243; Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG, 2011, § 9 Tz 290). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes steht dem in Bezug auf die steueroptimierende Aufnahme von Gruppenmitgliedern mit offenen Siebentel-Abschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 aber der Gesetzeswortlaut entgegen, weil solche Abschreibungen keine "vortragsfähigen Verluste" sind.

10 Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens sind dabei Jahressiebentel aus einer Teilwertabschreibung jeweils im Jahr ihrer in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vorgesehenen Berücksichtigung, also zu dem Zeitpunkt, zu dem sie auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zur Entstehung eines vortragsfähigen Verlustes im Sinn des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 beitragen könnten. Sie sind auch in diesem Jahr aber keine "Verluste", "die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind" (§ 18 Abs. 6 EStG 1988, auf den § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verweist) und nur nach den Regeln über den Verlustabzug mit den dafür geltenden Beschränkungen zu berücksichtigen wären. Das "abreifende" Siebentel ist unter Vorgruppenverluste nach § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 daher nicht subsumierbar (vgl. in diesem Sinn etwa auch Blasina in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, 25. Lfg, November 2014, § 12 Tz 190/1; anders ohne Auseinandersetzung mit dem Wortlaut Hügel/Konezny, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht, 2009, 168). Der Umstand, dass das Siebentel seine Wurzel in einer vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe erfolgten Teilwertabschreibung hat, sodass sich seine Herkunft "aus Zeiträumen" vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe bejahen ließe, ändert daran nichts. Dem unstrittig verfolgten Ziel, einem Einkauf von Verlusten entgegenzuwirken, dient § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 nur im Rahmen der in § 18 Abs. 6 EStG 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 besonders geregelten Berücksichtigung von Verlusten früherer Jahre, zu denen das im jeweiligen Veranlagungsjahr "abreifende" (und erst hier einkünftermindernd wirkende) Siebentel nicht gehört.

11 Auch das vom Finanzamt ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 2010, 2008/15/0212, VwSlg 8590/F, führt zu keinem anderen Ergebnis. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis nicht den Standpunkt vertreten, offene oder "abreifende" Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 seien "vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2)". Er hat in einem spezifischen Zusammenhang (partielle Gesamtrechtsnachfolge bei Spaltung) aus einer den Übergang von Jahresverlusten betreffenden Wertungsentscheidung des Gesetzgebers abgeleitet, auch offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung betreffend eine am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandene Beteiligung gingen "ebenfalls" auf die übernehmende Gesellschaft über. Auf den vorliegenden Fall ist diese Argumentation, wie das Bundesfinanzgericht richtig erkannt hat, nicht übertragbar. Auch mit der Sachlage beim Eintritt eines ausländischen Gruppenmitgliedes, worauf sich einige der vom Finanzamt zitierten Äußerungen im Schrifttum beziehen, ist die hier zu beurteilende nicht vergleichbar.“

3.1.3. Kontroverse Meinungen zur Auslegung dieser beiden VwGH-Erkenntnisse

Besonders seit dem Erkenntnis des VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0024, wird kontrovers diskutiert, welche Schlussfolgerungen aus dem Erkenntnis des VwGH 14. 10. 2010, 2008/15/0212, für die Behandlung nicht abgereifter Siebentelbeträge bei Umgründungen zu ziehen sind (Vgl. zur Bandbreite der Meinungen Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG 13. Auflage, § 4 Rz 6ff.; Hirschler/Zwick-Pevny in Umgründungen: Handbuch, Wiesner/Hirschler/Mayr, § 4 UmgrStG, 21. Lfg., Februar 2021, Rz 29a, 126ff.).

Die Verwaltungspraxis leitet aus dem ersten Erkenntnis des VwGH (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212) ab, dass auf noch offene Siebentelabschreibungen § 4 UmgrStG anzuwenden ist und hielt an ihrer Rechtsansicht auch nach Veröffentlichung des zweiten Erkenntnisses (VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0024) fest (Schlager/Titz, Highlights aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2018, RWZ 2018, 143ff.): *„Die Judikatur des VwGH zur Anwendung von § 4 UmgrStG auf offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung wurde bereits im Wartungserlass 2014 in den Rz 211 und 254 verarbeitet: Auf Grundlage des Erk vom 14. 10. 2010, 2008/15/0212, wurde in Rz 211 vertreten, dass auch offene Siebentel aus der Teilwertabschreibung von Beteiligungen unter die Regelung des § 4 UmgrStG fallen, weil § 4 an den Verlustentstehungszeitpunkt anknüpfe. Auf Basis dieses Gedankens wurde in den KStR bislang auch vertreten, dass offene Siebentel aus der Teilwertabschreibung von Beteiligungen Vorgruppenverluste iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG darstellen und unter die Mantelkaufregelung des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG fielen. Ersteres wurde jedoch unlängst vom VwGH unmissverständlich abgelehnt, sodass sich die Frage einer allfälligen Rückwirkung auf die Aussagen in den UmgrStR zu § 4 UmgrStG stellt. Aus dem Umstand, dass offene Siebentel keine vortragsfähigen Verluste darstellen und auch nicht unter die Verrechnungsbeschränkung für Vorgruppenverluste fallen, ergeben sich uE aber keine materiellen Auswirkungen für § 4 UmgrStG, dh, für die Prüfung von Objektbezug und Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens gelten unverändert dieselben Grundsätze sowohl für bereits abgereifte als auch für noch offene Siebentel wie bisher. Dies dürfte auch im Sinne des VwGH sein, der keinen Widerspruch in den beiden Erkenntnissen sieht, weil die Argumentation zu § 4 UmgrStG nicht auf den Fall der Vorgruppenverluste übertragbar sei. Vor diesem Hintergrund soll im Wartungserlass lediglich die Formulierung der Rz 211 angepasst, aber keine inhaltliche Änderung vorgenommen werden.“*

Hohenwarter-Mayr, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht, Wien 2019, Lexis Nexis, 887ff., kommt zum selben Ergebnis, begründet die Anwendung des § 4 UmgrStG auf offene Siebentel dogmatisch mit dem Vorliegen einer planwidrigen Lücke, die für offene Siebentelabschreibungen im Wege der Analogie zu § 4 UmgrStG zu schließen sei. Hinsichtlich der Frage, ob offene Siebentel auch dann unter analoger Anwendung des Verlustregimes zu beurteilen sind, wenn – bei Ausblendung der Siebenjahresverteilung – vor dem Umgründungstichtag eine Verrechnung mit Gewinn möglich gewesen wäre, vertritt sie die Auffassung, dass bei Vergleich zwischen dem Einkommensminderungspotenzial der

Rechtsposition „Verlustabzug“ und jenem der „offenen Teilwertsiebel“ keine Differenzierung angezeigt sei (Hohenwarter-Mayr, aaO, Seite 905).

Hirschler in Hirschler/Fuhrmann/Bernwieser (Hrsg.), Umgründungen und Immobilien (2022), 1. Auflage, Seiten 188ff., analysiert in seinem Aufsatz den Übergang von Verlustvorträgen bzw. offener Siebel-Verteilung von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten bei Umgründung von Kapitalanteilen anhand der im Vorpunkt zitierten VwGH-Rechtsprechung. Er hält als Schlussfolgerung zum VwGH-Erkenntnis aus dem Jahr 2010 unter anderem im Fall der Verschmelzung in aaO, Seite 197f. fest, dass nicht als Sonderausgabe verwertete Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft untergehen, soweit sie nicht objektverknüpft auf den Rechtsnachfolger übergehen. Daraus einen unmittelbaren Analogieschluss für die nicht verrechneten offenen Siebel und deren finalen Untergang zu ziehen, hält er allerdings für verfrüht. Vielmehr sei dem Tatbestand der bisherigen Nichtverwertbarkeit der offenen Siebel angemessene Rechnung zu tragen. Im Gegensatz zum Verlustvortrag habe nämlich für die offenen Siebel noch gar keine Möglichkeit zur Geltendmachung bestanden, sodass es sachlich jedenfalls nicht gerechtfertigt sei, die offenen Siebel so ohne weiteres untergehen zu lassen. Die stärkere Nähe zum Verlustvortrag als zum Schwebeverlust lasse in diesem Fall aber auch keinen vorbehaltlosen Übergang offener Siebel zu. Es komme vielmehr darauf an, ob bei Wegdenken der Streckung tatsächlich ein (höherer) Verlustvortrag entstanden wäre, der noch nicht verrechnet wurde. Denkbar wäre nach ihm aber auch, zum Umgründungsstichtag offene Siebel als Betriebsausgabe zur Gänze zuzulassen, wie dies auch bei einer nicht unter das UmgrStG fallenden Beendigung einer Körperschaft der Fall sei und nur die danach verbleibende nicht mit steuerpflichtigen Einkünften verrechnete Siebel-Verteilung verfallen zu lassen (Vgl. auch Hirschler, aaO, Seite 200).

Plott/Vaishör, Nicht abgereifte Siebelabschreibungen sind nicht auf Gruppenmitgliedsebene „eingesperrt“. taxlex 2017, 234, argumentieren auf der Grundlage der VwGH Entscheidung zur Behandlung der offenen Verlustsiebel im Gruppenkontext (VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0024), dass infolge dieser Rechtsprechung § 4 UmgrStG und § 8 Abs. 4 Z 2 KStG auf nicht abgereifte Siebelabschreibungen nicht anwendbar sei. Die Kernaussage im VwGH Erkenntnis führe aufgrund der Gesetzessystematik und der unterschiedlichen Verweise logisch zu der getroffenen Schlussfolgerung. § 18 Abs. 6 EStG sei der Ausgangspunkt, in dem der Begriff der Verlustvorträge gesetzlich definiert werde, worauf die unterschiedlichen Bestimmungen zum Verlustabzug im KStG und UmgrStG aufbauen. Der VwGH komme in seinem Erkenntnis aus dem Jahr 2017 zur Auffassung, nicht abgereifte Siebelbeträge seien nicht darunter zu subsumieren, da ein Verlust erst im Jahr einer verlusterzeugenden Verrechnung des Jahressiebels vorliege. In weiterer Folge verweise § 8 Abs. 4 Z 2 KStG auf den Verlustabzug iSd § 18 Abs. 6 EStG und schließlich § 9 Abs. 6 Z 4 KStG sowie § 4 UmgrStG auf § 8 Abs. 4 Z 2 KStG. Fundament dieser Verweiskette sei eindeutig § 18 Abs. 6 EStG. Wenn jedoch nicht abgereifte Siebelbeträge schon keinen Verlustabzug iSd § 18 Abs. 6 EStG

darstellen, müsse dies folgerichtig nicht nur für § 9 Abs. 6 Z 2 KStG, sondern auch für den Anwendungsbereich § 8 Abs. 4 Z 2 KStG und § 4 UmgrStG gelten.

3.1.4. Würdigung im konkreten Beschwerdefall

3.1.4.1.

Im Beschwerdefall bestand das einzige wesentliche Vermögen der ***4*** GmbH im Halten der Beteiligung an der ***5*** Gesellschaft mbH. Diese Beteiligung wurde vor dem Verschmelzungstichtag zum 30.11.2016 im April 2016 verkauft. Die übertragende Gesellschaft war daher eine nicht betriebsführende vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft.

Zum Stichtag 30.11.2016 fand eine up-stream Verschmelzung nach Artikel I des UmgrStG mit Buchwertfortführung statt. Die Verschmelzung bewirkte eine zivil- und gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge. Der übertragende Rechtsträger, die ***4*** GmbH, existierte nach der Verschmelzung nicht mehr. Die übernehmende Körperschaft, die Beschwerdeführerin, übernahm eine nahezu leere Hülle, wie die Verschmelzungsbilanz zeigt.

3.1.4.2.

Der Verlustabzug gilt grundsätzlich als höchstpersönliches Recht, das nicht übertragbar ist. Nach wohl herrschender Meinung geht der Verlustabzug aufgrund der Höchstpersönlichkeit nicht einmal bei zivil- und gesellschaftsrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge sowie auf Basis der Nachfolgeregelung des § 19 Abs. 1 BAO auf den Erwerber über (Vgl. zum Meinungsstand Kofler/Six in Kofler (Hrsg), aaO, § 4 UmgrStG Rz 1ff.; Hirschler/Wick-Pevny in Wiesner/Hirschler(Mayr, aaO, § 4 UmgrStG, Rz ff.). § 4 UmgrStG stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Höchstpersönlichkeit des Verlustabzuges dar. Ein Verlustübergang ist daher bei einer Verschmelzung nur unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 4 UmgrStG möglich.

3.1.4.3.

§ 4 UmgrStG, der den Verlustabzug regelt, modifiziert die Anwendung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988. § 8 Abs. 4 Z 2 KStG regelt den Verlustabzug, der wiederum im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG 1988 auszulegen ist. Diesbezüglich hat der VwGH (VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0024) klargestellt, dass offene Siebentelabschreibungen keine "Verluste", "die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind" (§ 18 Abs. 6 EStG 1988, auf den § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verweist), darstellen und daher nicht nach den Regeln über den Verlustabzug mit den dafür geltenden Beschränkungen zu berücksichtigen sind. § 4 UmgrStG ist damit nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und aufgrund der Verweiskette auf offene Siebentelabschreibungen nicht direkt anwendbar.

3.1.4.4.

Offene Siebentelabschreibungen sind nicht als Schwebeverluste zu qualifizieren, die schon aufgrund der Buchwertfortführungsverpflichtung nach § 3 UmgrStG (allenfalls iVm der Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 BAO) ohne die materiellen Beschränkungen des § 4 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft übergehen (Vgl. Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG 13. Auflage, § 4 Rz 12ff). Daher ist auch der von der Bf. herangezogene Vergleich der offenen Siebentel-Abschreibungen mit offenen Fünftel aufgrund der Verteilung von „Altbeständen“ betreffend pauschale Rückstellungen – die Bf. spricht von Fünftelung bei der Geltendmachung von Abfertigungszahlungen – (§ 124b Z 372 lit b EStG) nicht zielführend.

3.1.4.5.

Nach VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212, führen eine Teilwertabschreibung und ein Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung, insbesondere bei Ausblendung der Streckung auf sieben Jahre (nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988), vielfach zu einem Jahresverlust, der – bei einer Spaltung zur Aufnahme – dann auf Grund der Anordnung des § 35 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft übergehen würde. Der VwGH hält daher nach Auffassung des BFG die Teilwertabschreibung und den Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung mit einem Verlust iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 für vergleichbar. Daher wendet der VwGH die für den Verlustabzug in § 35 UmgrStG getroffene Wertungsentscheidung des Gesetzgebers im Analogieschluss auch auf offene Siebentelabschreibungen an. Das bewirkt, dass Siebentelabschreibungen unter den gleichen Voraussetzungen auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, wie Verlustvorträge nach § 35 UmgrStG auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen.

§ 35 UmgrStG verweist auf § 21 UmgrStG ; § 21 Z 1 Satz 1 und Satz 2 UmgrStG ist nahezu wortgleich mit § 4 Z 1 lit. a UmgrStG. Die vom VwGH gezogenen Schlussfolgerungen sind daher nach Ansicht des BFG auch für die im Beschwerdefall vorliegende Verschmelzung gültig. Es gelten somit auch für die Siebentelabschreibungen die inhaltlichen wie zeitlichen Vorgaben des § 4 UmgrStG. Daher gehen offene Siebentel-Abschreibungen gem. § 4 Z 1 lit. a UmgrStG unter anderem nur dann auf den Rechtsnachfolger über, wenn sie einem übertragenen Betrieb, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zuzurechnen sind (§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG).

Im VwGH-Fall aus dem Jahr 2010 war die vor der Abspaltung veräußerte Beteiligung dem durch die Abspaltung übergegangenen Betrieb zuzurechnen. Beurteilungseinheit war im VwGH-Fall aus dem Jahr 2010 daher der Betrieb und dieser ist auf die übernehmende Gesellschaft im Zuge der Abspaltung übergegangen.

Im Beschwerdefall gehen die offenen Siebentelabschreibungen auf die Teilwertabschreibung an der ***5*** Gesellschaft mbH zurück. Diese Beteiligung war bei der übertragenden GmbH das einzige Vermögen von Bedeutung. Die Beteiligung wurde im April 2016 verkauft und war daher im Zeitpunkt des Verschmelzungstichtages zum 30.11.2016 nicht mehr vorhanden. Zum

Verschmelzungstichtag konnte daher kein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein nicht einem Betrieb zurechenbarer Vermögensteil von nicht untergeordneter Bedeutung auf die Bf. als übernehmende Gesellschaft übergehen, der die Siebentelabschreibungen als Verlustquelle zugerechnet hätten werden können. Eine Übertragung auf die übernehmende Gesellschaft im Sinne einer Objektverknüpfung war daher nicht möglich. Das ist, wie bereits das Finanzamt ausgeführt hat, auch nach Ansicht des BFG der entscheidende Unterschied zum VwGH Fall aus dem Jahr 2010.

Die offenen Siebentelabschreibungen können daher mangels Objektverknüpfung nicht auf die Bf. übergegangen sein.

An diesem Ergebnis ändert nach Ansicht des BFG auch nichts, dass im Jahr 2016 vor der Verschmelzung über die gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zulässige Absetzung eines Siebentels als Betriebsausgabe weitere offene Siebentelabschreibungen bei Ausblendung der Streckung mit einem Gewinn der übertragenden GmbH verrechnet hätten werden können. Denn die verrechenbaren Siebentelabschreibungen gehen mangels Objektverknüpfung aus den zuvor dargestellten Gründen nicht auf die übernehmende GmbH über. Eine Verrechenbarkeit stellt sich daher auf Ebene der übernehmenden Bf. nicht.

Eine Verrechenbarkeit wäre nach Ansicht des BFG nur auf Ebene der übertragenden GmbH vor der Verschmelzung denkbar. Dann liegt aber nach Ansicht des BFG nicht so sehr eine Frage des Verlustabzugs iW.S., sondern eine Frage der Gegenverrechnung iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vor. Im derzeitigen Wortlaut dieser Vorschrift findet diese Art der Gegenverrechnung keine Deckung. Ob eine solche fiktiv bzw. analog zuzulassen ist, wie unter anderem Hirschler in Hirschler/Fuhrmann/Bernwieser (Hrsg.), Umgründungen und Immobilien (2022), Seite 200, anschnidet, kann im Beschwerdefall dahin gestellt bleiben, weil die Lösung dieser Frage nicht auf Ebene der Beschwerdeführerin zu erfolgen hat.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Es gibt noch keine Rechtsprechung des VwGH zur Frage, ob § 4 UmgrStG auf noch nicht abgereifte Siebentel aus Teilwertabschreibungen an einer Beteiligung iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 bei der Verschmelzung einer vermögensverwaltenden Holding anwendbar ist, wenn diese

Beteiligung das einzige wesentliche Vermögen der übertragenden Holding darstellte und die Beteiligung zum Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden war. In der Literatur werden die Auswirkungen der beiden im Begründungsteil genannten Erkenntnisse - VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212 und VwGH vom 31.05.2017, Ro 2015/13/0024 – auch im Hinblick auf die vorliegende Sachverhaltskonstellation kontrovers ausgelegt. Es wird daher eine ordentliche Revision zugelassen.

Linz, am 18. März 2026



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des R in W, vertreten durch die Zacherl Schallaböck Proksch Manak Kraft Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Teinfaltstraße 8/5.01, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2022, Zl. RV/7103133/2013, betreffend Einkommensteuer 2007, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Mit Bescheid vom 29. März 2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2007 fest. Berücksichtigt wurden dabei insbesondere auch Einkünfte aus Spekulationsgeschäften.
- 2 Der Revisionswerber erhob gegen diesen Bescheid Berufung.
- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 4 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Revisionswerber habe im September 2007 mit der zu diesem Zweck im Februar 2007 gegründeten R GmbH einen als Einbringungsvertrag intendierten Vertrag geschlossen, mit dem das im Dezember 2006 protokollierte Einzelunternehmen des Revisionswerbers an diese übertragen worden sei. Mit dem Einbringungsvertrag seien sieben Liegenschaften des Revisionswerbers an die R GmbH übertragen worden. Eine dieser Liegenschaften (H13) sei mit Kaufvertrag vom 12. August 1999 erworben worden, nachdem bereits im August 1996 darüber ein Vorvertrag errichtet worden sei. Der Revisionswerber sei von der Eintragung im Februar 2007 bis zum 31. Dezember 2015 Gesellschafter-Geschäftsführer der R GmbH gewesen. Neben Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit habe der Revisionswerber Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie geringe



Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärt. Für die S GmbH, an der er zu 50 % beteiligt gewesen sei, habe der Revisionswerber Vermittlungsgeschäfte von Immobilien vorgenommen; er selbst habe im Streitzeitraum über keine Gewerbeberechtigung verfügt. Eine gewerbliche Tätigkeit des Revisionswerbers als Einzelunternehmer könne nicht erkannt werden.

- 5 Bis einschließlich November 2006 habe der Revisionswerber Erträge mehrerer Liegenschaften (darunter H13) unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst. Gemäß dem vorgelegten Jahresabschluss für den Zeitraum 1. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2006 seien die Mieterlöse im Dezember 2006 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst worden.
- 6 Das Liegenschaftsvermögen des Revisionswerbers habe zum Einbringungsstichtag 31. Dezember 2006 insgesamt 162 vermietete Einheiten in sechs Liegenschaften umfasst. Weitere zehn Einheiten seien auf einer Liegenschaft in den Jahren 2006 bis 2008 errichtet worden. Von den neu errichteten Einheiten habe die R GmbH vier verkauft (eine im Jahr 2008, weitere drei im Jahr 2012).
- 7 Vereinzelt seien Einrichtungsgegenstände gegen Entgelt mitvermietet worden.
- 8 Im Jahr 2006 seien sechs Lohnzettel erstellt worden; diese Anzahl der Lohnzettel sei auch in den Vorjahren (2004 und 2005) vorgelegen.
- 9 Die Liegenschaft H13 habe der Revisionswerber mit Kaufvertrag vom 12. August 1999 gekauft. Die Veräußerung an die Gesellschaft sei durch den „Einbringungsvertrag“ vom 19. September 2007 erfolgt. Bereits am 7. August 1996 sei ein Vorvertrag mit der L KG abgeschlossen worden, in welchem diese sich verpflichtet habe, bis zum 31. Dezember 1999 einen Kaufvertrag zu jenem Preis zu errichten, den ein bestimmter im Vertrag namentlich genannter Gutachter als tatsächlichen Wert der Liegenschaft angebe.
- 10 Eine Einbringung nach § 12 UmgrStG setze u.a. voraus, dass Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden. Ein Betrieb liege wiederum nur dann vor,



wenn er der Erzielung von betrieblichen Einkünften diene. Die Veräußerung von Grundstücken werde dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Die Gebäudevermietung sei grundsätzlich Vermögensverwaltung. Eine gewerbliche Tätigkeit liege nur vor, wenn die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgehe. Es müssten Nebenleistungen, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgingen, erbracht werden. Die Grenze der Vermögensverwaltung werde überschritten, wenn Maßnahmen gesetzt würden, um mehr Einkünfte zu erzielen, als sich alleine aufgrund des bloßen Kapitaleinsatzes erzielen ließen.

- 11 Der Verkauf von Wohnungen durch die R GmbH in den Jahren 2008 und 2012 könne keinen Beweis für das Vorliegen eines Betriebes des Revisionswerbers zum 31. Dezember 2006 darstellen. Beim Abstellen auf einen mehrjährigen Betrachtungszeitraum könne aufgrund des Verkaufs von vier Einheiten bei 168 vermieteten Einheiten nicht auf eine planmäßige Art und Weise der Veräußerungen geschlossen werden.
- 12 Auch Vermittlungsleistungen von Immobilien durch den Revisionswerber könnten nicht als Gewerbebetrieb des protokollierten Einzelunternehmens angesehen werden, da diese nicht in eigenem Namen, sondern im Namen der S GmbH durchgeführt worden seien.
- 13 Es lägen zwar Lohnzettel vor. Zu den Arbeitsverhältnissen und der Art der Tätigkeit seien aber keine Nachweise vorgelegt worden. Von einem Hausbesorger üblicherweise zu verrichtende Tätigkeiten seien für sich alleine auch nicht geeignet, Gewerblichkeit zu begründen.
- 14 Es sei daher „in Summe“ weder von einer gewerblichen Vermietung noch von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen; es liege kein Gewerbebetrieb vor. Die Übertragung von nicht betrieblichen Tätigkeiten oder Einzelwirtschaftsgütern unterliege nicht den Bestimmungen des Art. III UmgrStG.
- 15 Es liege somit eine als Tausch zu behandelnde Einlage von Wirtschaftsgütern vor (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Der Tausch von Wirtschaftsgütern sei ein



entgeltliches Rechtsgeschäft, das einen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang auslöse und zur Gewinnrealisierung führe. Dieser trete analog zum Kauf mit der Übertragung der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut ein.

- 16 Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 (idF vor dem 1. StabG 2012) seien bei der privaten Grundstücksveräußerung die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen. Für die Berechnung der Spekulationsfrist sei der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte maßgeblich. Ausnahmsweise komme es nicht auf diesen Zeitpunkt an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen sei. Hiezu bedürfe es einer beide Vertragsparteien bindenden Vereinbarung.
- 17 Bei der als Vorvertrag bezeichneten Vereinbarung handle es sich nicht um eine Punktation. Es mangle an der Definition der Hauptpunkte des Vertrages, nämlich an der Festlegung des Kaufpreises.
- 18 Die Liegenschaft H13 sei am 12. August 1999 gekauft worden; die Veräußerung an die Gesellschaft sei durch den Einbringungsvertrag vom 19. September 2007 erfolgt. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich kein Beweis dafür, dass der Revisionswerber bereits mit dem Zeitpunkt der Unterschrift des Vorvertrages wie ein wirtschaftlicher Eigentümer über die Liegenschaft habe verfügen können, insbesondere das Risiko der Wertminderungen oder die Chance von Wertsteigerungen getragen habe. Zum Zeitpunkt der „Einlage“ der Liegenschaft in die Gesellschaft sei sohin die Frist von zehn Jahren noch nicht abgelaufen gewesen.
- 19 Gegen dieses Erkenntnis erhob der Revisionswerber zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 27. Februar 2023, E 255/2023-16, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. In der Begründung führte der Verfassungsgerichtshof insbesondere aus, spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen seien zur Beurteilung der



aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob das Bundesfinanzgericht das Vorliegen eines Betriebes im Sinne des UmgrStG zu Recht verneint habe, insoweit nicht anzustellen. Soweit die Beschwerde die Rechtswidrigkeit der angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften behauptete, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Steuerrecht die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe. Ob für die einkommensteuerrechtliche Bewertung der Anschaffungskosten bei einem Tausch der Wert des hereingenommenen oder des abgegebenen Wirtschaftsgutes maßgeblich sei, liege im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

- 20 Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts richtet sich auch die vorliegende Revision.
- 21 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.
- 22 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.
- 23 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.

- 24 Zur Zulässigkeit der Revision wird zunächst geltend gemacht, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit der Beurteilung des Vorliegens eines Gewerbebetriebes ab. Das Bundesfinanzgericht picke sich einzelne Nebenleistungen heraus und verneine das Vorliegen bzw. das erforderliche Ausmaß. Das Bundesfinanzgericht erwecke den Anschein, sich auf eine Unzahl von Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes zu stützen. Es übersehe dabei aber, dass eine „punktuelle Abarbeitung“ von Einzelkomponenten keine rechtsrichtige Beurteilung eines Sachverhalts darstelle. Die vielfältigen Nebenleistungen des Revisionswerbers und sein planmäßiges Vorgehen führten in der geforderten Gesamtschau zum Vorliegen eines Gewerbebetriebes.
- 25 Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich ist, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht. Ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl. VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015, mwN).



- 26 Die Gebäudevermietung ist grundsätzlich als Vermögensverwaltung anzusehen und wird zur gewerblichen Tätigkeit erst dann, wenn die laufende Verwaltungsarbeit (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist (vgl. z.B. VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127, mwN). Maßgebliches Unterscheidungskriterium ist dabei die Frage, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht. Die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein macht die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird (vgl. VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060, mwN).
- 27 Abzustellen ist jeweils auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118; 28.5.2008, 2008/15/0025, je mwN). Sprechen einzelne Sachverhaltselemente für eine gewerbliche Tätigkeit, andere für eine bloße Vermögensverwaltung, so sind die Merkmale gegeneinander abzuwägen (vgl. VwGH 14.1.1986, 85/14/0092, VwSlg. 6065/F; vgl. auch VwGH 20.11.1989, 88/14/0230; 10.12.1997, 95/13/0115).
- 28 Eine derartige Gesamtabwägung hängt entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab und ist damit im Allgemeinen - wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde - nicht revisibel (vgl. z.B. VwGH 21.4.2020, Ro 2017/13/0014; 19.3.2021, Ra 2021/08/0031; 15.3.2023, Ra 2022/15/0067).
- 29 Dass dem Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall eine derartige, die Zulässigkeit der Revision begründende grobe Fehlbeurteilung unterlaufen wäre, zeigt die Revision nicht auf. Das Bundesfinanzgericht traf zunächst Feststellungen dazu, welche Kriterien tatsächlich vorgelegen seien, die für eine gewerbliche Tätigkeit oder für eine bloße Vermögensverwaltung sprächen. Das



Bundesfinanzgericht setzte sich in der Folge im Einzelnen mit diesen Kriterien auseinander und kam sodann zum Ergebnis, das Gesamtbild der Tätigkeit („in Summe“) entspreche weder einer gewerblichen Vermietung noch einem gewerblichen Grundstückshandel. Welche Kriterien das Bundesfinanzgericht bei der Gesamtabwägung zu Unrecht nicht oder unzutreffend berücksichtigt hätte, wird im Rahmen des Zulässigkeitsvorbringens nicht dargelegt. Die Gesamtbeurteilung des Bundesfinanzgerichts erweist sich jedenfalls als vertretbar.

- 30 Der Revisionswerber macht weiters geltend, zum Zeitpunkt des Zuflusses bei „Tauschvorgängen von Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft ohne Kapitalerhöhung“ liege keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Vom Zeitpunkt des Zuflusses hänge der Zeitpunkt der Besteuerung ab. Im außerbetrieblichen Bereich sei nicht auf die Gewinnrealisierung, sondern auf den Zufluss des Geldes abzustellen. Dies müsse auch für den Tausch gelten. Mangels Kapitalerhöhung komme es nicht zu einer klassischen Gegenleistung, diese bestehe nur in der Wertsteigerung der Anteile, wenn die Gesellschaft die Liegenschaft erhalte. Erfolge bei beweglichen Sachen der Zufluss mit Übergabe, ersetze dies bei Grundstücken die Eintragung im Grundbuch. Da die Eintragung im Grundbuch erst im Jahr 2008 erfolgt sei, könne die Wertsteigerung dem Einleger (dem Revisionswerber) aber nicht vorher zugeflossen sein.
- 31 Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern (und sonstigem Vermögen) in eine Körperschaft einkommensteuerlich als Tauschvorgang zu behandeln ist, wenn sich nicht anderes aus dem UmgrStG ergibt (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Im Fall der Einlage ohne Kapitalerhöhung liegt eine Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile (und Erhöhung ihrer Anschaffungskosten) vor. Die durch die Sacheinlage eintretende Wertsteigerung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft ist dann aus einkommensteuerlicher Sicht die Gegenleistung für die Einbringung. Als Veräußerungspreis ist dabei der



gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts anzusetzen
(vgl. VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0106, mwN).

- 32 Durch § 30 Abs. 4 EStG 1988 (idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22) wurde vom Gesetzgeber eine gewisse Angleichung der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften an die Regelung im betrieblichen Bereich herbeigeführt. Damit wird das Zu- und Abflussprinzip ausgabenseitig modifiziert. Das Erzielen des Veräußerungserlöses orientiert sich hingegen nach Zuflusskriterien (vgl. VwGH 25.4.2018, Ra 2016/13/0012, mwN).
- 33 Vor diesem Hintergrund ist daher entscheidend, wann der Vorteil aus der Wertsteigerung der Beteiligung an der R GmbH dem Revisionswerber zugeflossen ist. Diese Wertsteigerung ist im vorliegenden Fall in dem Zeitpunkt eingetreten, in dem das wirtschaftliche Eigentum an den Liegenschaften an die R GmbH übergegangen ist. Wirtschaftliches Eigentum an einer Liegenschaft wird aber im Allgemeinen vor Einverleibung des Eigentumsrechts des Erwerbers im Grundbuch bereits dann übertragen, wenn - wie vorliegend - die Liegenschaft an den Erwerber aufgrund eines die Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums begründenden Rechtsgeschäfts übergeben wurde (vgl. VwGH 17.2.1992, 90/15/0117). Mit diesem Zeitpunkt war die Liegenschaft bei der R GmbH angeschafft (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0218) und damit auch die Wertsteigerung der Beteiligung eingetreten. Dass die Liegenschaft nicht bereits im Jahr 2007 tatsächlich an die R GmbH übergeben worden wäre, behauptet der Revisionswerber nicht.
- 34 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 ohne weiteres Verfahren zurückzuweisen.

W i e n , am 24. August 2023





IM NAMEN DER REPUBLIK!

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

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

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



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





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



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

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



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

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

18 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

19 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

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





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

„Bemessungsgrundlage der Abgabe

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

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

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

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

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

[...]“



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

„Stabilitätsabgabe für Derivate

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

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

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

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

[...]“

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

„Wesentliche Änderung der Verhältnisse

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





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

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

„Sonderzahlung

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

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

2. [...]

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

[...]“

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

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



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

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



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

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



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

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



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

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

W i e n , am 22. November 2023

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *Ri* in der Beschwerdesache *Bf1*, *Bf1-Adr* Steuernummer *BF1StNr1*, vertreten durch die RTG Dr. Rümmele Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & CoKG, über die Beschwerden vom 31. Oktober 2019 und vom 15. November 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 27. Juni 2019, vom 9. September 2019 und vom 12. November 2019 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2014 bis 2018 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde vorentscheidung vom 1. April 2022 betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

II. Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Beschwerde vorentscheidung vom 1. April 2022 betreffend die Umsatzsteuer 2017 und 2018 abgeändert.

Für die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben wird auf die Beschwerde vorentscheidung vom 1. April 2022 betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 verwiesen.

III. a. Gegen das Erkenntnis betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

III. b. Gegen das Erkenntnis betreffend die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Bericht vom 24.6.2019 über das Ergebnis einer abgabenrechtlichen Prüfung bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.), die u.a. die Umsatzsteuer der Jahre 2014 bis 2018 zum Gegenstand hatte, traf das Finanzamt für Großbetriebe unter Tz. 4 „*KPZ* *X*“ zusammengefasst folgende Feststellung:
2. Die Bf. habe 2012 mit umliegenden Gemeinden Kooperationsvereinbarungen abgeschlossen, mit denen die Gemeinden bestimmte, in den Vereinbarungen näher bezeichnete, Aufgaben aus dem Bereich der Personalverwaltung wie v.a. die Personalverrechnung, auf die Bf. übertragen hätten. Dienstrechtliche Angelegenheiten und Stellenausschreibungen seien nicht Teil der Vereinbarungen gewesen und bei den Gemeinden verblieben. Die übertragenen und nunmehr von der Bf. wahrgenommenen Aufgaben seien unter dem Namen „*KPZ* *X*“ zusammengefasst und von der Personalabteilung der Bf. durchgeführt worden. Derzeit gebe es Kooperationen mit 20 Gemeinden, die in Zukunft auf mehr als 50 Gemeinden ausgedehnt werden sollen.
3. Mit den Kooperationspartnern werde keine Verwaltungsgemeinschaft gegründet, vielmehr werde mit jeder Gemeinde eine eigene Kooperationsvereinbarung abgeschlossen. Diese beinhalte eine Leistungsbeschreibung, den Ausschluss von Haftungen und die Festsetzung einer pauschalen Aufwandsentschädigung für den der Bf. entstehenden Mehraufwand. Die Aufwandsentschädigungen würden in einem eigenen Verrechnungskreis erfasst, die darüber ausgestellten Rechnungen ergingen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung der Bf. Eine Umsatzsteuer werde nicht verrechnet.
4. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich beim „*KPZ* *X*“ um einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 UStG 1994 und damit um eine unternehmerische Tätigkeit, die der Umsatzsteuerpflicht unterliege. Die von der Bf. im Rahmen dieses Betriebes erbrachten Leistungen ragten aus der übrigen Stadtverwaltung heraus, seien von wirtschaftlichem Gewicht, der Personalabteilung zugeordnet und wertmäßig bestimmbar. Die Verrechnung erfolge einheitlich und kontinuierlich in einem eigenen Verrechnungskreis der Haushaltsgebarung. Die Leistungen würden auf einem bestehenden Konkurrenzmarkt aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen erbracht. Die Umsatzbesteuerung vermeide damit Wettbewerbsverzerrungen, gleichartige Leistungen der Wirtschaftsteilnehmer würden gleich besteuert.
5. Die Entgelte für die im Rahmen des *KPZ* erbrachten Leistungen, das seien 30.842,64 Euro im Jahr 2014, 32.695,50 Euro im Jahr 2015, 48.285,58 Euro im Jahr 2016, 51.130,54 Euro im Jahr 2017 und 57.822,40 Euro im Jahr 2018 gewesen, unterlägen daher der

Umsatzsteuerpflicht zum Normalsteuersatz. Die Umsatzsteuer werde aus den in Rechnung gestellten Entgelten herausgerechnet, was zu folgenden Umsatzsteuern führe:

2014: 5.140,44 Euro, 2015: 5.449,25 Euro, 2016: 8.047,60 Euro, 2017: 8.521,76 Euro und 2018: 9.637,06 Euro.

6. Ein weiterer Prüfungspunkt betraf die Verabreichung von Getränken an Bedienstete des von der Bf. betriebenen Krankenhauses und der beiden Pflegeheime (Tz. 12 des Prüfberichts). Mit den Pflegeheimen habe die Bf. zur Umsatzsteuer optiert. Im zweiten Stock des Krankenhauses befinde sich eine räumlich abgetrennte Kantine, die von Mitarbeitern, städtischen Bediensteten, Rot-Kreuz-Sanitätern und anderen externen Personen benützt werden könne. Die Erlöse aus der Verabreichung von Verpflegung und Getränken in der Kantine seien von wirtschaftlichem Gewicht, nachhaltig und würden in einem eigenen Rechnungskreis („Verpflegung 10%“, „Getränke 10%“) der Buchhaltung des Krankenhauses erfasst. Die Getränkeumsätze beliefen sich in den Jahren 2014 bis 2018 auf 26.139,73 Euro im Jahr 2014, 26.210,11 im Jahr 2015, 24.321,65 Euro im Jahr 2016, 25.315,40 Euro im Jahr 2017 und 23.936,02 Euro im Jahr 2018. Eine eigene Satzung zur Gemeinnützigkeit der Mitarbeiterkantine gebe es nicht. Nach den Bestimmungen des § 5 Spitalsgesetz gelte ein Krankenhaus als gemeinnützig, wenn eine ärztliche Behandlung und Pflege erfolge. Die Getränkeabgabe an das Personal sei im Spitalsgesetz nicht geregelt. Die Benützung der Kantine erfolge hauptsächlich durch städtische Bedienstete des Krankenhauses. Externe Personen könnten die Kantine nur dann benützen, wenn sie grundsätzlich Arbeiten im Krankenhaus erbrächten. Die Bezahlung erfolge durch aufladbare Chipkarten, die zuvor an einem gesonderten Automaten mit Geld aufgeladen würden. Die Entgelte für Getränke würden bei Abholung an der Registrierkasse von der Chipkarte abgebucht. Es gebe keine Verpflichtung und Regelung zur Benützung der Kantine. Rund um das Krankenhaus seien unzählige gastronomische Betriebe angesiedelt, die im Wettbewerb mit der Mitarbeiterkantine stünden. Die Bf. habe für die Umsätze aus der Getränkeverabreichung den begünstigten Steuersatz von 10% in Anspruch genommen. Die Anwendung des begünstigten Steuersatzes für Getränke an Mitarbeiter würde aber zu einem ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil führen. Nach aktueller Rechtsprechung zählten zu den unter § 6 Abs. 1 Z 18 und Z 25 UStG 1994 fallenden Umsätze der Krankenanstalten nur solche Leistungen, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung zusammenhängen. Die Umsätze dürften im Wesentlichen nicht dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stünden. Einnahmenerzielung genüge, auch Verluste könnten damit erwirtschaftet werden. Die Mitarbeiterkantine sei ein Betrieb gewerblicher Art, die Getränkeumsätze seien daher dem Normalsteuersatz von 20% zu unterziehen.

7. Das Finanzamt für Großbetriebe setzte diese Feststellungen in den in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen und nunmehr **angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden** vom 27.6.2019 betreffend die Jahre 2014 bis 2016 sowie in Umsatzsteuerbescheiden 2017 und 2018 vom 9.9.2024 und vom 12.11.2024 um.

8. Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2014 bis 2016 sowie Umsatzsteuer 2014 bis 2018 erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung **Beschwerden.**

9. Gegen die Feststellungen betreffend den anzuwendenden Umsatzsteuersatz aus der Verpflegung von Mitarbeitern des Krankenhauses *X* brachte sie vor, im zweiten Stock des Krankenhauses der Stadt *X* befände sich eine hausintern als „Speisesaal“ bezeichnete Einrichtung, in der sich das medizinische Krankenhauspersonal untertags verpflegen könne, ohne die verpachtete Gastronomie im Erdgeschoss aufsuchen oder das Haus verlassen zu müssen. Die dort angebotenen Speisen stammten aus der Krankenhausküche, weshalb der Speisesaal über kein davon abweichendes oder darüber hinaus gehendes Angebot verfüge. Eine Kücheninfrastruktur existiere nicht, lediglich Vorrichtungen zum Warmhalten der fertig zubereitet angelieferten Speisen seien vorhanden. In den Speisesaal integriert sei ein Sitzungs- und Besprechungszimmer, das für Mitarbeiterbesprechungen verwendet werde. Die Nutzung des Speisesaals, für die man eine Berechtigungskarte benötige, sei neben Krankenhausmitarbeitern nur jenen im Rathaus tätigen städtischen Bediensteten gestattet, die außerhalb *X* wohnten. Da hiervon nur geringfügigster Gebrauch gemacht werde, werde die Einrichtung realiter fast ausschließlich von den Krankenhausmitarbeitern genutzt. Für eine alternative Verpflegung außer Haus müsste sich das Krankenhauspersonal zum größten Teil umziehen, weil das Krankenhaus aufgrund von Hygienevorschriften in Dienstkleidung nicht verlassen werden dürfe. Zu Patientenbesuchen in das Krankenhaus kommende Personen hätten ebenso wenig Zutritt wie eine gänzlich fremde Laufkundschaft. Darüber hinaus würden im Speisesaal nur noch Rot-Kreuz-Sanitäter (Fahrer und Mitfahrer) verpflegt, wofür gegenüber dem Roten Kreuz monatlich abgerechnet werde. Der hierauf entfallende Anteil liege im Durchschnitt bei unter 2 % der gesamten Speisesaaleinnahmen. Die von den Speisesaalbesuchern zu leistenden Entgelte lägen auf dem Niveau der - mittels Verordnung der Landesregierung vorgegebenen - Preise, welche die Begleitpersonen von Patienten zu leisten hätten.

10. Der Speisesaal könne nicht als abgrenzbarer Betrieb aus dem Krankenanstaltsbetrieb der Stadt *X* herausgelöst und als eigenständiges Steuersubjekt beurteilt werden. Dazu sei insbesondere auf die Verwaltungsmeinung in Rz 928 UStR zu verweisen. Diese zähle die Mitarbeiterverpflegung durch Krankenanstalten zu jenen Leistungen, die unmittelbar mit der begünstigten Tätigkeit der nach § 46 BAO als unentbehrlicher Hilfsbetrieb zu behandelnden Krankenanstalt zusammenhängen. Infolge der Zugehörigkeit zu diesem unentbehrlichen Hilfsbetrieb umfasse die Steuersatzermäßigung des § 10 Abs. 2 Z 4 UStG sohin auch die gesamte Mitarbeiterverpflegung im Speisesaal.

11. Gegen die Feststellungen betreffend das *KPZ* *X* brachte sie zusammengefasst vor: Wie in anderen österreichischen Bundesländern sei auch in Vorarlberg eine landesgesetzliche Grundlage geschaffen worden, um interkommunale Kooperationen zu erleichtern und damit

Verwaltungsvereinfachungen mit entsprechenden Kostenreduktionen in den öffentlichen Haushalten zu bewirken. Mit Beginn des Jahres 2012 sei das *KPZ* *X* als Zusammenschluss der Bf. u.a. mit 13 Gemeinden begründet worden. Der Kooperation hätten sich in der Folge weitere Gemeinden sowie einige wenige sonstige Rechtsträger, zumeist ausgelagerte Einrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts, angeschlossen.

12. Die von der Betriebsprüfung vertretene Auffassung, die vom *KPZ* für diese Kooperationspartner erbrachte Übernahme von Verwaltungsaufgaben im Bereich der Personalverwaltung und Gehaltsverrechnung stelle einen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 1 KStG dar und unterliege daher gem. § 2 Abs. 3 UStG der Umsatzsteuer, sei schon deshalb verfehlt, weil ein Zusammenschluss von Gemeinden zur gemeinsamen Abwicklung von Verwaltungsgeschäften nach verbreiteter Rechtsmeinung (mit Hinweis auf Rz 43 KStR sowie auf *Achatz/Mang/Lindinger*, aaO, Rz 871) kein Betrieb gewerblicher Art sei. Auch im Falle der Zahlung eines, im gegenständlichen Fall pauschaliert festgesetzten, Kostenersatzes komme es daher nicht zu einem Leistungsaustausch. Der Einsatz der für die Aufgabenübernahme tätigen Dienstnehmer sei nicht der Bf. zuzurechnen. Zwar seien die Dienstnehmer formal bei der Bf. angestellt, die von diesen erbrachten Dienstleistungen würden aber im Ausmaß ihrer tatsächlichen Verwendung anteilig von den beteiligten Gemeinden bezogen, weshalb für die Begründung eines Leistungsaustausches kein Raum bleibe (Hinweis auf *Achatz/Mang/Lindinger*, aaO). Es liege somit eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung und kein Leistungsaustausch vor.

13. Die interpretative Reduzierung des für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art zwingenden Erfordernisses einer selbständigen Einrichtung iSd § 2 Abs. 1 KStG auf eine bloße Leistungserbringung sei dem Körperschaftsteuerrecht nicht zu entnehmen. Das von der Großbetriebsprüfung zitierte Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2010, 2007/15/0101, sei zum Fall einer Ausgliederung mit äußerst umfassender, langfristiger Personalgestellung von fast 100 Dienstnehmern ergangen und keinesfalls mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar. Dieses Erkenntnis lasse vielmehr erkennen, dass zur reinen Leistungserbringung weitere qualifizierte Kriterien wie ein entsprechend großer Umfang, eine haushaltsmäßig klare Abgrenzbarkeit, ein funktionaler Geschäftskreis im Hinblick auf ein Ausbildungserfordernis, das von jenem in der hoheitlichen Leistungserbringung differiere bzw. darüber hinausgehe, eine besondere Leitung und eine organisatorische Eigenständigkeit hinzutreten müssten, um von einer abgrenzbaren Einrichtung nach Art eines Betriebes ausgehen zu können (mit Hinweis auf *Achatz*, Gemeindegemeinschaften aus umsatzsteuerlicher Sicht, RFG 2014, 25 ff [27]). Diese Kriterien seien im vorliegenden Fall keinesfalls erfüllt. Die Aufgabenerfüllung im Rahmen des *KPZ* sei weder der Art nach noch in zeitlicher Hinsicht von den übrigen Aufgaben, die die städtischen Bediensteten im Bereich der Personalarbeit leisteten, zu trennen, sodass in personeller Hinsicht eine Abgrenzung nicht möglich sei. Ebenso erfordere die interkommunal vorgenommene Aufgabenübernahme keine divergierenden Ausbildungsanforderungen oder gesonderten sachlich-infrastrukturellen Einrichtungen. Auch eine eigene organisatorische

Einheit oder Leitung sei nicht gegeben. Der im Prüfbericht behauptete eigene Rechnungskreis erschöpfe sich in der Verbuchung der Einnahmen aus den Kostenersätzen auf einem eigenen Konto, eine für einen geschlossenen Abrechnungskreis schon definitorisch erforderliche Miterfassung der korrespondierenden anteiligen Personalaufwendungen im selben Abschnitt des Rechnungsabschlusses finde nicht statt.

14. Auch das Unionsrecht, insbesondere Art 13 iVm Art 9 der MwSt-RL, führe zu keinem anderen Ergebnis. Da § 2 Abs. 3 UStG nach seinem klaren Wortlaut den nationalen umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff iZm Körperschaften öffentlichen Rechts zwingend auf ertragsteuerliche Betriebe gewerblicher Art einschränke, bestehe für eine unionsrechtskonforme Auslegung der Kriterien für einen Betrieb gewerblicher Art kein Raum (mit Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189 ff [190 f]). Betätigungen von Körperschaften öffentlichen Rechts, die die umsatzsteuerrechtlichen Anforderungen der unternehmerischen Tätigkeit gem. § 2 Abs. 1 UStG erfüllen mögen, schieden sohin aus der Unternehmersphäre aus, wenn sie nicht zugleich ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG seien. Einer nach Wortlaut und Sinn eindeutigen nationalen Regelung könne nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (Hinweis auf VwGH 23.10.1995, 95/10/0108; 27.06.2002, 99/10/0159), der sich diesbezüglich auf den EuGH stütze (Hinweis vor allem auf EuGH 10.04.1984, 14/83, von Colson und Kamann), nicht im Wege der richtlinienkonformen Interpretation ein entgegengesetzter Sinn verliehen werden. Eine Verdrängung des nationalen Rechts sei diesfalls nur bei ausdrücklicher direkter Berufung des Steuerpflichtigen auf das Richtlinienrecht der EU möglich.

15. Ihrer Art nach handle es sich bei der vom *KPZ* für andere Körperschaften öffentlichen Rechts übernommenen Verwaltung auch dann nicht um eine Tätigkeit mit wirtschaftlichem Charakter iSd Art 9 MwSt-RL, wenn hierfür Kostenersätze geleistet würden. Da die Leistungen eng mit den hoheitlichen Agenden der Gemeinden verbunden seien, sei der Unternehmerbegriff iSd von der MwSt-RL intendierten Typusbegriffs nicht erfüllt. Das *KPZ* entwickle infolge des Tätigwerdens ausschließlich im Rahmen der Kooperation mit Kommunen und ihnen nahestehenden (ausgegliederten) Rechtsträgern sowie der auf die Assistenz im Hoheitsbereich eingeschränkten Aufgaben keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Motiv und wirtschaftlicher Gehalt der Aktivität des *KPZ* sei einzig die Leistung eines Beitrags zur gesetzlich gebotenen effizienten Erfüllung des verfassungsrechtlich vorgegebenen öffentlichen Auftrags der Kommunen. Nicht zuletzt liege dieses Ziel auch den europarechtlichen Vorgaben, etwa der Verordnung (EG) Nr 1082/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 05.07.2006 über den Europäischen Verbund für territoriale Zusammenarbeit (EVTZ), zugrunde, welche im Hinblick auf den Europäischen Fiskalpakt (Vertrag von Maastricht) Einsparungspotenziale für die öffentliche Verwaltung zu realisieren trachten.

16. Zur angeblichen schädlichen Konkurrenzierung privater Wirtschaftseinheiten sei zu sagen, dass die im Prüfbericht angeführten Beispiele von für den öffentlichen Bereich tätigen Personalverrechnungsunternehmen allesamt im Osten Österreichs aktiv seien und für den lokalen Einzugsbereich des *KPZ* keinerlei Rolle spielten. Weiters handle es sich bei solchen Einrichtungen idR um Unternehmen, die unter Beteiligung und Mitwirkung der dortigen Gebietskörperschaften (Bundesländer, Gemeinden, Gemeindeverbände) gegründet und tätig geworden seien. Faktisch seien die genannten Gesellschaften daher ausgegliederten Rechtsträgern der beteiligten Körperschaften öffentlichen Rechts gleichzuhalten, die einen über ihren regionalen Wirkungskreis hinausgehenden Markteinfluss weder suchten noch zu erreichen im Stande seien. Für die Situation in Vorarlberg könne nach Auskunft des Präsidenten der Landesstelle der Kammer für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer festgehalten werden, dass ein Markt für Leistungen der Personalverrechnung von Gebietskörperschaften aus Sicht der steuerberatenden Berufe de facto weder existiere noch als potenzieller Markt realistisch oder attraktiv sei. Eine effiziente Bearbeitung derartiger Aufträge wäre infolge der vom Normaltypus der Personalverrechnung kommerzieller Betriebe stark abweichenden wirtschaftlichen, organisatorischen und rechtlichen Gegebenheiten bei der öffentlichen Hand nur ausnahmsweise als rentables Geschäftsfeld der Steuerberater vorstellbar, etwa wenn es einer Steuerberaterkanzlei gelänge, einen ehemals bei einer Gemeinde in der Personalverwaltung tätigen Mitarbeiter in ihre Belegschaft zu übernehmen. Auch in diesem unwahrscheinlichen Fall könnte die betreffende Kanzlei aber wohl nur Teile der derzeit vom *KPZ* übernommenen Aufgaben abdecken. Die über die reine Personalabrechnung hinausgehende Tätigkeiten des *KPZ* wie etwa die Beratung der Kommunen in Sachen des Gemeindedienstrechts oder die Abfassung von Dienstverträgen erforderten Kenntnisse z.B. des Arbeits- und Verwaltungsrechts, die in die Ausbildungs- und Prüfungsverfahren für Wirtschaftstreuhänder keinen Eingang gefunden hätten. Auch sei fraglich, ob Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Erbringung derartiger Leistungen berufsrechtlich überhaupt befugt wären. Selbst die bloße Abrechnung der Löhne und Gehälter öffentlich Bediensteter stelle Wirtschaftstreuhänder wegen der gebotenen dienstrechtskonformen Abwicklung vor Anforderungen, die einen Markteintritt erschweren und damit dessen Attraktivität erheblich schmälern würden. Es bestehe deshalb weder ein Markt noch werde ein solcher überhaupt als potenziell interessant wahrgenommen.

17. Dass im Beschwerdefall die Steuerfreiheit auch aus unionsrechtlicher Sicht geboten sei, ergebe sich auch aus der Regelung in Art 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL 2006. Diese Richtlinienbestimmung befreie Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, welche eine Tätigkeit ausübten, die von der Steuer befreit sei oder für die sie nicht Steuerpflichtige seien, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbrächten, soweit als Entgelt lediglich Kostenersatz gefordert werde. Die Richtlinienbestimmung sei durch § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 innerstaatlich umgesetzt worden und erweitere einerseits die Befreiung auf sonstige Leistungen, die zwischen den

Unternehmern in diesem Zusammenschluss erbracht würden und nenne weiters explizit die Personalgestellung dieser Unternehmer für die Ausführung der vom Zusammenschluss erbrachten Leistungen. Die andererseits in der nationalen Bestimmung ausdrücklich vorgenommene Einschränkung der Befreiung auf Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze widerspreche nach neuerer EuGH-Rechtsprechung dem Unionsrecht und verliere daher durch direkte Berufung des Steuerpflichtigen auf die Richtlinienregelung ihre Geltung. Der EuGH habe nämlich festgestellt, dass die Steuerbefreiung gerade nicht auf die genannten kommerziellen Tätigkeiten des Bank- oder Versicherungswesens anzuwenden sei, sondern ausschließlich auf Kooperationen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausübten (Hinweis auf EuGH 21.09.2017, C-326/15, DNB Banka, und 21.09.2017, C-605/15, Aviva). Der Normzweck bestehe laut EuGH darin zu vermeiden, dass jemand, der bestimmte steuerfreie Dienstleistungen anbiete, Mehrwertsteuer entrichten müsse, wenn er mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenarbeite, welche Tätigkeiten übernehme, die zur Erbringung der steuerfreien Leistungen erforderlich seien (Hinweis EuGH 11.12.2008, C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan). Sinngemäß wolle der VwGH die steuerliche Gleichbehandlung der Leistungen zwischen Kooperationspartnern mit jenen Leistungen erreichen, die die einzelnen Mitglieder jeweils hausintern (und damit zu von der Umsatzsteuer unbelasteten Personalkosten) erbrächten (Hinweis auf VwGH 28.03.2012, 2008/13/0172). Derselbe Normzweck liege laut Ausführungen in den erläuternden Bemerkungen des Gesetzgebers bereits einer vergleichbaren Regelung im UStG 1972 zugrunde. Zu den begünstigten Leistungen zählten insbesondere auch solche der Verwaltung, Lohnverrechnung, Bilanzierung oder Kostenrechnung. Die in Art 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL 2006 vorgesehene Voraussetzung, dass die Befreiung zu keiner Wettbewerbsverzerrung führen dürfe, sei nach der EuGH-Judikatur so zu verstehen, dass nicht ausschließlich die Steuerbefreiung dafür ausschlaggebend sein dürfe, ob ein Zusammenschluss seine Mitglieder behalten könne oder nicht (Hinweis auf EuGH 20.11.2003, C-8/01, Taksatorringen). In Anbetracht der im gegenständlichen Fall aktiv von den Zusammenschlussgemeinden aus dem Motiv der Partizipation an der Kompetenz größerer Städte im Bereich der Personalverwaltung und -verrechnung gesuchten Mitgliedschaft in der Kooperation könne ein bloß steuerlich bedingtes Handeln ausgeschlossen werden. Im Ergebnis sei die Tätigkeit eines Zusammenschlusses wie des *KPZ* bzw. zwischen Mitgliedern eines solchen Zusammenschlusses daher zwingend gem. § 6 Abs. 1 Z 28 UStG zu befreien.

18. Das Finanzamt für Großbetriebe gab der Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2018 teilweise statt. Im Beschwerdepunkt der Anwendung des Steuersatzes auf die Verabreichung von Getränken an Mitarbeiter des Krankenhauses *X* leistete es dem Beschwerdebegehren Folge, im Beschwerdepunkt *KPZ* *X* hingegen wies es die Beschwerde im Wesentlichen aus den Gründen, die bereits im Prüfbericht für das Bestehen einer Steuerpflicht ins Treffen geführt worden waren, ab.

19. Zur in der Beschwerde beantragten Steuerfreiheit des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 iZm Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL führte es aus, es läge kein Zusammenschluss im Sinne dieser Bestimmungen vor, weil es sich bei der Bf. als *KPZ* und den teilnehmenden Gemeinden um unterschiedliche Rechtssubjekte handle. Die Zusammenarbeit erfolge auf privatrechtlichen Vereinbarungen und die Mitgliedsgemeinden erbrächte hoheitliche und unternehmerische Tätigkeiten. Die Einnahmen von Gemeinden aus deren Tätigkeiten seien zum Teil steuerfrei und zum Teil steuerpflichtig. Zudem würden die Leistungen der Bf. nicht nur an die Mitgliedsgemeinden, sondern auch an die den Gemeinden nahestehenden umsatzsteuerpflichtigen Betriebe erbracht, die im Wettbewerb zu anderen abgabepflichtigen Betrieben stünden. So würden von den Gemeinden etwa Vermietungen und Senioren- und Kinderbetreuungen durchgeführt, ferner würden Gasthäuser verpachtet, Elektrizitätswerke betrieben, Zeitschriften herausgegeben, Gartengestaltungen erbracht, Heizkraftwerke betrieben, unternehmerische Beteiligungen eingegangen, etc. Für die unternehmerischen Tätigkeiten würden von den Gemeinden anhand eines Aufteilungsschlüssel anteilige Vorsteuern aus allgemeinen Vorleistungen geltend gemacht. Zudem sei die Zusammenschlussregelung gemäß Art. 132 MwSt-RL sei als Ausnahmebestimmung zur Steuerpflicht eng auszulegen. Die Bf. als Leistungserbringerin für die Mitgliedsgemeinden erfülle daher nicht die Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL.

20. Über die Beschwerde gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2014 bis 2016 wurde in der Beschwerdevorentscheidung nicht abgesprochen.

21. Mit Schriftsatz vom 13.5.2022 stellte die Bf. den **Antrag auf Vorlage der Beschwerden** gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2018 sowie gegen die „Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der ao Umsatzsteuerverfahren“ zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

22. Am 20.7.2022 legte das Finanzamt für Großbetriebe die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2018 samt den bezug habenden Akten dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte im Vorlagebericht, die Beschwerden im Beschwerdepunkt *KPZ* *X* abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

KPZ *X*

1. Seit 1.1.2012 übernimmt die Bf. im Rahmen eines sog. *KPZ* für verschiedene Gemeinden – im Zeitpunkt der Abfassung des Prüfberichts waren es zwanzig - sowie einige weitere, vornehmlich in Körperschaften des privaten Rechts ausgelagerte Betriebe der Bf. wie z.B. die *Y* GmbH (nunmehr *Y* AG) oder die *Z* GmbH (in der Folge ist in diesem Zusammenhang nur mehr von „Gemeinden“ die Rede, die anderen Kooperationspartner sind mitgemeint), Aufgaben der Personalverwaltung und -verrechnung. Die Übertragung dieser Aufgaben auf die Bf. erfolgt mittels mit den jeweiligen Gemeinden und anderen Organisationen getroffenen Kooperationsvereinbarungen, die eine genaue Leistungsbeschreibung, den Ausschluss der Haftung und die Festsetzung einer Aufwandsentschädigung beinhalten.

2. Die übernommenen Aufgaben reichen von der Einstellung des Personals bis zu dessen Ausscheiden aus dem Gemeindedienst. Im Wesentlichen umfasst sie folgende Tätigkeiten:

- Beratung bei der Stellenausschreibung
- Erstellung des Dienstvertrages
- Juristische und fachliche Unterstützung in besonderen personalrechtlichen Fragen wie Mutterschaft, Teilkarenz, Pflegeurlaub, Dienstfreistellung, Kündigungen und Entlassungen etc.
- Beratungen in Fragen der Leitung des Gemeindeamtes
- Zurverfügungstellung von Mustervorlagen für Dienstverträge

3. Ein besonders wichtiger Teil der Kompetenzübernahme besteht in der Gehaltsverrechnung. Diese umfasst insbesondere folgende Tätigkeiten:

- Anlagen der Bediensteten in Lohnprogrammen
- An- und Abmeldungen bei der Sozialversicherung
- Abrechnungen der laufenden Bezüge und der Sonderzahlungen
- Auswertungen der Sozialversicherungsabgaben samt Übersendung der Beitragsnachweise
- Auswertungen der Lohnabgaben und der Kommunalsteuer
- Quartalsabrechnungen der Personalkostenbeiträge
- Krankenentgelts- und Wochengeldbestätigungen
- Erstellung der Lohnzettel bei Beendigung von Dienstverhältnissen
- Führung der Krankenstandsdatei

4. Nicht übernommen werden die Personalentscheidungen, die dienstrechtlichen Verfügungen und das gesamte Personalmanagement. Diese Angelegenheiten verbleiben bei den Gemeinden.

5. Die vom *KPZ* *X* an die Gemeinden erbrachten Leistungen werden tatsächlich von Bediensteten der Personalabteilung der Bf. erbracht, die daneben Arbeiten für die Bf. erbracht.

Aufgrund des zeitlichen Ineinanderfließens dieser Tätigkeiten werden keine gesonderten Aufzeichnungen über die für andere Gemeinden erbrachten Dienstleistungen geführt.

6. Den für die Kooperationsleistungen entstehenden Personalwand kalkulierte die Bf. für das Jahr 2014 mit 102% eines Vollarbeitszeitäquivalents, wovon ca. 10% auf einen Bediensteten mit Expertenfunktion (Jurist), 30% auf die Personalverwaltung und 60% auf die Gehaltsverrechnung entfielen. Zusammen mit einem pauschal kalkulierten Sachaufwand (Telefon- und Bürokosten) belief sich der Personal- und Sachaufwand auf ca. 87.000 Euro im Jahr.

7. Die Deckung dieser Aufwendungen erfolgte zum Teil durch Förderungen des Landes Vorarlberg und zum Teil durch die den Gemeinden und anderen Einrichtungen pauschal verrechneten Kostenbeiträgen je abgerechneter Dienstnehmerin und Dienstnehmer und Monat. Im Jahr 2014 betrug das Pauschale 10,48 Euro, von 2015 bis 2018 13 Euro und 2019 15 Euro je Abrechnung und Monat. 2020 wurde dieser Satz auf 17 Euro erhöht und mit der Teuerungsabgeltung für Gemeindebedienstete abgegolten.

8. Über diese weiterverrechneten Kosten stellt die Bf. am Ende eines Jahres Rechnungen über die „Kostenrefundierung – Personalverwaltung und Gehaltsverrechnung“ aus, mit denen die Bf. die Kostenbeiträge für ihre erbrachten Leistungen „im Rahmen des *KPZ* für Personalverwaltung und Gehaltsverrechnung“ nach der Anzahl der Abrechnungen und dem anzuwendenden Pauschalsatz auf einen Jahresbeitrag aufsummiert. Die in Rechnung gestellten Beträge werden auf ein Konto der Bf. zu überwiesen. Die gesamten Kostenersätze durch die Gemeinden betrugen im Jahr 2014 30.842,64 Euro, im Jahr 2015 32.695,50 Euro, im Jahr 2016 48.285,58 Euro, im Jahr 2017 51.130,54 Euro und im Jahr 2018 57.822,40 Euro.

9. In der stadtinternen Buchhaltung werden die Kostenbeiträge auf dem Konto 2/2010+8270 „Gemeindeamt Personalkostenersätze“ in der Textzeile „Kostenrefundierung“ erfasst.

Getränke Mitarbeiter

10. Die Bf. betreibt ein öffentliches Krankenhaus und zwei Pflegeheime. Im zweiten Stock des Krankenhauses befindet sich ein Speiseaal, der in erster Linie von den Krankenhausmitarbeitern, in untergeordnetem Ausmaße auch von den im städtischen Rathaus tätigen Beschäftigten der Bf. genutzt wird. In den Speisesaal integriert ist ein Sitzungs- und Besprechungszimmer. Eine Kücheninfrastruktur gibt es nicht.

11. Im Speisesaal werden Speisen und Getränke verabreicht. Die Speisen stammen sämtlich aus der Krankenhausküche und entsprechen dem Speiseangebot für die Patienten und deren Begleitpersonal. Die Bezahlung erfolgt durch eine Chipkarte.

2. Beweiswürdigung

1. Für die Feststellungen unter 1.- 8. folgt das Bundesfinanzgericht den Feststellungen des Prüfers im Prüfbericht und der Anfragebeantwortung der Bf. vom 7.1.2019, der mit Schreiben vom 1.10.2018 von der Bf. einer Gemeinde angebotenen Vereinbarung als Muster einer Kooperationsvereinbarung, dem Schreiben der Bf. vom 19.1.2015 an das Amt der Vorarlberger Landesregierung, den Kontenblättern zum Konto 2/0100+8270 sowie den Rechnungen an einzelne Gemeinden über die Kostenrefundierung 2014.
2. Für die Feststellungen unter 9. und 10. folgt es den Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers im Prüfbericht und der steuerlichen Vertretung der Bf. in der Beschwerde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

1. Das Finanzamt hat aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 27.6.2022 die Umsatzsteuerverfahren 2014 bis 2016 wieder aufgenommen und gleichzeitig neue Sachbescheide (Umsatzsteuerbescheide) für die Jahre 2014 bis 2016 erlassen.
2. Die am 30.10.2019 erhobene Beschwerde richtete sich ausdrücklich auch gegen die „Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Umsatzsteuerverfahren 2014 bis 2016.“
3. Die Beschwerdevorentscheidung vom 1.4.2022 sprach aber nur über die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2018 ab, die Beschwerde gegen die Verfügung der Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2014 bis 2016 indes blieb bis dato unerledigt.
4. Der Vorlageantrag vom 13.5.2022 richtete sich wiederum ausdrücklich auch gegen die Verfügung der Wiederaufnahme.
5. Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die je für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind. Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit (z.B. gemäß § 299) sind sie getrennt zu beurteilen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 307 BAO Tz 7 mit der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes).
6. Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden. Es widerspricht dem Gesetz, eine Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Eine derartige Vorgangsweise belastet die Entscheidung über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid mit inhaltlicher

Rechtswidrigkeit (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 307 BAO Tz 7; VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0120; BFG 1.8.2024, RV/5100008/2021).

7. In dem das Finanzamt mit der Beschwerdeverentscheidung vom 1.4.2022 nur über die Beschwerde gegen die neuen Sachbescheide entschieden, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme aber unerledigt gelassen hat, hat es die Beschwerdeverentscheidung betreffend die Umsatzsteuer 2014 bis 2016 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Die Beschwerdeverentscheidung war daher insoweit aufzuheben.

8. Mit der Aufhebung der Beschwerdeverentscheidung scheidet der Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 aus dem Rechtsbestand, sodass nicht eigens über diesen abgesprochen werden muss.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

a) *KPZ* *X*

1. Strittig ist, ob die pauschalen Kostenersätze der Bf. für die von ihr erbrachten Leistungen im Rahmen des *KPZ* der Umsatzsteuer unterlagen oder nicht. Die Antwort auf diese Frage ist wiederum davon abhängig, ob die Bf. mit dem *KPZ* unternehmerisch tätig war oder nicht.

Nationales Recht

2. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

3. Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994 gelten jedoch stets

- Wasserwerke
- Schlachthöfe
- Anstalten zur Müllbeseitigung und
- Zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie
- Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

4. Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und

- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) dient.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

5. Primäres Ziel der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art ist Gewährleistung von Wettbewerbsneutralität. Der Gedanke der Wettbewerbsneutralität ist daher in Zweifelsfragen teleologische Auslegungsrichtlinie für die in § 2 KStG 1988 verwendeten Begriffe (vgl. Sutter in WU-KStG³ (2022) § 2 Rz 8).

6. Der Begriff „Einrichtung“ ist weit auszulegen und als Organisationseinheit zu verstehen, die mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt. Ein Betrieb gewerblicher Art muss keine Betriebsstätte im Sinne einer festen örtlichen Anlage sein. Ebenso wenig ist erforderlich, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird; sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebes miterledigt werden. Aufgrund der oben erwähnten wettbewerbsschützenden Teleologie der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art werden in der Lehre heute überhaupt eigenständige organisatorische Anforderungen an den Begriff „Einrichtung“ abgelehnt. Jede wettbewerbsrelevante Tätigkeit soll bei Erfüllen der übrigen Kriterien als wirtschaftliche Einrichtung der Trägerkörperschaft verstanden werden (vgl. dazu Sutter in WU-KStG³ (2022) § 2 Rz 28).

7. Das Kriterium der wirtschaftlichen Selbständigkeit wird in § 2 KStG 1988 nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal Anhaltspunkte, von denen auf eine wirtschaftliche Selbständigkeit geschlossen werden kann. Völlige Selbständigkeit verlangt dieses Tatbestandsmerkmal aber nicht. Dabei ist auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts Bedacht zu nehmen. Dieser Gesetzeszweck besteht nach einhelliger Auffassung in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftseinheiten, in dem durch die Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts geführte Betriebe im Sinne einer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Gleichbehandlung solcher Betriebe mit privaten Unternehmen bewirkt werden soll (vgl. VwGH 17.10.2001, 99/13/0002; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0101).

8. Schon in dem zur Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 6 KStG 1934 ergangenen Erkenntnis vom 18.9.1956, Slg.N.F.Nr. 1481/F hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es im Falle einer Anforderung einer völligen Selbständigkeit des Betriebs so gut wie keinen Betrieb

gewerblicher Art geben würde, sodass es genügen müsse, wenn Merkmale vorlägen, die darauf hinwiesen, dass es sich bei der geschaffenen Einrichtung um eine wirtschaftliche Einheit von einer gewissen Selbständigkeit handle; auch eine besondere Leitung und eine in sich geschlossene Buchführung müsse es nicht zwingend geben (vgl. dazu VwGH 1.9.2015, 2012/15/0009).

9. Das Tatbestandsmerkmal der nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit ist vor allem als negative Abgrenzung zu einer Tätigkeit mit überwiegend öffentlicher Gewalt zu verstehen.

10. § 2 Abs. 2 2. Teilstrich KStG 1988 verlangt ferner, dass die von der Einrichtung ausgeübte privatwirtschaftliche Tätigkeit „von wirtschaftlichem Gewicht“ sein muss. Erklärtes Ziel der Festschreibung dieses Kriteriums im Gesetz war das Ausblenden von Bagatellfällen aus der persönlichen Steuerpflicht (so die ErläutRV 622 BlgNR 17. GP 14).

Unionsrechtlich ist dieses Merkmal nicht vorgesehen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht dennoch keine Veranlassung, von der noch aus dem UStG 1972 stammenden Bagatellgrenze in Höhe von 2.900 Euro abzugehen (vgl. VwGH 29.1.2014, 2020/13/0006).

11. Nach § 2 Abs. 1 3. Teilstrich muss eine Einrichtung „zur Einnahmenerzielung dienen“, um ein Betrieb gewerblicher Art zu sein. Die Einnahmenerzielung muss zwar nicht Hauptziel der Einrichtung sein, es muss aber eine „Einnahmenorientierung“ vorliegen (VfGH 15.6.1985, B 474/80, VfSlg 10.454). Fallen Einnahmen nur zufällig und außerplanmäßig an, liegt kein Betrieb gewerblicher Art vor (VwGH 28.11.1980, 1709/77, zu Mahngebühren einer an sich unentgeltlichen Stadtbücherei). Gewinnerzielungsabsicht ist für das Bestehen eines Betriebs gewerblicher Art nicht erforderlich (vgl. Sutter in WU-KStG³ (2022) § 2 Rz 67).

12. Gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetrieb gelten insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

13. Von einem Annahmezwang kann gesprochen werden, wenn ein bestimmter Personenkreis auf Grund gesetzlicher oder auf gesetzlicher Ermächtigung beruhender Anordnung gezwungen ist, eine Leistung von einer bestimmten Körperschaft öffentlichen Rechts in der gesetzlich vorgeschriebenen Form in Anspruch zu nehmen.

14. Der Annahmezwang ist zwar ein wichtiges Indiz, letztlich aber weder eine hinreichende noch eine notwendige Bedingung für das Vorliegen öffentlicher Gewalt, weil einerseits eine

wirtschaftliche Tätigkeit auch dann nicht zur Ausübung öffentlicher Gewalt wird, wenn sie auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung mit Monopolstellung verbunden ist, andererseits ein Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts auch dann überwiegend öffentlicher Gewalt dienen kann, wenn kein Annahmezwang gegeben ist (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, Rz 182).

15. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes versteht unter einer hoheitlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand eine, durch die die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind (vgl. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0009).

Unionsrecht

16. Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Körperschaften öffentlichen Rechts ist die Richtlinie 2006/112 EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-RL) als unionsrechtliche Grundlage zu beachten.

17. Die MwSt-RL kennt den Unternehmensbegriff nicht, sie verwendet stattdessen den Begriff des Steuerpflichtigen. Als Steuerpflichtiger gilt gemäß Art. 9 Abs. 1 MwSt-RL, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

18. Als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleisters 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 und nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

19. Gemäß Art 13 Abs. 1 MwSt-RL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze als Steuerpflichtige, sofern die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

20. Gemäß Art 13 Abs. 2 MwSt-RL können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136 und 371, den Artikeln 374 bis 377, dem Artikel 378 Abs. 2, dem Artikel 379 Abs. 2 oder den Artikeln 380 bis 390c von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

21. Die Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts richtet sich unionsrechtlich somit primär nach den allgemeinen Regeln des Art 9 MwSt-RL. Entscheidend ist dabei das Kriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit, für dessen Vorliegen nach der

Rechtsprechung des EuGH in erster Linie darauf abgestellt wird, ob die erzielten Einnahmen Entgelte für die erbrachten Leistungen sind (vgl. EuGH 2.6.2016, C-263/15 „Lajver“; EuGH 12.5.2016, C-520/14 „Borsele“). Nicht relevant ist hingegen, ob die Tätigkeit zu einem Preis unter oder über den Selbstkosten ausgeübt wird, wenn der Betrag im Voraus, zu festgelegten Kriterien, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Leistung stehen, bestimmt wird (vgl. EuGH C-612/21 „Gmina O.“).

22. Wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des Art 9 MwSt-RL begründen allerdings dann keine Unternehmereigenschaft, soweit Körperschaften öffentlichen Rechts eine Tätigkeit ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt. Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt sind solche, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen werden (EuGH 11.7.1985, C-107/84 „Kommission/Bundesrepublik Deutschland“) oder die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausüben. Zur öffentlichen Gewalt zählen somit Tätigkeiten, die durch das öffentliche Recht geregelt sind und die unter anderen rechtlichen Bedingungen ausgeübt werden als jene, die durch private Wirtschaftsteilnehmer bestehen. Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die öffentliche Einrichtungen unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer. Gegenstand oder Zweck der Tätigkeit sind insoweit unerheblich und die Tatsache, dass die Ausübung der in Rede stehenden Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst, erlaubt die Feststellung, dass diese Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Regelung unterliegt (EuGH 29.10.2015, C-174/14 „Saudacor“). Die Unterscheidung zwischen den beiden Arten von Tätigkeiten hat anhand des nationalen Rechts zu erfolgen, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die Regelung anhand dieser Vorgaben zu beurteilen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 2 Tz 9/2; EuGH C-231/87 „Commune di Campaneto“; VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203).

23. Erfolgt die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt, gelten die Körperschaften öffentlichen Rechts gemäß Art 13 Abs 1 Unterabs 2 MwSt-RL dennoch als Steuerpflichtige, wenn die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Zweck dieser Vorschrift ist die Vermeidung einer Ungleichbehandlung von Einrichtungen öffentlichen Rechts und privaten Unternehmern sowie von Einrichtungen öffentlichen Rechts untereinander. Die Vorschrift darf daher nicht eng ausgelegt werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Frage, ob die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, in Bezug auf die fragliche Tätigkeit zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen bereits dann vor, wenn die Wettbewerbsverzerrungen nicht nur unbedeutend sind, es werden keine außergewöhnlichen oder erheblichen Wettbewerbsverzerrungen vorausgesetzt. Relevant ist nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potentielle Wettbewerb, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wettbewerbsteilnehmer, in den Markt einzusteigen, real und nicht nur hypothetisch ist (EuGH 29.10.2015, C-174/14, „Saudacor“; *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 2 Tz 9/3).

Verhältnis nationales Recht zum Unionsrecht

24. Das österreichische Umsatzsteuergesetz verwendet bei Körperschaften öffentlichen Rechts eine grundsätzlich andere Rechtstechnik als die MwSt-RL, indem es nicht den nichtunternehmerischen, sondern den unternehmerischen Bereich genau umschreibt und dabei nicht an Tätigkeiten, sondern an den Begriff des Betriebs gewerblicher Art anknüpft und diesen modifiziert.

25. Dabei sind folgende, für das Verhältnis von nationalem Recht zum Unionsrecht allgemein geltende Grundsätze zu beachten:

26. Richtlinien können keine Verpflichtung für die einzelnen Bürger, sondern nur für die Mitgliedstaaten begründen. Der einzelne Bürger kann sich aber in allen Fällen, in denen Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen, wenn dieser die Bestimmungen nicht oder nur unzulänglich in innerstaatliches Recht umsetzt (Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien; z.B. EuGH 1.2.1977, C-51/76 „Nederlande Ondernemingen“; *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, Einf Tz 25).

27. Soweit Richtlinien eine unmittelbare Wirkung zukommt, sind die Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet, jenen Bestimmungen, die mit dem nationalen Recht nicht in Einklang stehen, unangewendet zu lassen (Anwendungsvorrang des Unionsrechts; z.B. EuGH 9.3.1978, C-106/78 „Simmenthal II“; *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, Einf Tz 26).

28. Ist im Einzelfall das nationale Recht für den Steuerpflichtigen günstiger als das Richtlinienrecht, ist das nationale Recht anzuwenden (Anwendungsvorrang des nationalen Rechts; *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, Einf Tz 26).

29. Die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden haben bei der Anwendung des nationalen Rechts die Auslegung im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung; z.B. EuGH 10.4.1984, C-14/83 „Sabine vs. Colse“; *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, Einf Tz 27).

Erwägungen

30. Die erste Tatbestandsvoraussetzung für einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988 ist das Vorliegen einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung.

31. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist das *KPZ* eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung. Dafür spricht zunächst schon die Tatsache, dass die Bf. mit diesen Leistungen als „*KPZ*“ auch nach außen auftritt. So beinhalten etwa die in Rede stehenden Vereinbarungen

mit den Gemeinden den Beitritt zum „*KPZ* für Personalverwaltung und –abrechnung“, werden die an die Gemeinden ausgestellten Kostenrefundierungen für Leistungen im Rahmen des „*KPZ* für Personalverwaltung –und Gehaltsverrechnung“ ausgestellt und ist die Personalabteilung der Bf. laut ihrer Website (*X*) „als *KPZ* in Personalverwaltung und -verrechnung“ auch Ansprechpartner für andere Gemeinden. Die Gemeinden werden dementsprechend auch von einem „Fachpersonal des *KPZ*“ betreut (vgl. Anfragebeantwortung vom 7.1.2019).

32. Ferner spricht für das Vorliegen einer Einrichtung mit wirtschaftlicher Selbständigkeit, dass die vom *KPZ* erbrachten Leistungen auf langfristig abgeschlossenen Verträgen beruhen, die regelmäßig ein bestimmtes Leistungsbündel zum Inhalt haben. Somit ist dieser Tätigkeit auch eine gewisse Beständigkeit eigen, die einen längerfristigen Einsatz von Personal- und Sachmittel für die Erbringung dieser Leistungen mit sich bringt.

33. Zudem wurden die Kostenersätze der Gemeinden über ein eigenes Haushaltskonto 2/0100+82790 in der Weise verbucht, dass eine genaue Nachverfolgung der Zusammensetzung dieser Ersätze möglich ist. Somit liegt auch ein eigener Verrechnungskreis vor, der die Leistungen des *KPZ* von den anderen Tätigkeiten der Bf. abhebt. In seinem Erkenntnis vom 25.11.2010, 2007/15/0101, hat der Verwaltungsgerichtshof im Fall einer Personalgestellung ausgesprochen, dass der Umstand, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts die Kosten für das überlassene Personal aus einem auf einen längeren Zeitraum hin angelegten Vertrag laufend exakt ermittelt und dem Vertragspartner diese Kosten eigens, in im Wesentlichen monatlichen Abrechnungen kontinuierlich in Rechnung gestellt hat und somit eigene Verrechnungskreise für die Abrechnung des Vertrages bestanden haben, für die Eigenständigkeit der Vertragserfüllung und Trennung von einer hoheitlichen Tätigkeit der Körperschaft spreche. Abgesehen von der Entgeltshöhe würden zudem auch die besonderen Aufgaben des ausgegliederten Rechtsträgers bzw. das solcherart gegebene spezifische Ausbildungserfordernis der überlassenen Dienstnehmer für die wirtschaftliche Selbständigkeit der Personalgestellung sprechen. Bereits mit diesen Umständen habe die Berufungsentscheidung das Vorliegen wirtschaftlicher Selbständigkeit der Personalgestellung aufgezeigt. Es ist nicht einzusehen, weshalb dieses Erkenntnis auf den Beschwerdefall nicht übertragbar sein sollte. Der Umstand, dass im Beschwerdefall lediglich pauschale Kostenersätze verrechnet wurden, spricht nicht gegen die wirtschaftliche Selbständigkeit des *KPZ*, weil die Bf. sich eben für pauschale Kostenersätze entschieden hat und es nicht von der Verrechnungsart einer Leistung abhängen kann, ob eine wirtschaftliche Selbständigkeit vorliegt oder nicht. Zudem wurde der Aufwand, der der Bf. durch die Erbringung der Leistungen an die Gemeinden entstanden ist, kalkulatorisch in die Festlegung der Höhe der pauschalen Kostenersätze einbezogen.

34. Der Umstand, dass das *KPZ* keine von der gesamten Personalabteilung abgegrenzte eigene Abteilung unter eigener Leitung bildet, dass also die für das *KPZ* tätigen

Stadtbediensteten u.U. auch noch andere Tätigkeiten im Rahmen der übrigen Personalverwaltung der Bf. ausüben, schadet der Annahme einer *Einrichtung* nach dem unter Punkt 3.2.6. Gesagten nicht.

35. Denn die in Rede stehende Tätigkeit des *KPZ* ist nach Ansicht des Bundesfinanzgericht sehr wohl von wettbewerbsrelevanter Bedeutung. Ohne Zweifel können Leistungen wie die in Rede stehende Personalverrechnung und -verwaltung auch von privaten Unternehmen erbracht werden. Tatsächlich gibt es in Österreich zahlreiche Unternehmen, die die Personalverrechnung und -verwaltung in ihrem Angebotsportfolio haben. So etwa die BDO Österreich, die u.a. die Lohnverrechnung für Gemeinden anbietet (<https://www.bdo.at/de-at/branchen/gemeinden-und-staedte>), die Gemdat Niederösterreich, die ihren Kund:innen die Personalverrechnung auch als Service anbietet und als „externer Lohnverrechner“ der Gemeinde fungiert (vgl. <https://www.gemdatnoe.at/Business/Personalverwaltung>), oder auch die SHV Verwaltungs- & Besitz GmbH, die laut ihrer Website (<https://www.vk-gv.at/services/serviceleistungen/personalverrechnung>) seit Jahren ein verantwortungsvoller und kompetenter Partner im Bereich der gewerblichen Personalverrechnung ist und deren Angebot sich an Gemeinden, kommunale Betriebe, Gemeindeverbände aber auch an regionale Klein- und Mittelbetriebe richtet.

36. Dass in Vorarlberg derzeit keine privaten Unternehmen derartige Leistungen anbieten, wie in der Beschwerde ausgeführt, ist für sich noch kein Grund, eine Wettbewerbsverzerrung zu verneinen, ist für eine solche Beurteilung doch auf die Tätigkeit als solche und nicht nur auf den lokalen Markt abzustellen. Zudem ist für die Beurteilung, ob die Steuerfreiheit einer Tätigkeit zu einer Wettbewerbsverzerrung führen würde oder nicht, nicht nur der aktuelle, sondern auch der potenzielle Wettbewerb relevant. Nur dann, wenn der Markteintritt eines Privaten völlig unwahrscheinlich und nur mehr hypothetisch wäre, läge keine relevante Wettbewerbsverzerrung vor. Dass die Übernahme von Aufgaben, wie sie im Beschwerdefall das *KPZ* der Bf. übernommen hat, nur hypothetisch sein soll, ist schon angesichts der Tatsache, dass Aufgaben in anderen Bundesländern von privaten Unternehmen angeboten und ausgeübt werden, von der Hand zu weisen. Auch wenn es sich bei diesen Unternehmen zum Teil um ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften öffentlichen Rechts handelt, ändert das nichts daran, dass diese ihre Leistungen als juristische Personen des Privatrechts anbieten. Andererseits gibt es mit der BDO auch ein „rein“ privates Unternehmen, das solche Leistungen anbietet. Abgesehen davon ist nicht zu erkennen, warum es angesichts der Tatsache, dass auch in Vorarlberg immer mehr Gemeinden sich zur Auslagerung von Agenden der Personalverwaltung entschließen, hier keinen Markt für solche Leistungen geben sollte, der in Zukunft auch für private Unternehmen von Interesse werden könnte.

37. § 2 KStG verlangt für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art zudem eine Einrichtung, die einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht zur Erzielung von Einnahmen dient.

38. Die Bf. hat die Personalverwaltungs- und Personalverrechnungsleistungen aufgrund von privatrechtlichen Vereinbarungen mit den einzelnen Gemeinden und sonstigen Organisationen und nicht mittels einer Verwaltungsgemeinschaft im Sinne des § 97 Gemeindegesetz erbracht. Indem sie für diese Leistungen pauschale Kostenersätze in Rechnung gestellt hat, war die Tätigkeit des *KPZ* auch auf Einnahmen gerichtet. Diese Einnahmen überstiegen deutlich die vom Verwaltungsgerichtshof weiterhin als relevant angesehene Bagatellgrenze von 2.900 Euro im Jahr und waren daher auch von wirtschaftlichem Gewicht. Somit war auch das Tatbestandsmerkmal der nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht im Sinne des § 2 KStG 1988 zu bejahen.

39. Die Erbringung von Leistungen der Personalverwaltung und der Personalverrechnung ist keine Tätigkeit, die einer Körperschaft öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten wäre. Sie ist somit nicht hoheitlich im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG. Am privatwirtschaftlichen Charakter dieser Tätigkeit ändert auch der Umstand nichts, dass diese von Stadtbediensteten ausgeübt werden, die auch hoheitliche Aufgaben erfüllen. Ebenso wenig sind Motiv oder Zweck der Errichtung des *KPZ* für deren umsatzsteuerliche Behandlung entscheidend. Das Bundesfinanzgericht zweifelt nicht an der Sinnhaftigkeit der Zusammenarbeit von Kommunen. Selbstverständlich ist es auch aus Sicht der Sparsamkeit der Verwaltung zweckmäßig, wenn kleinere Gemeinden Teile ihrer Personalverwaltung an andere, größere Gemeinden, die über die entsprechenden Ressourcen für diese Aufgaben verfügen, auslagern. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung der in Rede stehenden Leistungen ist die unbestreitbare Sinnhaftigkeit einer Verwaltungskonzentration aber nicht von ausschlaggebender Bedeutung.

40. Daraus folgt, dass die Bf. mit dem *KPZ* einen Betrieb gewerblicher Art bildet und daher nach § 2 Abs. 3 UStG im Rahmen dieses Betriebes Unternehmerin ist, ohne dass es dazu des Unionsrechts, das den Betrieb gewerblicher Art nicht kennt und nur auf Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit abstellt, bedürfte. Von einer contra legem nur unter Zuhilfenahme des Unionsrechts bejahten Unternehmereigenschaft der Bf. mit dem *KPZ* kann daher keine Rede sein.

41. Aber auch das Unionsrecht führt zu keinem anderen Ergebnis als zur Steuerpflicht der Leistungen des *KPZ*.

42. Nach Art. 9 Abs. 1 MwSt-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

43. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit erstreckt sich auf einen weiten Bereich (EuGH 12.09.2000, C-260/98; EuGH 20.06.2013, C-219/12; siehe auch VwGH 29.01.2014, 2010/13/0006; VwGH 27.07.2016, 2013/13/0083). Die Möglichkeit, eine Dienstleistung als Umsatz gegen Entgelt einzustufen, setzt nur das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und einer vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus. Ein solch unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem

Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (EuGH 29.10.2015, C-174/14). Auch reine Kostenersätze ohne Gewinnaufschlag sind umsatzsteuerbar, solange ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt (EuGH 11.03.2020, C-94/19). Nach der jüngeren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes wird daher das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit primär an der Frage festgemacht, ob die erzielten Einnahmen Entgelte für die erbrachte Leistung sind (EuGH 02.06.2016, C-263/15; EuGH 12.05.2016, C-520/14).

44. Indem die Bf. mit ihren Kooperationspartnern Verträge abgeschlossen hat, aufgrund welcher sie bestimmte Leistungen gegen Entgelt zu erbringen hat, ist sie wirtschaftlich tätig geworden. Dass mit diesem Entgelt nur ein pauschaler Kostenersatz als Gegenleistung vereinbart wurde, spricht ebenso wenig gegen die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit wie der Umstand, dass die Leistungsübernahme durch die Bf. im öffentlichen Interesse steht.

45. Die Tätigkeiten des *KPZ* werden auch nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt der Bf. ausgeübt. Nach Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes sind Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne von Art 13 Abs. 1 der MwSt-RL solche, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen wird (EuGH 11.07.1985, C-107/84; EuGH 26.03.1987, C-235/85). Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende. Handeln sie in den Formen des Zivilrechts, liegt keine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor (EuGH 29.10.2015, C-174/14). Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind (EuGH 12.09.2000, C-260/98). Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten.

46. Entscheidend für die maßgeblichen „konkreten Ausübungsmodalitäten“ sind nicht etwa Gegenstand und Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung, entscheidend ist vielmehr, ob die Ausübung dieser Tätigkeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasst (vgl. z.B. EuGH 14.12.2000, C-446/98, Fazenda Publica; ferner VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203).

47. Da die Tätigkeiten im Rahmen des *KPZ* auf Basis einer privatrechtlichen Vereinbarung der an ihr beteiligten Körperschaften öffentlichen Rechts und Betriebe gewerblicher Art und nicht durch Körperschaften öffentlichen Rechts vorbehaltenen hoheitlichen Befugnissen ausgeübt wurden, handelt es sich dabei auch um keine Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt im Sinne des Art. 13 MwSt-RL.

48. Die Bf. beruft sich für ihr Beschwerdebegehren auch auf die Steuerfreiheit Art 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL. Nach Art 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL befreien die Mitgliedstaaten

„Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.“

49. Diese unionsrechtliche Befreiungsbestimmung ist innerstaatlich durch § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 umgesetzt worden. Danach sind von der Umsatzsteuer befreit *„die sonstigen Leistungen von Zusammenschlüssen von Unternehmern, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, an ihre Mitglieder, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Das gilt auch für sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmern erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, und für die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz genannten Zusammenschlüsse.“*

50. Ohne Zweifel handelt es sich bei den am *KPZ* der Bf. beteiligten Einrichtungen nicht um Unternehmungen, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, sodass die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 im Beschwerdefall ausscheidet.

51. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass mit der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 die Umsetzung des Art. 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL in innerstaatliches Recht nicht unionskonform erfolgt ist, betrifft die Steuerbefreiung des Art 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL doch Zusammenschlüsse von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben (vgl. EuGH 21.9.2017, C-326/15) und üben Banken, Versicherungen und Pensionskassen unzweifelhaft keine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit aus. Daher kann sich, nachdem Art. 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL hinreichend konkret formuliert ist, die Bf. grundsätzlich direkt auf die Anwendung dieser Begünstigungsvorschrift berufen. Aber auch die direkte Anwendung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL vermag der Beschwerde nicht zum Durchbruch zu verhelfen.

52. Der EuGH hat nämlich in seinem Urteil vom 4. Mai 2017, C-274/15 zum Begriff „selbständiger Zusammenschluss“ entschieden, dass unter „Zusammenschluss“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL ein eigener, von seinen Mitgliedern verschiedener

Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 MwSt-RL zu verstehen sei (vgl. EuGH 4. Mai 2017, C-274/15, Rnm 61; vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 6 Tz 485).

53. Das *KPZ* der Bf. ist aber kein von den Mitgliedern verschiedener Steuerpflichtiger im Sinn des Art. 9 MwSt-RL. „Steuerpflichtiger“ im Sinne dieser Vorschrift sind vielmehr die Bf. sowie die beteiligten Gemeinden, während das *KPZ* lediglich eine wirtschaftliche Tätigkeit der „Steuerpflichtigen“ Bf. darstellt. Dementsprechend erbringt im Beschwerdefall auch kein dritter Steuerpflichtiger Leistungen an seine Mitglieder, sondern die Bf. selbst erbringt über das *KPZ* Leistungen an die Gemeinden. Auch nach innerstaatlichem Recht ist das *KPZ* zwar ein Betrieb gewerblicher Art der Bf., nicht aber Steuersubjekt. Steuersubjekt ist vielmehr die Bf., die mit diesem Betrieb gewerblicher Art „*KPZ*“ steuerpflichtig, ist.

54. Für diese Auslegung spricht auch eine weitere Aussage im zitierten Urteil des EuGH, wonach die Begriffe, mit denen die in Art. 132 MwSt-RL umschriebenen Mehrwertsteuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. EuGH 4. Mai 2007, VC-274/15, Rnm 50).

55. Damit fehlt es im Beschwerdefall an einem von den Mitgliedern verschiedenen Steuersubjekt und liegt daher schon aus diesem Grund kein „selbständiger Zusammenschluss“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL vor. Abgesehen davon bestehen auch Zweifel an der Erfüllung der weiteren Tatbestandsmerkmale des Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL, etwa ob die Dienstleistungen des *KPZ* sich unmittelbar auf die steuerfreien oder nicht steuerbaren Leistungen der am *KPZ* Beteiligten bezogen, ob diese eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausübten und ob die Steuerfreiheit nicht wieder zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die Zweifel bestehen, weil am *KPZ* nicht nur Gemeinden, sondern auch andere unternehmerisch tätige steuerpflichtige Körperschaften wie die *Y* GmbH oder die *Z* GmbH beteiligt sind und, wie auch das Finanzamt schon in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat, auch die Gemeinden selbst steuerpflichtige Betriebe unterhalten, bei denen fraglich ist, ob sie Zwecken des Gemeinwohls dienen und die möglicherweise auch im Wettbewerb mit privaten Anbietern stehen. Weil die Anwendung der Steuerfreiheit des Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL aber bereits am Tatbestandsmerkmal des Zusammenschlusses scheiterte, war diese Frage nicht weiter zu untersuchen.

56. Im Ergebnis ist die Bf. daher sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach Unionsrecht mit ihrer Tätigkeit im Rahmen des *KPZ* unternehmerisch tätig. Nach innerstaatlichem Recht aufgrund des § 2 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 UStG 1994, weil das *KPZ* einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG bildet. Nach Unionsrecht, weil die Bf. als Steuerpflichtige mit dem *KPZ* eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 1. Unterabsatz MwSt-RL ausübt.

57. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen u.a. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Leistungen sind somit nur umsatzsteuerbar, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden. Der Leistung muss eine Gegenleistung gegenüberstehen, es muss zu einem Leistungsaustausch kommen (vgl. VwGH 25.11.2015, 2013/13/0017).

58. Im Beschwerdefall stehen die Leistungen des *KPZ* den Kostenersätzen der Gemeinden und anderen Einrichtungen als Gegenleistungen gegenüber. Weshalb hier eine bloße Leistungsvereinigung und kein Leistungsaustausch vorliegen soll, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

59. Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz nach § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger der Leistung einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

60. Auch Aufwands- bzw. Kostenersätze, die ein Unternehmer vom Abnehmer einer Leistung erhält, und die Aufwendungen bzw. Kosten, die beim Unternehmer iZm der Ausführung dieser Leistung entstanden sind, ersetzen sollen, sind Entgelt. Wie diese Beträge bezeichnet werden und auf welchen Konten die Verbuchung erfolgt, ist für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht maßgeblich. Auch wie der Ausweis in der Rechnung erfolgt („offene Kalkulation“), ist unmaßgeblich (vgl. Pernegger in Melhart/Tumpel, UStG³, § 4 Rz 185).

61. Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20%.

62. Die Aufwandsersätze der Bf. für die Leistungen des *KPZ* der Jahre 2014 bis 2018 unterlagen daher der Umsatzsteuer und waren mit 20% zu versteuern. Für die Bemessungsgrundlagen und die Abgabebeträge für diese Jahre folgt das Bf. den insoweit unangefochten gebliebenen Ansätzen im Prüfbericht und in den Umsatzsteuerbescheiden 2017 und 2018.

63. Die Beschwerde war daher in diesem Beschwerdepunkt als unbegründet abzuweisen.

b). Steuersatz für die Umsätze aus der Verabreichung von Getränken an Mitarbeiter

64. Gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer für die Leistungen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), soweit diese Leistungen nicht unter § 6 Abs. 1 fallen, auf 10%.

65. Betreibt eine Körperschaft, die die Voraussetzungen für eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, eine Krankenanstalt (Heil- und Pflegeanstalt), so wird diese Anstalt gemäß § 46 BAO auch dann als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 BAO behandelt, wenn sich die Körperschaft von der Absicht leiten lässt, durch den

Betrieb der Anstalt Gewinn zu erzielen. Die Anstalt ist gleich einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO abgabefrei, wenn es sich um eine im Sinn des jeweils geltenden Krankenanstaltengesetzes gemeinnützig betriebene Krankenanstalt handelt.

66. Die in Rede stehende Krankenanstalt der Bf. wurde von der Vorarlberger Landesregierung mit Bescheid als gemeinnützig eingestuft. An diese bescheidmäßige Feststellung der Landesbehörde ist die Abgabenbehörde gebunden (vgl. Ritz, BAO⁸, § 46 Rz 3). Damit ist das Krankenhaus der Bf. mitsamt der Mitarbeiterverpflegung im Speisesaal aber wie ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO zu behandeln und kann daher die abgabenrechtlichen Begünstigungen für Körperschaften im Sinne des §§ 34 ff BAO in Anspruch nehmen. Dann steht ihr aber auch der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 zu. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt wie schon in der Beschwerdeverentscheidung stattzugeben.

67. Insgesamt war der Beschwerde betreffend die Umsatzsteuer 2017 und 2018 teilweise stattzugeben und waren die angefochtenen Bescheide im Umfang der Beschwerdeverentscheidung vom 1. April 2022 abzuändern.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

a. Die Entscheidung betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 ergibt sich klar aus der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Insoweit ist die Revision unzulässig.

b. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von im Rahmen von Gemeindekooperationen erbrachten Leistungen wie im Beschwerdefall liegt noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Insoweit ist die Revision daher zulässig.

Feldkirch, am 28. April 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revision der E PJSC, vertreten durch die BDO Assurance GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25. September 2024, RV/2100046/2023, betreffend Umsatzsteuer 2017 und 2018, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin ist eine in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässige Mobilfunkgesellschaft, die an ihre ebenfalls in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässigen Kunden im Revisionszeitraum Telekommunikationsdienstleistungen erbracht hat.
- 2 Um den Kunden der Revisionswerberin während derer Aufenthalte in Österreich die Benützung von Mobiltelefonen zu ermöglichen, stellten österreichische Netzbetreiber (Provider) der Revisionswerberin ihre Netze gegen Verrechnung von Benützungsgebühren unter Ausweis österreichischer Umsatzsteuer zur Verfügung. Die Revisionswerberin verrechnete ihren Kunden für die Nutzung des österreichischen Netzes Roaming-Gebühren.
- 3 Die Revisionswerberin beantragte für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2017 und Jänner bis Dezember 2018 die Erstattung der ihr von den österreichischen Netzbetreibern in Rechnung gestellten Umsatzsteuer nach dem Verfahren gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995.
- 4 Das Finanzamt versagte die Erstattung der Vorsteuern.
- 5 Mit Bescheiden vom 7. Oktober 2022 veranlagte das Finanzamt die Revisionswerberin zur Umsatzsteuer. Auf Grund der Berücksichtigung von





Rabatten der Provider führte dies zu einer Nachforderung. Gegen diese Bescheide erhob die Revisionswerberin Beschwerde.

- 6 Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 12. Dezember 2022 änderte das Finanzamt die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 insofern ab, als es die Umsatzsteuer für die an die Kunden verrechneten Roamingentgelte im Schätzungswege festsetzte, den Vorsteuerabzug gewährte und die Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 16 UStG 1994 bestätigte.
- 7 Nach Vorlage gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde teilweise Folge und setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 2017 und 2018 neu fest. Unter einem sprach es aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 8 Soweit für das Revisionsverfahren relevant, führte das Bundesfinanzgericht zur Begründung im Wesentlichen aus, dass in Zusammenhang mit Roamingleistungen zwei verschiedene Leistungen zu unterscheiden seien. Zum einen die Leistung des inländischen Telekommunikationsunternehmens an das Drittstaatsunternehmen in Form der Zurverfügungstellung des inländischen Mobilnetzes und zum anderen die Leistung des Drittstaatsunternehmens (hier der Revisionswerberin) an dessen im Inland aufhältige Kunden.
- 9 Zum Vorbringen der Revisionswerberin, die Besteuerung der ihren Kunden verrechneten Roamingleistungen widerspreche dem „Melbourne Abkommen“, weil nach Art. 6.1.3. des Abkommens nur Entgelte für internationale Dienste, die den Kunden in diesem Land in Rechnung gestellt würden, einer Besteuerung unterworfen werden dürften, führte das Bundesfinanzgericht aus, dass der Abkommenstext offenlasse, welche Leistungsbeziehung von der Regelung erfasst sein solle.
- 10 Aus der Regelung des „Melbourne Abkommens“ könne keine allgemeine Steuerfreistellung von Roamingentgelten oder eine Leistungsortregelung abgeleitet werden. Es sei auch fraglich, ob das Abkommen überhaupt die Leistungsbeziehung der Revisionswerberin zu ihren Kunden erfasse bzw. Roaming internationale Fernmeldedienste im Sinne des Abkommens darstelle, weil es sich dabei bloß um die Nutzung des inländischen



Mobilfunknetzes handle. Unabhängig davon aber, dürfe nach dem Abkommen eine Besteuerung im Inland erfolgen, sobald für internationale Fernmeldedienste im Inland Entgelte in Rechnung gestellt würden. Da die inländischen Provider die Nutzung ihrer Netze unstrittig der Revisionswerberin in Rechnung gestellt hätten, sei diese Voraussetzung erfüllt.

- 11 Es sei daher davon auszugehen, dass die vom Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in seinem Urteil vom 15. April 2021, *SK Telecom Co. Ltd*, C-593/19, getroffene Feststellung, die Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 („Telekomverordnung“), widerspreche nicht dem Unionsrecht, auch im Lichte des „Melbourne Abkommens“ oder „Melbourne Agreement“ Gültigkeit habe.
- 12 Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei zulässig, weil es zur Frage, ob das „Melbourne Agreement“ Auswirkungen auf die Unionsrechtskonformität der „Telekomverordnung“ habe, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebe.
- 13 Dagegen richtet sich die vorliegende Revision, zu deren Zulässigkeit vorgebracht wird, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob die durch die Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009, bewirkte Leistungsortverlagerung von Telekommunikationsdienstleistungen an in Drittstaaten ansässige Leistungsempfänger der von Österreich im „Melbourne Agreement“ eingegangenen Selbstbindung zur Nichtbesteuerung von Roamingleistungen widerspreche und damit verfassungs- und unionsrechtswidrig sei.
- 14 Die belangte Behörde erstattete keine Revisionsbeantwortung.
- 15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 16 Die Revision ist zulässig; sie ist aber nicht begründet.
- 17 § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, BGBl. II Nr. 383/2003 idF BGBl. II Nr. 221/2009 (in der Folge: Telekomverordnung), bestimmt:



„Liegt bei einer in § 3a Abs. 14 Z 12 und 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009, bezeichneten Leistung der Ort der Leistung gemäß § 3a des Umsatzsteuergesetzes 1994 außerhalb des Gemeinschaftsgebietes, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird.“

- 18 Mit der Frage der Unionsrechtskonformität der Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten in das Inland hat sich der EuGH in seinem Urteil vom 15. April 2021, *SK Telecom Co. Ltd*, C-593/19, beschäftigt.
- 19 Danach ist Art. 59a Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 mit Wirkung vom 1. Januar 2010 geänderten Fassung dahin auszulegen, dass Roamingleistungen, die von einem in einem Drittland ansässigen Mobilfunkbetreiber an seine Kunden, die ebenfalls in diesem Drittland ansässig sind bzw. dort ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, erbracht werden und die es diesen Kunden ermöglichen, das nationale Mobilfunknetz des Mitgliedstaats, in dem sie sich vorübergehend aufhalten, zu nutzen, als Dienstleistungen anzusehen sind, deren „tatsächliche Nutzung oder Auswertung“ im Sinne dieser Bestimmung im Gebiet dieses Mitgliedstaats erfolgt, so dass dieser den Ort der Roamingleistungen so behandeln kann, als läge er in seinem Gebiet, wenn dadurch eine Nichtbesteuerung der Roamingleistungen in der Union vermieden wird.
- 20 Es kommt auch nicht darauf an, welcher steuerlichen Behandlung die Roamingleistungen nach dem nationalen Steuerrecht des Drittlands unterliegen. In diesem Zusammenhang hat der EuGH aber ausgeführt, dass sich anderes aus einem einschlägigen völkerrechtlichen Abkommen mit diesem Drittland ergeben könnte. Nähere Ausführungen hierzu hat er nicht getätigt, weil im Vorabentscheidungsersuchen und in den beim Gericht eingereichten Erklärungen kein derartiges Abkommen erwähnt wurde (vgl. EuGH 15.4.2021, *SK Telecom Co. Ltd*, C-593/19, Rn 46).



- 21 Die Revisionswerberin bringt vor, das „Melbourne Agreement“ stelle ein solches einschlägiges völkerrechtliches Abkommen dar, sodass die Telekomverordnung unionsrechtswidrig oder gesetzwidrig sei.
- 22 Als „Melbourne Agreement“ bezeichnet werden die „International Telecommunication Regulations“ (ITR) der Internationalen Fernmeldeunion (International Telecommunication Union, ITU). Die ITU ist eine Sonderorganisation der Vereinten Nationen und beschäftigt sich mit technischen Aspekten der Telekommunikation.
- 23 Die ITR sind sogenannte Verwaltungsvorschriften der ITU und wurden 1988 bei der „World Administrative Telegraph and Telephone Conference“ in Melbourne beschlossen. Sie wurden auch von Österreich unterzeichnet. Die ITR stellen gemäß Art. 4.3. der Konstitution der Internationalen Fernmeldeunion eine Ergänzung dieser Satzung dar. Deren Ratifikation schließt gemäß Art. 54.2. der Konstitution auch die Anerkennung der Verbindlichkeit der ITR ein. Mit der Ratifizierung der Satzung der Internationalen Fernmeldeunion und des Vertrages der Internationalen Fernmeldeunion (Genf 1992) durch Österreich im Jahr 1997 (vgl. BGBl. III Nr. 17/1998; Kundmachung des Staatsvertrages samt Anlagen durch Aufliegen zur öffentlichen Einsichtnahme im damals zuständigen Bundesministerium gemäß Art. 49 Abs. 2 B-VG idF BGBl. Nr. 105/1972) erfolgte somit auch die Ratifizierung der ITR. Die ITR stellen somit einen verbindlichen völkerrechtlichen Vertrag dar.
- 24 Art. 6.1.3. ITR lautet wie folgt:
„Where, in accordance with the national law of a country, a fiscal tax is levied on collection charges for international telecommunication services, this tax shall normally be collected only in respect of international services billed to customers in that country, unless other arrangements are made to meet special circumstances.”
- 25 In nicht authentischer deutscher Übersetzung lautet Art. 6.1.3. ITR wie folgt:
„Wird gemäß den nationalen Rechtsvorschriften eines Landes eine Steuer auf Erhebungsgebühren für internationale Telekommunikationsdienste erhoben, wird diese Steuer in der Regel nur auf internationale Dienste erhoben, die



Kunden in diesem Land in Rechnung gestellt werden, sofern keine anderen Vereinbarungen getroffen wurden, um besonderen Umständen Rechnung zu tragen.“

- 26 Die Regelungen der ITR sind nach Art. 1.8. grundsätzlich technologieneutral. Allerdings ist fallbezogen wesentlich, ob, unabhängig von der verwendeten Technologie, Art. 6.1.3. ITR auf den revisionsgegenständlichen Sachverhalt Anwendung finden kann.
- 27 Art. 6.1.3. ITR sieht eine Regelung für „international telecommunication services“ vor. „International telecommunication services“ sind nach Art. 2.2. ITR - in nicht authentischer deutscher Übersetzung - „[d]as Angebot einer Telekommunikationsverbindung zwischen Telekommunikationsämtern oder -stationen jeglicher Art, die sich in verschiedenen Ländern befinden oder zu verschiedenen Ländern gehören.“ Art. 6.1.3. ITR zielt somit auf die Leistungsbeziehung von Telekommunikationsunternehmen ab, über die eine internationale Telekommunikationsverbindung abgewickelt wird.
- 28 Regelungsgegenstand sind somit die Leitwegvergütungen bzw. Transitentgelte und Endvergütungen bzw. Terminierungsentgelte für Telekommunikationsdienstleistungen, die zwischen Telekommunikationsunternehmen erbracht werden (in diesem Sinne vgl. auch den Vorschlag der Kommission der EG für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem vom 29.1.1997, KOM[97] 4 endg., 97/0030 [CNS9]). Art. 6.1.3. ITR regelt somit die Besteuerungsmöglichkeit von Entgelten für Leistungen zwischen den Telekommunikationsunternehmen (vgl. *Vellen*, Umsatzbesteuerung der Telekommunikationsdienstleistungen, UR 1997, 197 [208]), nicht aber die Leistungsbeziehung des Telekommunikationsunternehmens mit dessen Endkunden.
- 29 Folglich ist der revisionsgegenständliche Sachverhalt der Verrechnung von Roamingentgelten durch ein Telekommunikationsunternehmen eines Drittstaats an seine Kunden nicht Gegenstand des Art. 6.1.3. ITR.



- 30 Damit ist aber nicht weiter zu prüfen, ob Art. 6.1.3. ITR der Anwendung der
„Telekomverordnung“ entgegensteht.
- 31 Vor diesem Hintergrund sind fallbezogen keine Unvereinbarkeiten in Bezug
auf das Unionsrecht ersichtlich. Es war der Anregung der Revisionswerberin,
der Verwaltungsgerichtshof möge an den EuGH zur Frage der
Unionsrechtskonformität der Telekomverordnung einen Antrag auf
Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV stellen, nicht zu folgen.
- 32 Mangels Relevanz von Art. 6.1.3. ITR im Revisionsfall wird auch der
Anregung einen Antrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der
Telekomverordnung wegen Gesetzwidrigkeit zu richten, nicht gefolgt.
- 33 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet
abzuweisen.

W i e n , am 25. Februar 2026





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak und den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Kovacs, über die Revision des Finanzamtes Österreich, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. Februar 2024, Zl. RV/7101027/2021, betreffend u.a. Aufhebung der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2018 (mitbeteiligte Partei: C E D, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in Wien), zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Mitbeteiligte ist als Chiropraktiker tätig. Er stellte - soweit für das Revisionsverfahren relevant - einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2018. Diesen begründete er - gestützt auf ein Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 27. Juni 2019 (C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ua*) - mit der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 auf die von ihm erbrachten chiropraktischen Leistungen.
- 2 Das Finanzamt wies den Antrag des Mitbeteiligten ab. Nach Erhebung einer Beschwerde erging eine abweisende Beschwerdevorentscheidung.
- 3 Das durch einen Vorlageantrag zuständig gewordene Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde gegen die Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Umsatz- und des Einkommensteuerbescheides für 2018 Folge und behob die genannten Bescheide. Weiters sprach es aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 4 Das Bundesfinanzgericht stellte fest, der Mitbeteiligte sei praktizierender Chiropraktor. Die erklärten Umsätze entstammten zur Gänze dieser, in seiner





Praxis ausgeübten Tätigkeit. Er habe im Jahr 1988 die Ausbildung zum Heilbademeister und Heilmasseur gemäß dem Medizinischen Masseur- und Heilmasseurgesetz abgeschlossen, im Jahr 1994 die Diplomprüfung für die Shiatsu-Meridian-Massage nach den Grundlagen der Hara-Shiatsu-Technik abgelegt und von 1999 bis 2004 ein fünfjähriges Studium an der nach US-amerikanischem Recht akkreditierten Life-University in Marietta, Georgia, absolviert, welches er mit dem akademischen Grad „Doctor of Chiropractic“ abgeschlossen habe. Diese Universitätsausbildung habe (mindestens) 4.822 Stunden umfasst und klinische Erfahrung von mindestens 250 „Adjustments“ innerhalb von 30 Monaten in Theorie und Praxis beinhaltet. Zeitgleich habe der Mitbeteiligte nach Abschluss des 120 Stunden umfassenden Spezialstudiums für Chiropraktoren in Physiotherapie das „Certificate of Specialized Study in Physiological Therapeutics for the Chiropractor“ und der erfolgreichen Absolvierung der theoretischen und praktischen Röntgenausbildung das „Certificate of Competence in Theory and Practice of X-Ray“ erhalten. In Summe seien 4.942 Ausbildungsstunden (4.822 plus 120) zu absolvieren gewesen. Als Zulassungsvoraussetzungen zum Studium der Chiropraktik in den USA seien die bestandene österreichische Matura sowie Ergänzungsprüfungen für verschiedene naturwissenschaftliche Fächer (Physik, Chemie und Biologie) im Ausmaß von insgesamt 1.100 Stunden in den genannten Fächern erforderlich gewesen.

- 5 In Österreich seien für die Ausbildung zum freiberuflichen Heilmasseur 2.490 Ausbildungsstunden notwendig (Medizinischer Masseur Theorie und Praxis: 1.690 Ausbildungsstunden und für die Aufschulung zum Heilmasseur in Theorie und Praxis 800 Ausbildungsstunden). Demnach habe die Ausbildung zum Chiropraktor in den USA nahezu die doppelte Zahl an Ausbildungsstunden im Vergleich zur Ausbildung zum (österreichischen) Heilmasseur umfasst.
- 6 Im Jahr 2005 sei durch den Mitbeteiligten die Anmeldung des Gewerbes „Massage, eingeschränkt auf Shiatsu“ (Erfordernis einer theoretisch/praktischen Ausbildung im Ausmaß von mindestens



650 Ausbildungsstunden in drei Jahren) und im Mai 2009 die Eröffnung der Praxis für Chiropraktik erfolgt.

- 7 Der Beruf „Chiropraktor“ und dessen Ausbildung seien in rund der Hälfte der 27 derzeitigen EU-Staaten geregelt und anerkannt. Nicht geregelt sei der Beruf „Chiropraktor“ in Belgien gewesen, zu dessen Rechtslage das zitierte EuGH Urteil vom 27. Juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, ergangen sei, sowie u.a. derzeit in Österreich und in der Bundesrepublik Deutschland. In Österreich sei Chiropraktik kein anerkannter Teilabschnitt der universitären medizinischen Ausbildung. In den Studienplänen österreichischer Universitäten für das Medizinstudium werde keine praktische und/oder theoretische Ausbildung in diesem Bereich angeboten.
- 8 Die Chiropraktik sei ein Heilberuf, der sich mit der Diagnose, Behandlung und Prävention funktioneller Störung der Statik und Dynamik des menschlichen Bewegungsapparates beschäftige. Infolge der unterschiedlichen Regelungen der chiropraktischen Ausbildung in vielen Staaten habe die WHO im Jahre 2006 die „WHO Guidelines on basic training and safety in chiropractic“ erlassen. In der ÖNORM EN 16224, Ausgabe: 2015-02-01, sei die Mindestausbildung von Chiropraktoren geregelt. Der Mitbeteiligte erfülle diese Voraussetzungen.
- 9 In Österreich fuße die (EU-konforme) Ausbildung von Physiotherapeuten seit 2006 an Fachhochschulen auf der Verordnung der Bundesministerin für Gesundheit und Frauen über Fachhochschul-Bakkalaureatsstudiengänge für die Ausbildung in den gehobenen medizinischtechnischen Diensten. Der Qualifikation von Physiotherapeuten liege ein sechssemestriges Studium zu Grunde. Das Studium umfasse theoretische und praktische Lehrveranstaltungen an der Fachhochschule und diverse Praktika, im Rahmen derer die Studierenden unter Supervision von Physiotherapeuten direkt mit den Patienten arbeiteten.
- 10 Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, im die Steuerbefreiung für Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin taxativ



auflistenden § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sei die Tätigkeit eines „Chiropraktors“ nicht angeführt. Bereits im Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 27. April 2006 (C-443/04 und C-444/04, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*) werde dargelegt, dass nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 (in der Folge: Richtlinie 2006/112/EG) es zwar Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates sei, in seinem innerstaatlichen Recht die arztähnlichen Berufe zu bestimmen, in deren Rahmen die Durchführung von Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer zu befreien seien, dass jedoch dieser Ermessensspielraum nicht unbegrenzt sei. Lägen keine sachlichen Gründe für den Ausschluss einzelner Berufsgruppen oder Tätigkeiten vor bzw. werde aufgrund gleichwertiger Qualifikationen und Qualität der Tätigkeiten gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, überschritten die nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, welches den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der gegenständlichen Richtlinienbestimmung eingeräumt worden sei. Streitgegenständlich relevant seien auch die Urteile des EuGH vom 27. Juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, und EuGH 05. Oktober 2023, C-355/22, *Osteopathie Van Hauwermeiren BV*. Chiropraktiker und Osteopathen und einige ihrer Berufsverbände hätten dort geltend gemacht, dass die nach belgischem Recht vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 verstoße, da diese ohne vernünftigen Grund den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs vorbehalten bleibe, wozu der Beruf des Chiropraktikers nicht zähle.

- 11 Entsprechend dem Urteilspruch des EuGH in der Rs C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, verfügten die Mitgliedstaaten nach der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung über einen gewissen Ermessensspielraum um einerseits zu gewährleisten, dass die Steuerbefreiung nur auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin angewandt werde, die von Anbietern mit den erforderlichen beruflichen Qualifikationen erbracht würden und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werde und dass die Anwendung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 nicht auf



Leistungen beschränkt sei, die von Angehörigen eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaates reglementierten ärztlichen oder arzttähnlichen Berufes erbracht würden.

- 12 Die Zugehörigkeit zu einem - nach nationalen Gesetzen - reglementierten Beruf sei demnach keine Voraussetzung für die angestrebte Steuerbefreiung. Die Mitgliedstaaten müssten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, der es verbiete, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Könne demnach nachgewiesen werden, dass die Personen, die diesen Beruf oder diese Tätigkeit ausübten, für die Durchführung solcher Heilbehandlungen über berufliche Qualifikationen verfügten, die gewährleisten könnten, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig seien, die von Personen erbracht würden, die nach den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften in den Genuss der Befreiung gelangten, so verstoße der Ausschluss eines Berufes oder einer spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität bzw. werde das den Mitgliedstaaten eingeräumte Ermessen überschritten.
- 13 Wie festgestellt, sei der Mitbeteiligte als langjährig praktizierender Chiropraktor tätig und verfüge insbesondere infolge seiner Ausbildung über die dargelegte berufliche Qualifikation, die u.a. - neben der Ausbildung zum Heilmasseur - auf einem nach der erforderlichen Matura fünfjährigen, auch eine klinische Ausbildung umfassenden Studium der Chiropraktik in den USA fuße, welches die in den Richtlinien der WHO im Jahr 2006 angeführten und verlangten Mindestanforderungen erfülle. Fachlich sei damit auch den in der ÖNORM EN 16224, Ausgabe 2015-02-01, festgehaltenen Kriterien entsprochen. Auf Basis der absolvierten Ausbildung zum Chiropraktor und der erlangten vieljährigen beruflichen Praxis des Mitbeteiligten könnten im hier zu beurteilenden Einzelfall - auch in einem Vergleich zur aufgezeigten Ausbildung der Physiotherapeuten - weder die erforderliche, qualifizierte, berufliche Ausbildung noch die erlangten Kenntnisse und Fähigkeiten verneint werden, sodass die vom Mitbeteiligten durchgeführten Heilbehandlungen eine als ausreichend zu beurteilende Qualität aufwiesen.



- 14 Nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 seien die Umsätze der dort abschließend aufgezählten (reglementierten) ärztlichen oder arztähnlichen Berufe wie Arzt, Zahnarzt, Dentist, Physiotherapeut, Hebamme steuerfrei. Weiters sähen die Regelungen zu § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 vor, dass Leistungen von Heilmasseuren iSd § 45 Z 1 iVm § 29 des Medizinischer Masseur und Heilmasseurgesetzes ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit seien. Würden nun von - den in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 - angeführten Berufen, insbesondere von Ärzten chiropraktische Leistungen erbracht, fielen auch diese unter die genannte nationale Steuerbefreiung. Ebenso fielen von Heilmasseuren oder von Physiotherapeuten erbrachte chiropraktische Leistungen unter die genannte Steuerbefreiung. Dass diese auf Basis von ärztlichen Verordnungen erbracht würden, bedeute nicht, dass die vom Mitbeteiligten vorgenommenen Heilbehandlungen unter Berücksichtigung seiner beruflichen Qualifikation nicht als - zumindest - qualitativ gleichwertig angesehen werden könnten. Damit zeige sich eine unterschiedliche Behandlung von gleichartigen Leistungen.
- 15 Dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität werde nicht entsprochen, wenn als einziger Unterschied auf die Durchführung nach ärztlicher Verordnung abgestellt werde. Die Leistungen des Mitbeteiligten seien daher als umsatzsteuerfrei anzusehen. Die Revision wurde zugelassen, weil der Verwaltungsgerichtshof noch nicht mit der Frage befasst gewesen sei, ob die Umsätze aus der (qualifizierten) Tätigkeit des Mitbeteiligten als Chiropraktor mangels Erfassung des Berufes in der taxativen Aufzählung in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 im Lichte der angeführten Judikatur des EuGH als steuerfrei im Sinn der genannten Gesetzesbestimmung zu behandeln seien.
- 16 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision, die zu ihrer Zulässigkeit aufs Wesentliche zusammengefasst vorbringt, das angefochtene Erkenntnis stehe im Widerspruch zu näher angeführter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weil dieser bereits ausgesprochen habe, dass bei der Prüfung der Gleichwertigkeit der Qualifikationen z.B. zu berücksichtigen sei, ob die beiden verglichenen Berufsgruppen Heilbehandlungen (ausschließlich) nach ärztlichen Anordnungen vornehmen dürften. Weiters komme dem





Umstand Bedeutung zu, ob und inwieweit die Ausbildung des zu untersuchenden Unternehmers von der Absolvierung der entsprechenden Praktika und Prüfungen im Rahmen der Ausbildung der vergleichbaren Tätigkeit befreie. Sollte bei einem solchen Vergleich die bereits bestehende theoretische und praktische Ausbildung nicht zur Gänze entfallen, könnte dies ein Hinweis auf die fehlende Gleichwertigkeit der zu untersuchenden Leistung sein. Das Bundesfinanzgericht habe sich bei der Prüfung, ob die Tätigkeit der mitbeteiligten Partei mit einer nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 befreiten Heilbehandlung vergleichbar sei, nicht an den diesbezüglichen Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes orientiert. Sollte der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dass die Frage nach der Anwendbarkeit einer in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 nicht genannten Tätigkeit bisher nur für die Leistungen einer Heilmasseurin und die Leistungen eines (autodidaktischen) Chiropraktikers von der Rechtsprechung beantwortet worden seien und die Ansicht des Bundesfinanzgerichts teilen, dass diese Frage für die Umsätze aus der Tätigkeit eines Chiropraktors noch nicht geklärt sei, wäre insoweit auch nach Ansicht des revisionswerbenden Finanzamts die Zulässigkeit der gegenständlichen Revision wegen des Vorliegens einer bisher ungeklärten Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gegeben.

17 Der Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

19 § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in der Fassung des BGBl. I Nr. 106/2017 lautete:

„(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

(...)

19. die Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 35 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 11 des Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes, BGBl. I Nr. 108/1997, des § 7 Abs. 1 in Verbindung mit § 1 Z 1 bis 7 des MTD-Gesetzes, BGBl. Nr. 460/1992 sowie § 45 Z 1 in Verbindung mit § 29 des Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes, BGBl. I Nr. 169/2002, durchgeführt werden; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige



der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern;

(...)“

- 20 Die §§ 1 und 2 des Bundesgesetzes über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz), BGBl. Nr. 460/1992, in seiner Stammfassung lauteten auszugsweise:

„§ 1. Die gehobenen medizinisch-technischen Dienste sind:

- 1.der physiotherapeutische Dienst;
- 2.der medizinisch-technische Laboratoriumsdienst;
- 3.der radiologisch-technische Dienst;
- 4.der Diätdienst und ernährungsmedizinische Beratungsdienst;
- 5.der ergotherapeutische Dienst,
- 6.der logopädisch-phoniatisch-audiologische Dienst;
- 7.der orthoptische Dienst.“

„§ 2. (1) Der physiotherapeutische Dienst umfaßt die eigenverantwortliche Anwendung aller physiotherapeutischen Maßnahmen nach ärztlicher Anordnung im intra- und extramuralen Bereich, unter besonderer Berücksichtigung funktioneller Zusammenhänge auf den Gebieten der Gesundheitserziehung, Prophylaxe, Therapie und Rehabilitation. Hiezu gehören insbesondere mechanotherapeutische Maßnahmen, wie alle Arten von Bewegungstherapie, Perzeption, manuelle Therapie der Gelenke, Atemtherapie, alle Arten von Heilmassagen, Reflexzonentherapien, Lymphdrainagen, Ultraschalltherapie, weiters alle elektro-, thermo-, photo-, hydro- und balneotherapeutischen Maßnahmen sowie berufsspezifische Befundungsverfahren und die Mitwirkung bei elektrodiagnostischen Untersuchungen. Weiters umfaßt er ohne ärztliche Anordnung die Beratung und Erziehung Gesunder in den genannten Gebieten.

(...)“

- 21 § 29 des Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes (MMHmG), BGBl. I Nr. 169/2002, in der Stammfassung lautete:

„§ 29. (1) Der Beruf des Heilmasseurs umfasst die eigenverantwortliche Durchführung von

- 1.klassischer Massage,
- 2.Packungsanwendungen,





3. Thermotherapie,
4. Ultraschalltherapie und
5. Spezialmassagen
zu Heilzwecken nach ärztlicher Anordnung.

(2) Bei Blindheit umfasst das Berufsbild des Heilmasseurs die eigenverantwortliche Durchführung von

1. klassischer Massage und
2. Spezialmassagen
zu Heilzwecken nach ärztlicher Anordnung.

(3) Der anordnende Arzt trägt die Verantwortung für die Anordnung (Anordnungsverantwortung), der Heilmasseur trägt die Verantwortung für die Durchführung der angeordneten Tätigkeit (Durchführungsverantwortung). Die ärztliche Anordnung hat schriftlich zu erfolgen. Die erfolgte Durchführung der angeordneten Tätigkeit ist durch den Heilmasseur durch Datum und Unterschrift zu bestätigen. Eine Übermittlung der schriftlichen Anordnung per Telefax oder im Wege automatisationsunterstützter Datenübertragung ist zulässig, sofern die Dokumentation gewährleistet ist.“

22 Art. 132 Abs. 1 Buchst. c und e der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge: Richtlinie 2006/112/EG) lautet:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer
(...)

c) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzähnlichen Berufe durchgeführt werden;

(...)

e) Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker;

(...)“

23 Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits in seinem Erkenntnis vom 28. April 2011, 2008/15/0224, mit der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994, damals betreffend eine Heilmasseurin, auseinandergesetzt. Er hat festgehalten, dass eine generelle Einbeziehung arzähnlicher Berufe, die nach der (damals) zitierten Sechsten RL (Richtlinie 77/388/EWG des Rates



vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) möglich wäre, nicht erfolgt ist und die Aufzählung in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in diesem Sinne abschließend ist. Er hat mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 27. April 2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, *Solleveld*, und C-444/04, *van den Hout-van Eijnsbergen*, auch zum Ausdruck gebracht, dass wenn keine sachlichen Gründe für den Ausschluss einzelner Berufsgruppen oder Tätigkeiten vorliegen bzw. aufgrund gleichwertiger Qualifikationen und Qualität der Tätigkeiten gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen wird, die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, welches den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der gegenständlichen Richtlinienbestimmung eingeräumt wurde, überschreiten.

- 24 Schließ­lich hat der Verwaltungsgerichtshof in dem zitierten Erkenntnis ausgeführt, dass es Feststellungen zur Frage bedarf, „ob die Beschwerdeführerin als Heilmasseurin iSd MMHmG über berufliche Qualifikationen für die Durchführung von Heilmassagen verfügt, die gewährleisten können, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in den Genuss der Befreiung kommen. Bei der Prüfung der Gleichwertigkeit ist auch der von der Beschwerde aufgezeigte Aspekt zu berücksichtigen, dass die Angehörigen beider Berufsgruppen Heilbehandlungen (ausschließlich) nach ärztlichen Anordnungen vornehmen. Schließ­lich wird auch dem Umstand Bedeutung zukommen, ob und inwieweit die Ausbildung zum Heilmasseur gemäß § 26 MTD-G von dem Besuch der entsprechenden Praktika und Prüfungen im Rahmen der Ausbildung zum Physiotherapeuten befreit. Sollte bei der Ausbildung eines Heilmasseurs zum Physiotherapeuten die theoretische und praktische Ausbildung auf dem Gebiet der Heilmassagen nicht zur Gänze entfallen, könnte dies ein Hinweis auf die fehlende Gleichwertigkeit der von ihr auf dem Gebiet der Heilmassagen erbrachten Leistungen sein. Unter den aufgezeigten - engen - Voraussetzungen wäre die Tätigkeit von Heilmasseuren der in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994



angesprochenen Berufsgruppe ‚freiberuflich Tätiger im Sinne ... § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992‘ subsumierbar. Dies hat die belangte Behörde verkannt.“

25 Der EuGH hat in den Urteilen vom 27. Juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, und EuGH 05.10.2023, C-355/22, *Osteopathie Van Hauwermeiren BV*, ausgesprochen, dass die Zugehörigkeit der Anbieter von Heilbehandlungen zu einem reglementierten Beruf keine Voraussetzung sein kann, die von den Mitgliedstaaten zu diesem Zweck zwangsläufig aufgestellt werden müsste.

26 Der EuGH hat im Urteil vom 27. April 2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, *Solleveld*, und C-444/04, *van den Hout-van Eijnsbergen*, Rn. 41 f, ausgesprochen, dass der Ausschluss eines Berufes oder einer spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin von der im nationalen Recht im Hinblick auf die Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie (nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG) aufgestellten Definition der arztähnlichen Berufe nur dann gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstößt, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Personen, die diesen Beruf oder diese Tätigkeit ausüben, für die Durchführung solcher Heilbehandlungen über berufliche Qualifikationen verfügen, die gewährleisten können, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften in den Genuss der Befreiung gelangen. Ob die Grenzen des den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessens überschritten worden sind, hat das nationale Gericht zu beantworten.

27 Der österreichische Gesetzgeber hat Art. 132 Abs. 1 Buchst. c und e der Richtlinie 2006/112/EG dergestalt umgesetzt, dass neben Ärzten, Dentisten, Psychotherapeuten und Hebammen diverse freiberuflich Tätige im Bereich medizinischer Spezialdienste zu den befreiten Heilberufen zählen. Er verweist dazu auf freiberuflich Tätige nach dem MTD-Gesetz und dem MMHmG. Den dort angeführten Berufen ist gemeinsam, dass sie (mit der hier nicht relevanten Ausnahme der Beratung und Erziehung Gesunder) - sowohl in der



Stammfassung als auch in der im Jahr 2018 anzuwendenden Fassung - ausschließlich auf ärztliche Anordnung tätig sein durften. Die von der Umsatzsteuer befreiten Heilbehandlungen weisen somit insofern eine besondere Qualität auf, als sie nur dann erbracht werden durften, wenn ein Arzt vorher festgestellt hat, dass eine solche Behandlung aus ärztlicher Sicht erforderlich ist und eine entsprechende Anordnung erstellt hat.

- 28 Der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass der Gesetzgeber mit dieser Anknüpfung, die im Ergebnis auf eine ärztliche Anordnung abstellt, sein Ermessen bei der Umsetzung der Richtlinienbestimmung nicht überschritten hat, weil eine Bindung an eine ärztliche Anordnung eine besondere medizinische Qualität sicherstellt und damit einen sachlichen Grund für eine Differenzierung bietet (vgl. etwa zur Relevanz der ärztlichen Überweisung die Rn. 50 in C-443/04, *Solleveld*). Es wird damit nicht wie in der belgischen Regelung auf reglementierte Berufe abgestellt oder auf einen regulatorischen Rahmen, sondern auf die von einem Arzt im Einzelfall angeordnete und damit auch aus ärztlicher Sicht erforderliche Heilbehandlung.
- 29 Ein Chiropraktiker, der jederzeit ohne ärztliche Anordnung tätig sein darf, befindet sich auch nicht notwendigerweise in einer gleichen Wettbewerbssituation mit anderen Anbietern, die ausschließlich aufgrund von ärztlichen Anordnungen tätig sein dürfen.
- 30 Wenn aber der Gesetzgeber im Ergebnis dann eine Steuerbefreiung vorsehen möchte, wenn ein Arzt angeordnet hat, dass eine konkrete Heilbehandlung erforderlich ist, wäre eine Leistung des Mitbeteiligten, die dieser aufgrund einer solchen ärztlichen Anordnung erbringt, von der Umsatzsteuer zu befreien, sofern die sonstigen Voraussetzungen wie die Vergleichbarkeit der Ausbildung und der fachlichen Qualifikation vorliegen. Es wäre in diesem Fall folglich zu prüfen, ob die Tätigkeiten des Mitbeteiligten mehrwertsteuerrechtlich anders behandelt werden, als die gleichen Tätigkeiten von solchen Unternehmern, die ausdrücklich in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 genannt werden (vgl. in diesem Sinn abermals EuGH, 27.4.2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, *Solleveld*, und C-444/04, *van den Hout-van Eijnsbergen*, Rn. 43).
Bejahendenfalls wäre die Tätigkeit von Chiropraktikern der in § 6 Abs. 1 Z 19



UStG 1994 angesprochenen Berufsgruppe freiberuflich Tätiger im Sinne des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992 subsumierbar (vgl. nochmals VwGH 28.4.2011, 2008/15/0224).

- 31 Ob im Revisionsfall eine Vergleichbarkeit der Ausbildung und der fachlichen Qualifikation vorliegen, kann vorerst dahingestellt bleiben, weil das Bundesfinanzgericht generell und ohne Prüfung, ob der Mitbeteiligte (auch) nach ärztlichen Anordnungen tätig wurde, die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 bejaht und dem Antrag des Mitbeteiligten auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2018 Folge gegeben hat.
- 32 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 26. November 2025



VERFASSUNGSGERICHTSHOF

E 140/2026-14

18. März 2026

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz der Vizepräsidentin
Dr. Verena MADNER,

in Anwesenheit der Mitglieder

Dr. Christoph HERBST,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Angela JULCHER und

Dr. Georg LIENBACHER

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin
Dr. Stephanie SZENKURÖK
als Schriftführerin,

in der Beschwerdesache der ***, vertreten durch die Eisenberger Rechtsanwälte GmbH, Schloßstraße 25, 8020 Graz, gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 28. November 2025, Z RV/7103494/2025, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung gemäß Art. 144 B-VG zu Recht erkannt:

- I. Die beschwerdeführende Partei ist durch den angefochtenen Beschluss im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden.

Der Beschluss wird aufgehoben.

- II. Der Bund (Bundesminister für Finanzen) ist schuldig, der beschwerdeführenden Partei zuhanden ihres Rechtsvertreters die mit € 3.484,- bestimmten Prozesskosten binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt, Beschwerde und Vorverfahren

1. Das Finanzamt Österreich forderte mit Bescheid vom 13. Mai 2025 die an die beschwerdeführende Partei ausbezahlte Förderung gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen gemäß § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines Verlustersatzes durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) im Jahr 2022 (VO Verlustersatz III) in Höhe von € 4.446,82 zurück. 1
2. Gegen diesen Bescheid erhob die beschwerdeführende Partei Beschwerde. 2
3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31. Juli 2025 wies das Finanzamt Österreich die Beschwerde als unbegründet ab. 3
4. Am 28. August 2025 brachte die beschwerdeführende Partei gegen die Beschwerdeverentscheidung einen Vorlageantrag ein. Der Vorlageantrag wurde durch die Rechtsvertreterin auf Briefpapier mit Kanzleistampiglie und dem Namen 4

des vertretungsbefugten Gesellschafters und Geschäftsführer der bevollmächtigten Rechtsanwaltsgesellschaft per Post und per Fax eingebracht. Die Rechtsanwaltsgesellschaft hat die Rechtsnatur einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

5. Mit Beschluss vom 31. Oktober 2025 wurde der beschwerdeführenden Partei 5 aufgetragen, binnen zwei Wochen den Mangel des Fehlens einer Unterschrift durch Übermittlung eines mit Unterschrift versehenen Vorlageantrags zu beheben. Im Fall des fruchtlosen Ablaufs dieser Frist gelte der Vorlageantrag als zurückgenommen.

6. Mit Urkundenvorlage vom 7. November 2025 übermittelte die Rechtsvertreterin dem Bundesfinanzgericht den unterschriebenen Vorlageantrag per Post und per Fax. Der Vorlageantrag wurde von einem näher bezeichneten vertretungsbefugten Gesellschafter und Geschäftsführer der bevollmächtigten Rechtsanwaltsgesellschaft eigenhändig unterschrieben. 6

7. Mit Beschluss vom 28. November 2025 sprach das Bundesfinanzgericht aus, der 7 Vorlageantrag gelte als zurückgenommen, weil die Rechtsvertreterin dem Mängelbehebungsauftrag nicht rechtzeitig nachgekommen sei. Der beim Bundesfinanzgericht eingelangte Vorlageantrag sei mit einer "unleserlichen Paraphe" versehen. Eine Paraphe stelle keine Unterschrift dar. Die Unterschrift sei ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter den Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen könne. Die Unterschrift müsse nicht lesbar sein, aber es müsse sich um einen individuellen Schriftzug handeln, der charakteristische Merkmale aufweise (zB VwGH 11.7.2000, 2000/16/0288). Da der dem Vorlageantrag anhaftende Mangel des Fehlens einer Unterschrift nicht behoben worden sei, sei gemäß § 85 Abs. 2 BAO auszusprechen, dass der Vorlageantrag als zurückgenommen gelte.

8. In ihrer gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes erhobenen, auf 8 Art. 144 B-VG gestützten Beschwerde macht die beschwerdeführende Partei die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten geltend. Darüber hinaus regt die Partei eine Gesetzes- bzw. Verordnungsprüfung an, insbesondere hinsichtlich der Verfassungskonformität des § 85 Abs. 2 BAO idF BGBl. I 2009/20 sowie von Teilen des COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetzes (COFAG-NoAG) in der Stammfassung BGBl. I 86/2024 bzw. idF

BGBI. I 98/2025 sowie hinsichtlich der Gesetzmäßigkeit des § 3 TelekopieV, BGBI. 494/1991.

9. Über Aufforderung des Verfassungsgerichtshofes legten das Bundesfinanzgericht und das Finanzamt Österreich die Gerichts- und Verwaltungsakten vor. Eine Gegenschrift bzw. Äußerung wurde nicht erstattet.

9

II. Rechtslage

1. Die maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. 194/1961, idF BGBI. I 110/2023 lauten wie folgt:

10

"A. Anbringen.

§ 85. (1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

(3) Die Abgabenbehörde hat mündliche Anbringen der im Abs. 1 bezeichneten Art entgegenzunehmen,

- a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder
- b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder
- c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

Zur Entgegennahme mündlicher Anbringen ist die Abgabenbehörde nur während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden verpflichtet, die bei der Abgabenbehörde durch Anschlag kundzumachen sind.

(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne daß sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne daß § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

(5) Der Einschreiter hat auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung einem Anbringen (Abs. 1 oder 3) beigelegter Unterlagen beizubringen.

[...]

§ 86a. (1) Anbringen können im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann zugelassen werden, daß sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, daß das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt. Die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht können jedoch, wenn es die Wichtigkeit des Anbringens zweckmäßig erscheinen läßt, dem Einschreiter die unterschriebene Bestätigung des Anbringens mit dem Hinweis auftragen, daß dieses nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

(2) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung im Sinn des Abs. 1 erster Satz bestimmen,

- a) unter welchen Voraussetzungen welche Arten der Datenübertragung an Abgabenbehörden und an Verwaltungsgerichte zugelassen sind,
- b) daß für bestimmte Arten von Anbringen bestimmte Arten der Datenübertragung ausgeschlossen sind und
- c) welche Unterlagen wie lange vom Einschreiter im Zusammenhang mit bestimmten Arten der Datenübertragung aufzubewahren sind.

(3) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung im Sinn des Abs. 1 erster Satz bestimmen, dass zum Zweck der erstmaligen Aufnahme einer Person in den Datenbestand der Bundesfinanzverwaltung oder der Ausstellung von Zugangsdaten zu FinanzOnline oder deren Rücksetzung ein videogestütztes elektronisches Verfahren zur Feststellung der Identität einer betroffenen Person (Online-Identifikation) eingesetzt werden darf. Die Online-Identifikation darf nur auf Antrag der betroffenen Person erfolgen. Zum Zweck der Identitätsfeststellung dürfen folgende Daten verarbeitet werden:

1. in Zusammenhang mit der Online-Identifikation übermittelte Dokumente und Unterlagen,
2. im Rahmen der Online-Identifikation angefertigte Videoaufnahmen,
3. im Rahmen der Online-Identifikation angefertigte Bildschirmkopien."

2. § 9 Gesetz vom 6. März 1906, über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz – GmbHG), RGBl. 58/1906, idF BGBl. I 103/2006 lautet wie folgt:

11

"§ 9.

(1) Die Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch kann nur auf Grund einer Anmeldung erfolgen, die von sämtlichen Geschäftsführern unterzeichnet ist.

(2) Der Anmeldung sind beizuschließen:

1. der Gesellschaftsvertrag in notarieller Ausfertigung;
2. die Urkunden über die Bestellung der Geschäftsführer und gegebenenfalls des Aufsichtsrats in beglaubigter Form.

(3) Zugleich mit der Anmeldung haben die Geschäftsführer ihre Unterschrift vor dem Registergerichte zu zeichnen oder die Zeichnung in beglaubigter Form vorzulegen."

III. Erwägungen

Die – zulässige – Beschwerde ist begründet.

12

1. Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg. 10.413/1985, 14.842/1997, 15.326/1998, 16.488/2002 und 20.299/2018) nur vorliegen, wenn die angefochtene Entscheidung auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn das Verwaltungsgericht der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn es bei Erlassung der Entscheidung Willkür geübt hat.

13

Ein willkürliches Verhalten des Verwaltungsgerichtes, das in die Verfassungssphäre eingreift, liegt unter anderem in einer gehäuften Verkennung der Rechtslage, aber auch im Unterlassen jeglicher Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt oder dem Unterlassen eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens überhaupt, insbesondere in Verbindung mit einem Ignorieren des Parteivorbringens und einem leichtfertigen Abgehen vom Inhalt der Akten oder dem Außerachtlassen des konkreten Sachverhaltes (zB VfSlg. 8808/1980 mwN, 14.848/1997, 15.241/1998 mwN, 16.287/2001, 16.640/2002 und 19.518/2011).

14

2. Ein solcher Fehler ist dem Bundesfinanzgericht unterlaufen.

15

2.1. Der Vorlageantrag der beschwerdeführenden Partei wurde vom Geschäftsführer der von der beschwerdeführenden Partei bevollmächtigten Rechtsanwalts-gesellschaft unterzeichnet. Diese Gesellschaft hat die Rechtsform einer Gesell-schaft mit beschränkter Haftung. Die auf dem Vorlageantrag ersichtliche Unterschrift des Geschäftsführers der näher bezeichneten Rechtsanwalts-gesellschaft entspricht jener Unterschrift, die im Firmenbuch als Musterzeichnung des Geschäftsführers hinterlegt ist. 16

§ 9 Abs. 3 GmbHG sieht vor, dass die Geschäftsführer einer Gesellschaft mit be-schränkter Haftung zugleich mit der Anmeldung ihre Unterschrift vor dem Firmen-buchgericht zu zeichnen oder die Zeichnung in beglaubigter Form vorzulegen ha-ben. Zweck dieser Bestimmung ist es, die Prüfung zukünftiger Unterfertigungen der vertretungsbefugten Organe der Gesellschaft zu ermöglichen. Bei Bedarf soll dadurch die Echtheit der Unterschriften der Geschäftsführer geprüft werden kön-nen. Es muss weder der vollständige Name verwendet noch muss auf die Firma Bezug genommen werden, noch ist die Lesbarkeit der Unterschrift notwendig (Szoka in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer [Hrsg.], GmbHG², 2024, § 9 GmbHG Rz 19; Zollner in Gruber/Harrer [Hrsg.] GmbHG², 2018, § 9 GmbHG Rz 18). Die Identität des Unterzeichners kann durch die vor dem Fir-menbuchgericht unterfertigte Musterzeichnung nachgewiesen werden. 17

Das Formerfordernis der Unterschrift gemäß § 85 Abs. 2 BAO dient der Authenti-fizierung des Einschreiters in Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesfinanzgericht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei der Unterschrift im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO um ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann. Es ist nicht zu verlan-gen, dass die Unterschrift lesbar ist. Es muss aber ein die Identität des Unterschrei-benden ausreichend kennzeichnender individueller Schriftzug sein, der entspre-chend charakteristische Merkmale aufweist, und sich als Unterschrift eines Namens darstellt (VwGH 11.7.2000, 2000/16/0288). 18

2.2. Das Bundesfinanzgericht begründet den Beschluss, mit dem es den Vorlage-antrag als zurückgenommen gemäß § 85 Abs. 2 BAO erklärt, damit, dass der dem Vorlageantrag anhaftende Mangel des Fehlens einer Unterschrift nicht behoben 19

worden sei. Der beim Bundesfinanzgericht eingelangte Vorlageantrag sei mit "unleserlichen Paraphen" versehen. Eine Paraphe stelle keine Unterschrift dar.

2.3. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichtes hätte dieses zu prüfen gehabt, ob die Unterschrift des für die Rechtsanwaltsgesellschaft auftretenden Rechtsanwaltes – wie im Beschwerdeschriftsatz behauptet – tatsächlich jener Zeichnung entspricht, welche gemäß § 9 Abs. 3 GmbHG als Musterzeichnung beim Firmenbuchgericht hinterlegt ist. Bejahendenfalls hätte das Bundesfinanzgericht festzustellen gehabt, dass vor dem Hintergrund der beim Firmenbuchgericht hinterlegten Musterzeichnung die Identität des einschreitenden Rechtsvertreters sichergestellt und zugleich die diesbezüglich geltenden Vorgaben des § 85 Abs. 2 BAO gewahrt wurden. 20

2.4. Indem das Bundesfinanzgericht § 85 BAO nicht (in harmonisierender Auslegung) in Verbindung mit § 9 GmbHG interpretiert hat, hat es seine Entscheidung mit Willkür belastet. 21

IV. Ergebnis

1. Die beschwerdeführende Partei ist somit durch die angefochtene Entscheidung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden. 22

Der Beschluss ist daher aufzuheben, ohne dass auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen ist. 23

2. Diese Entscheidung konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden. 24

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 88 iVm § 88a VfGG. In den zugesprochenen Kosten ist Umsatzsteuer in Höhe von € 524,– sowie eine Eingabengebühr gemäß § 17a VfGG in der Höhe von € 340,– enthalten.

25

Wien, am 18. März 2026

Die Vizepräsidentin:

Dr. MADNER

Schriftführerin:

Dr. SZENKURÖK



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma und die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch und den Hofrat Mag. M. Mayr als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revision der R GmbH, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Linz, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13. August 2024, RV/7102081/2023, betreffend Grunderwerbsteuer (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird,

- I. soweit damit die Beschwerde (Berufung) der Revisionswerberin gegen den Bescheid des damaligen Finanzamts für Gebühren und Verkehrsteuern vom 10. Juni 2009 betreffend die Aufhebung des Bescheides vom 27. August 2008 gemäß § 299 BAO als unbegründet abgewiesen wurde, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts aufgehoben;
- II. soweit damit die Beschwerde (Berufung) der Revisionswerberin gegen den Bescheid des damaligen Finanzamts für Gebühren und Verkehrsteuern vom 18. Juni 2009 betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer als unbegründet abgewiesen wurde, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht in Spruchpunkt I. die Beschwerde (Berufung) der Revisionswerberin vom 10. Juli 2009 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamts für Gebühren und Verkehrsteuern (nunmehr: Finanzamt Österreich, im Folgenden: Finanzamt) (1.) vom 10. Juni 2009 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO



und (2.) vom 18. Juli 2009 betreffend Grunderwerbsteuer als unbegründet ab.
Die Revision erklärte das Bundesfinanzgericht in Spruchpunkt II.
gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG für nicht zulässig.

- 2 Das Bundesfinanzgericht führte zum Sachverhalt und zum Verfahrensgang unter einem und soweit für das Revisionsverfahren relevant aus, laut Punkt II. des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages vom 19. September 2007 („Einbringungsvertrag“) habe Herr [FR] sein in Punkt I.a.) näher bezeichnetes Einzelunternehmen „[FR]“ mit allen dazugehörigen Wirtschaftsgütern und allen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen, insbesondere mit den in Punkt III. des Einbringungsvertrages angeführten Liegenschaften nach den Vorschriften des Art. III des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) mit allen Aktiven und Passiven laut Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2006 als Gesamtsache zum Zweck der Fortführung und unter Verzicht auf die Liquidation unter Fortführung der steuerlich maßgebenden Buchwerte nach Art. III UmgrStG in die übernehmende Gesellschaft, die Revisionswerberin, eingebracht. Alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten würden übertragen. Ebenso würden alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswert nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten, die Betriebs-, Miet- und Nutzungsrechte, Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten übertragen.
- 3 Für den Fall, dass die Vertragspartner des einbringenden Unternehmens in Bezug auf das eingebrachte Unternehmen mit der Einbringung, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolge, nicht einverstanden sein sollten, verpflichte sich der einbringende Unternehmer das jeweilige Vertragsverhältnis auf Dauer desselben im Innenverhältnis auf Rechnung und Gefahr der übernehmenden Gesellschaft zu führen. Die übernehmende Gesellschaft verpflichte sich, den einbringenden Unternehmer [RF] und dessen Rechtsnachfolger daraus völlig schad- und klaglos zu halten.
- 4 Im Zuge der Einbringung seien sieben näher genannte Liegenschaften auf die übernehmende Gesellschaft, die Revisionswerberin, übertragen worden (Punkt III. des Einbringungsvertrages).



- 5 Laut Punkt V. des Einbringungsvertrages sei die Einbringung auf Grundlage der diesem Vertrag als Anlage A angeschlossenen Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2006 erfolgt. Herr [FR] stelle fest, dass das einbringungsgegenständliche Vermögen sowohl zum Einbringungsstichtag als auch im Vertragsabschlusszeitpunkt einen positiven Verkehrswert im Sinne des § 12 UmgrStG besitze.
- 6 Gemäß Punkt IX. des Einbringungsvertrages machten die Vertragsparteien für diese Einbringung die abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG geltend. Die Vertragsteile hätten die Anwendung des UmgrStG ausdrücklich zur Geschäftsgrundlage erklärt.
- 7 Mit Bescheid vom 27. August 2008 habe das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für den Einbringungsvertrag gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG mit 3,5 % vom zweifachen Einheitswert iHv 1.198.607,48 € mit 41.951,26 € festgesetzt.
- 8 Im Juni 2009 sei eine Kontrollmitteilung des damaligen Finanzamts samt einer Sachverhaltsdarstellung erfolgt, aus der hervorgegangen sei, dass die Einbringung nach Art. III des UmgrStG mangels Vorliegen eines Betriebes im Jahr 2006 nicht anerkannt werde und somit die steuerliche Begünstigung iSd § 22 Abs. 5 UmgrStG nicht angewendet werden könne.
- 9 Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 10. Juni 2009 habe das Finanzamt den Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. August 2008 aufgehoben. Als Begründung habe das Finanzamt ausgeführt, dass kein einbringungsfähiger Betrieb vorliege.
- 10 Mit Bescheid vom 18. Juni 2009 habe das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für den Einbringungsvertrag gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) mit 3,5 % von der anteiligen Gegenleistung iHv 8.409.089,88 € mit 294.318,15 € festgesetzt. Dabei seien die gemeinen Werte der übertragenen Liegenschaften ausgehend von den Verkehrswerten lt. Schätzungsgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien vom 20. Oktober 2006 mit 16.477.000,00 € angesetzt und die anteilige Gegenleistung sei anhand einer Verhältnisrechnung ermittelt worden.





- 11 Vom Entgelt entfalle der folgende Anteil als grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung auf die übertragenen Grundstücke: „Verkehrswerte Grundstücke mal Entgelt durch Wert der gesamten Aktiva = 16.477.000,00 mal 8.474.012,13 durch 16.604.210,42 = € 8.409.089,88“.
- 12 Die Revisionswerberin habe Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides gemäß § 299 BAO sowie gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. Juli 2009 erhoben. Auch gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. Juni 2009 sei am 10. Juli 2009 Berufung beim Finanzamt erhoben worden.
- 13 Die steuerliche Vertretung der Revisionswerberin habe vorgebracht, die Ansicht des Finanzamts, wonach kein einbringungsfähiger Betrieb vorliege, sei unrichtig. Es werde zur Begründung auf die beiliegende Berufung gegen diesen Bescheid verwiesen. Sobald der Berufung stattgegeben werde, falle die Begründung für die Aufhebung des ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheides weg und der ursprüngliche Bescheid wäre rechtsrichtig ergangen. Darüber hinaus sei allerdings selbst bei Nichtanwendung der Bestimmung des UmgrStG die Bemessungsgrundlage im vorliegenden Fall nicht von der Gegenleistung zu ermitteln. Eine solche liege nicht vor, da keine Anteilsgewährung erfolgt sei. Die Grunderwerbsteuer wäre gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom dreifachen Einheitswert des Grundstücks zu berechnen. Zur Begründung der Ansicht, dass im vorliegenden Fall keine Gegenleistung vorliege, habe die Revisionswerberin vor allem auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, verwiesen.
- 14 Mit Bescheid vom 16. Oktober 2009 sei nach Zustimmung der Revisionswerberin die Entscheidung über die Berufung (Beschwerde) gegen die Bescheide des Finanzamts vom 10. Juni 2009 betreffend die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 27. August 2008 und vom 18. Juni 2009 betreffend die Grunderwerbsteuer gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt worden.



- 15 Das Verfahren zur Einkommensteuer 2007 sei letztlich mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2022, RV/7103133/2013, entschieden und die Beschwerde sei als unbegründet abgewiesen worden.
- 16 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. Dezember 2022 habe das Finanzamt das Verfahren nach Ergehen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2022 betreffend Einkommensteuer 2007 von Amts wegen fortgesetzt und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend habe das Finanzamt ausgeführt, laut dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2022 sei die Betriebseigenschaft des zu übertragenden Vermögens nicht anerkannt worden. Es liege somit die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bzw. Verbindlichkeiten vor. Für den Einbringungsvertrag sei die Anwendung des UmgrStG nicht gegeben und daher eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG ausgeschlossen. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei daher nicht der zweifache Einheitswert der eingebrachten Grundstücke gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG, sondern die anteilige Gegenleistung, die auf die übertragenen Liegenschaften entfalle. Dabei seien die Liegenschaften mit den gemeinen Werten gemäß § 10 BewG anzusetzen. Die gemeinen Werte ergäben sich aus den Schätzungsgutachten vom 20. Oktober 2006.
- 17 Die Revisionswerberin habe gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 20. Dezember 2022 einen Vorlageantrag eingebracht.
- 18 Die Behandlung der im Einkommensteuerverfahren erhobenen Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof sei mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 27. Februar 2023, E 255/2023, abgelehnt worden.
- 19 Mit Beschluss vom 24. August 2023, Ra 2023/13/0059, habe der Verwaltungsgerichtshof die gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2022 betreffend Einkommensteuer 2007 erhobene Revision der Revisionswerberin zurückgewiesen.
- 20 In der rechtlichen Beurteilung führte das Bundesfinanzgericht betreffend die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 27. August 2008 gemäß § 299 BAO nach Wiedergabe der anzuwendenden Rechtsvorschriften



und soweit für das Revisionsverfahren relevant aus, für die Aufhebung gemäß § 299 BAO sei grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend. Dies gelte allerdings nicht in jenen Fällen, in denen für eine Beschwerdeentscheidung oder für eine Entscheidung des Verwaltungsgerichts die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides maßgebende Rechts- und Sachlage entscheidungsrelevant sei.

- 21 Da das Finanzamt zu Unrecht vom Vorliegen eines Betriebes ausgegangen sei, habe sich der Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. August 2008 als nicht richtig erwiesen und sei somit gemäß § 299 BAO aufzuheben gewesen. Im vorliegenden Fall sei der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtskraft der Vorzug zu geben und das Ermessen dahingehend zu üben, den unrichtigen Bescheid aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.
- 22 Betreffend das Grunderwerbsteuerverfahren führte das Bundesfinanzgericht nach Wiedergabe der anzuwendenden Rechtsvorschriften aus, es bestehe grundsätzlich weder bei der Feststellung des Sachverhaltes noch bei der Beurteilung, ob das UmgrStG auf den festgestellten Sachverhalt anzuwenden sei, eine Bindungswirkung an die Feststellung im Einkommensteuerverfahren. Jedoch zeige die Beschwerde keinen stichhaltigen Grund auf, die getätigten Feststellungen in Zweifel zu ziehen.
- 23 Das Bundesfinanzgericht zitierte in dem angefochtenen Erkenntnis das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2022 betreffend die Einkommenssteuer 2007 sowie die Randziffern 25 bis 28 des Beschlusses des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. August 2023, Ra 2023/13/0059.
- 24 Das Bundesfinanzgericht führte des Weiteren aus, dem Finanzamt könne im Hinblick auf das zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2022 sowie den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. August 2023 nicht entgegengetreten werden, wenn es sich dieser Beurteilung angeschlossen und das Vorliegen eines Gewerbebetriebes verneint habe. Nach den obigen Ausführungen könne daher auch die Begünstigungsbestimmung des § 22 Abs. 5 UmgrStG (zweifacher Einheitswert) nicht zur Anwendung kommen.



- 25 Die Revisionswerberin bringe vor, nach dem bereits in der Berufung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, sei in diesem Fall, in dem eine Sacheinlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliege, die Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstücks zu berechnen. Nach der im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages geltenden Rechtslage sei die Grunderwerbsteuer daher vom dreifachen Einheitswert zu berechnen und nicht von einer fiktiven Gegenleistung, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliege.
- 26 Das Bundesfinanzgericht führte dazu aus, im gegenständlichen Fall würden einzelne Vermögenswerte (wie zum Beispiel Liegenschaften) übertragen und Verbindlichkeiten übernommen. Laut Punkt II. des Einbringungsvertrages würden alle Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten laut Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2006 übertragen. Die übernehmende Gesellschaft habe sich verpflichtet, den einbringenden Unternehmer völlig schad- und klaglos zu halten. Damit seien einzelne betriebliche Vermögenswerte gegen Übernahme der betrieblichen Verbindlichkeiten übertragen worden, womit die Grunderwerbsteuer von dieser Gegenleistung zu berechnen sei.
- 27 Soweit die Revisionswerberin vorbringe, es handle sich bei der Einbringung um eine Sacheinlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten, womit keine Gegenleistung vorliege, sodass die Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstücks (dreifacher Einheitswert) zu ermitteln sei, sei dem zu entgegenen, dass dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde gelegen habe. Im Beschwerdefall sei das Vorliegen einer Gegenleistung für die Sacheinlage von Grundstücken und Gebäuden strittig. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2005 sei der Sachverhalt zugrunde gelegen, dass eine Liegenschaft ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten für die Übertragung von einer Großmuttergesellschaft in die Enkelgesellschaft eingebracht worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgeführt, Gegenleistung sei die Leistung des Erwerbers, zu der er sich für den Erwerb





des Grundstücks verpflichtet habe. Soweit die Sacheinlage in der Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten werde, liege darin die Gegenleistung des Erwerbers der Sacheinlage und die Grunderwerbsteuer sei von dieser Gegenleistung zu bemessen. Die Wertsteigerung der Gesellschaftsrechte der übertragenden Gesellschaft an sich sei nicht aufgrund einer Verpflichtung der damaligen Beschwerdeführerin entstanden, womit sie keine Gegenleistung darstelle. Die Frage, ob die Übernahme von Verbindlichkeiten (Schulden) im Zusammenhang mit der Liegenschaftsübertragung als Gegenleistung anzusehen sei, sei nicht Gegenstand des Verfahrens gewesen, weil sich die erwerbende Gesellschaft eben nicht zur Übernahme von Verbindlichkeiten verpflichtet habe.

- 28 Zur Nichtdurchführung einer mündlichen Verhandlung führte das Bundesfinanzgericht aus, es handle sich im gegenständlichen Fall um eine reine Rechtsfrage, womit die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unterbleiben könne. Das erkennende Gericht hätte auch bei Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu keinem anderen Ergebnis gelangen können.
- 29 Die Revisionswerberin erhob gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zunächst Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 24. Februar 2025, E 3746/2024-11, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat diese dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.
- 30 Daraufhin brachte die Revisionswerberin die vorliegende Revision ein. Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren ein. Das Finanzamt Österreich sah von der Einbringung einer Revisionsbeantwortung ab.
- 31 Die Revisionswerberin bringt zur Begründung der Zulässigkeit der Revision zunächst vor, das Bundesfinanzgericht sei hinsichtlich der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO vom 10. Juli 2009 nicht zuständig gewesen, weil eine Beschwerdevorentscheidung nicht ergangen sei. Nach näher zitierter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 291 Abs. 1 BAO unterlägen nur von der Abgabenbehörde vorgelegte Bescheidbeschwerden der Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichts. Die Entscheidungspflicht des



Bundesfinanzgerichts werde somit nur begründet, wenn die Abgabenbehörde zuvor bereits mit Beschwerdeverentscheidung entschieden habe und dagegen ein Vorlageantrag erhoben worden sei.

- 32 Die Revision sei außerdem zulässig, weil das Bundesfinanzgericht entgegen dem Antrag der Revisionswerberin keine mündliche Verhandlung durchgeführt habe. Hätte das Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung durchgeführt, hätte die Revisionswerberin in der Revision näher genanntes Vorbringen zum Fehlen einer Gegenleistung in Hinblick auf das bereits zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, erstattet. Darüber hinaus seien dem Bundesfinanzgericht weitere, näher genannte Verfahrensfehler anzulasten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

- 33 Die Revision ist zulässig; sie ist auch begründet.

I.

- 34 Aus dem vorgelegten Akt des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts ergibt sich, dass Gegenstand der Beschwerdeverentscheidung vom 20. Dezember 2022 ausschließlich der aufgrund der Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 27. August 2008 gemäß § 299 BAO am 18. Juni 2009 ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid war. Auch der Vorlageantrag der Revisionswerberin vom 29. Dezember 2022 betraf - folglich - ausschließlich die Beschwerdeverentscheidung vom 20. Dezember 2022.

- 35 Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 10. Juni 2009 und gegen den weiteren Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. Juni 2009 unter einem erhobene Berufung (Beschwerde) der Revisionswerberin vom 10. Juli 2009 mit Vorlagebericht vom 27. Juni 2023 zur Entscheidung vor.

Die Revisionswerberin weist in der Revision zutreffend darauf hin, dass eine Beschwerdeverentscheidung hinsichtlich des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO vom 10. Juni 2009 nicht ergangen ist.



- 36 Gemäß § 262 Abs. 1 BAO idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 (FVwGG 2012), BGBl. I Nr. 14/2013, ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevoirentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.
- 37 Wurde eine Berufung vor dem 1. Jänner 2014, ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt, so ist § 262 (Erlassung einer Beschwerdevoirentscheidung) gemäß § 323 Abs. 42 BAO nicht anwendbar.
- 38 § 262 Abs. 1 BAO idF des FVwGG 2012 trat gemäß § 323 Abs. 37 BAO am 1. Jänner 2014 in Kraft. Die Bestimmung ist, soweit Beschwerden betroffen sind, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Aus dem Akt des Bundesfinanzgerichts ergibt sich, dass die Berufung (Beschwerde) gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 10. Juni 2009 dem Bundesfinanzgericht am 27. Juni 2023, und somit nicht vor dem 1. Jänner 2014 der Abgabenbehörde zweiter Instanz, vorgelegt wurde. Die Ausnahme von der Anwendung des § 262 BAO nach § 323 Abs. 42 BAO idF des Abgabenänderungsgesetzes 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, ist im Revisionsfall daher nicht anwendbar.
- 39 Gemäß § 299 Abs. 2 erster Satz BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Nach der Rechtsprechung und Lehre liegen zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. VwGH 28.6.2012, 2012/15/0071, mHa [nunmehr] *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 299 Rz 45; vgl. auch VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0108, zu Wiederaufnahme- und Sachbescheid nach § 307 BAO).
- 40 Bei einem Aufhebungsbescheid nach § 299 Abs. 1 BAO handelt es sich demnach um einen eigenen Bescheid, der selbständig mit Beschwerde angefochten werden kann. Im - vorliegend gegebenen - Anwendungsbereich





des § 262 Abs. 1 BAO ist für Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO eine Beschwerde vorentscheidung zu erlassen. Es ist auch nicht ersichtlich, dass eine der Ausnahmen von der Verpflichtung des Finanzamts, eine Beschwerde vorentscheidung zu erlassen, nach § 262 Abs. 2 BAO vorliegt.

41 Mangels Beschwerde vorentscheidung (und Vorlageantrag) war das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO vom 10. Juli 2009 nicht zuständig (vgl. VwGH 7.4.2022, Ro 2021/13/0009; 29.1.2015, Ro 2015/15/0001, mwN).

42 Das angefochtene Erkenntnis ist, insoweit damit die Beschwerde (Berufung) der Revisionswerberin gegen den Bescheid des Finanzamts vom 10. Juni 2009 betreffend die Aufhebung des Bescheides vom 27. August 2008 gemäß § 299 BAO als unbegründet abgewiesen wurde, gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts aufzuheben.

43 Der Verwaltungsgerichtshof weist für das fortgesetzte Verfahren auf § 281a BAO hin: Gemäß dieser Bestimmung hat das Verwaltungsgericht, wenn es nach einer Vorlage (§ 265 BAO) zur Auffassung gelangt, dass noch eine Beschwerde vorentscheidung zu erlassen ist oder ein Vorlageantrag nicht eingebracht wurde, die Parteien darüber unverzüglich formlos in Kenntnis zu setzen.

II.

44 Das Bundesfinanzgericht war infolge der Beschwerde vorentscheidung vom 20. Dezember 2022 und des dazu gestellten Vorlageantrags vom 29. Dezember 2022 nach Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung über die Beschwerde (Berufung) der Revisionswerberin gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. Juni 2009 zuständig.

45 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 307 Abs. 1 und 2 BAO widerspricht es bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid dem Gesetz, die Beschwerde gegen die



Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen (vgl. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091, mwN). Eine derartige Vorgangsweise würde die Entscheidung über die Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Sachbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten (vgl. VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0120; 22.11.2012, 2012/15/0193, mwN).

- 46 Diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist aufgrund der mit § 307 Abs. 1 und 2 BAO vergleichbaren Systematik des § 299 Abs. 1 und 2 BAO auch auf den Fall einer gemeinsamen Anfechtung des Aufhebungsbescheides nach § 299 Abs. 1 BAO mit dem nach § 299 Abs. 2 BAO damit zu verbindenden Ersatzbescheid anzuwenden. Eine Entscheidung über den Ersatzbescheid nach § 299 Abs. 2 BAO ohne vorherige Entscheidung über den Aufhebungsbescheid nach § 299 Abs. 1 BAO führt zur Rechtswidrigkeit dieser Entscheidung (vgl. auch *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 299 Rz 45).
- 47 Das Bundesfinanzgericht war im Revisionsfall zur Entscheidung über den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO nicht zuständig. Indem das Bundesfinanzgericht trotz fehlender Zuständigkeit zur Entscheidung über den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO über die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. Juni 2009 entschieden hat, hat es diese Entscheidung mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.
- 48 Das angefochtene Erkenntnis ist daher insoweit, als damit die Beschwerde (Berufung) der Revisionswerberin gegen den Bescheid des Finanzamts vom 18. Juni 2009 betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer als unbegründet abgewiesen wurde, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Auf die in der Revision angezogenen „grunderwerbsteuerlichen Rechtsfragen“ (zur Maßgeblichkeit des Art. III UmgrStG) war bei diesem Ergebnis nicht mehr einzugehen.



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

W i e n , am 12. Februar 2026



BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend Beschwerde vom 19. Februar 2026 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2026 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. b BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

1. Verfahrensgang:

Mit **Einkommensteuerbescheid 2019** vom 17. März 2023 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 mit einer Nachforderung von 1.817,00 € **vorläufig** festgesetzt.

Mit **Einkommensteuerbescheid 20019** vom 4. Oktober 2023 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für **endgültig** erklärt. In der Höhe der festgesetzten Abgabe sei keine Änderung eingetreten.

Mit **Eingabe vom 31. Dezember 2025** beantragte der Beschwerdeführer via FinanzOnline die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2029 (Anmerkung Richter: *gemeint offensichtlich „2019“*).

Es werde die Wiederaufnahme und die Neufestsetzung der Einkommensteuer 2019 gemäß beiliegender Steuererklärung beantragt.

Gleichzeitig werde eine Covid-19-Rücklage für 2019 beantragt, weil davon auszugehen sei, dass die als nächstes folgende Korrektur der Veranlagung für 2020 einen Verlust ergeben werde.

Der Beschwerdeführer hätte angenommen, dass sich die 30% der Rücklage auf die Kennzahl 330 als Basis beziehen würde, er hätte dazu aber keine definitive Angabe dazu finden können.

Begründend wurde zur beantragten Wiederaufnahme ausgeführt, dass im Zuge des Insolvenzverfahrens in den Jahren 2022/23 der damalige Masseverwalter am 14.3.2023 eine Einkommensteuererklärung abgegeben hätte, allerdings mit auf der Ausgabenseite unvollständigen Daten. Der daraufhin am 17.3.2023 erlassene vorläufige ESt-Bescheid sei am 4. Oktober 2023 nach Rücksprache mit dem Masseverwalter als endgültig erklärt worden - dessen Vollmacht sei zu diesem Zeitpunkt allerdings bereits über 3 Monate gelöscht gewesen. Der Beschwerdeführer hätte nun endlich alle Unterlagen für 2019 gefunden, wodurch erstmals vollständige Tatsachen über die Betriebsausgaben 2019 hervorgekommen seien, die eine reguläre Festsetzung der Einkommensteuer 2019 ermöglichen würden.

Damit sei die Voraussetzung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO für eine Wiederaufnahme erfüllt. Gemäß § 304 BAO müsse der Antrag auf Wiederaufnahme vor Eintritt der Verjährung (§§ 207 ff BAO) gestellt werden. Diese würde 5 Jahre betragen und mit dem Ablauf des Jahres beginnen, in dem der Abgabensanspruch entstanden sei (also mit 31.12.2019).

Würden innerhalb der Verjährungsfrist Amtshandlungen gesetzt (wie hier zuletzt der Bescheiderlass vom 4.10.2023), würde sich die Frist um ein Jahr auf 6 Jahre verlängern, also im vorliegenden Fall bis genau heute, 31.12.2025, womit der Antrag gerade noch rechtzeitig sei.

Mit **Bescheid vom 15. Jänner 2026** wurde der Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 31.12.2025 abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden könne, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof hätte in seinem Erkenntnis vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, ausgeführt, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen bei einem Antrag auf Wiederaufnahme aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen sei (vgl. auch VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036 und VwGH 26.4.2017, Ro 2015/13/0011).

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO sei wie folgt begründet worden:

„Ich habe nun endlich alle Unterlagen für 2019 gefunden, wodurch erstmals vollständige Tatsachen über meine Betriebsausgaben 2019 hervorgekommen sind, die eine reguläre Festsetzung der Einkommensteuer 2019 ermöglichen.“

Für den vorliegenden Fall würde sich aus der angeführten Begründung ergeben, dass sämtliche Belege für eine ordentliche Buchhaltung bereits existiert hätten und daher dem Antragsteller bekannt gewesen seien, auch wenn er diese eine Zeitlang verlegt gehabt hätte. Daher seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren aus Sicht des Antragstellers neu hervorgekommen.

In gleicher Weise würde auch eine nachträglich erstellte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine neu hervorgekommene Tatsache bilden. Der Antrag sei daher abzuweisen gewesen.

Dieser **Bescheid** wurde am 15. Jänner 2026 um 11:22:02 in der **databox zugestellt** – gelesen wurde dieser Bescheid am 19. Jänner 2026.

Mit **Eingabe vom 19. Februar 2026** wurde eine **Beschwerde** via FinanzOnline eingereicht. Die Beschwerde richte sich gegen den Bescheid des Finanzamts Österreich vom 15. Jänner 2026 (zugestellt am 19. Jänner 2026). Weiters sei die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt worden.

Zur Rechtzeitigkeit wurde begründend ausgeführt, dass der Beschwerdeführer - wie auch schon in der Vergangenheit gelegentlich geschehen - keine Verständigung von der elektronischen Zustellung erhalten hätte, sondern das Schriftstück am 19.1.2026 bei der Abholung einer am 16.1. mitgeteilten Zustellung der SVS im Postkorb entdeckt und abgerufen hätte. Nach § 35 Abs. 5 und 6 Zustellgesetz gelte die Zustellung demnach erst mit der tatsächlichen Abholung am 19.1.2026 als bewirkt (zur Glaubhaftmachung siehe Screenshot).

Zur Wiederaufnahme führte der Beschwerdeführer aus, dass zwei Wiederaufnahmen (für die Jahre 2017 und 2018) zuvor vom Finanzamt bei quasi derselben Sachlage anstandslos durchgeführt worden seien, sei er bei der diesmaligen Abweisung von vornherein von einer versehentlichen Fehlentscheidung ausgegangen.

Ein näherer Blick auf die Begründung hätte diese Annahme bestätigt.

Die Bescheidbegründung würde sich auf das VwGH Erkenntnis 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 berufen und dort offenbar Rechtsatz 6. Dieser beziehe sich in dem Erkenntnis zugrundeliegenden Fall aber vor allem auf die Pflicht zur Geltendmachung von Wiederaufnahmegründen gem. § 303 Abs. 2 lit. b BAO durch den (RS 5) und aus der Sicht (RS 6) des Antragstellers, und nicht auf die Bewertung derselben. Auch die weiteren Nennungen des RS 6 in anderen Verfahren würden dazu nichts anderes ergeben.

Mit der Bewertung des Wiederaufnahmegrundes der „neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel“ würde sich dieselbe zitierte Entscheidung aber dennoch befassen, nämlich im Rechtsatz 3 (Hervorhebung vom Beschwerdeführer):

„Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO⁵ § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im

Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. Ritz, aaO Tz 30).“

Dem entgegen lautet die Begründung im Bescheid (Hervorhebung vom Beschwerdeführer):
„Für den vorliegenden Fall ergibt sich aus der angeführten Begründung, dass sämtliche Belege für eine ordentliche Buchhaltung bereits existierten und daher dem Antragsteller bekannt waren auch wenn er diese eine Zeitlang verlegt hatte. Daher sind keine neuen Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren aus Sicht des Antragstellers neu hervorgekommen.“

Die Behörde würde hier aus dem Umstand schließen, dass die Belege, wenn sie auch bisher unberücksichtigt blieben, bereits existiert hätten, dass sie im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht „neu hervorgekommen“ wären, was das genaue Gegenteil der Aussage des RS 3 der selbst zitierten Entscheidung sei.

Dazu sei noch anmerken, dass die Belege deshalb bisher unberücksichtigt geblieben seien, weil die vorherigen Steuererklärungen gar nicht vom Beschwerdeführer, sondern gegen den ausdrücklichen Protest des Beschwerdeführers eben ohne Belege nur nach dem Kontoauszug vom damaligen Insolvenzverwalter erstellt worden seien.

Die nun eingereichte Erklärung im Zuge der Wiederaufnahme sei also die erste, die tatsächlich auf Belegen beruhen würde. Es sei im allseitigen Interesse, dass diese an die Stelle der zuvor unvollständigen Erklärung treten würde, wozu der Gesetzgeber unter anderem die Wiederaufnahme im BAO (unter wesentlich geringeren Voraussetzungen als im AVG) vorgesehen hätte.

Weiterer Wiederaufnahmegrund:

Die vom Insolvenzverwalter eingereichte unvollständige (siehe auch dessen damaligen Begleitbrief) Erklärung sei vorläufig erlassen, und erst am 4.10.2023 unter Berufung auf eine Rücksprache mit dem Insolvenzverwalter für endgültig erklärt worden. Nachdem zu diesem Zeitpunkt der Insolvenzverwalter schon seit Monaten nicht mehr vertretungsbefugt gewesen sei, sei der nun durch die Wiederaufnahme angefochtene Est. Bescheid 2019 zusätzlich mit einem Entstehungsmangel behaftet, was auch dem Finanzamt inzwischen bekannt gewesen sei. Das Zustandekommen des endgültigen Bescheides würde demnach zumindest denkbar mit einer strafrechtlich relevanten Vollmachtsüberschreitung in Verbindung stehen, was einen weiteren Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit. a BAO darstellen würde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 20. Februar 2026 wurde gegenständliche Beschwerde gemäß § 260 BAO zurückgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 260 Abs. 1 lit. b BAO eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen sei, wenn sie nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

Zur Einbringung einer Beschwerde würde ein Monat zustehen, gerechnet ab Zustellung des

angefochtenen Bescheides (§ 245 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 98 Abs. 2 BAO würden elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt gelten, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt seien.

Der angefochtene Bescheid sei bereits am 15.01.2026 um 11:22 Uhr elektronisch in die databox des Beschwerdeführers elektronisch zugestellt und am 19.01.2026 um 17:21 Uhr gelesen (Status: gelesen) worden.

Daraus würde folgen, dass der angefochtene Bescheid am 15.01.2026 um 11:22 Uhr in den elektronischen Verfügungsbereich des Beschwerdeführers gelangt sei.

Mit **Eingabe vom 21. Februar 2026** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Begründend wurde ausgeführt, dass die Zustellung nach § 35 Abs. 5 Zustellgesetz zu beurteilen sei. Die Beschwerdeentscheidung sei hierzu leider gar nicht eingegangen.

Es würde deshalb keine andere Wahl bleiben, als die Vorlage zu beantragen.

Gleichzeitig werde angeregt, das Finanzamt möge sich die Beschwerdegründe bitte ansehen, die überraschende Abweisung des Wiederaufnahmeantrags für die ESt 2019 von Amts wegen noch einmal überdenken und im Sinne der bisherigen gesetzeskonformen Handhabung korrigieren.

Mit **Vorlagebericht vom 23. März 2026** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach Darstellung der zeitlichen Daten von Bescheid, Beschwerde und Zustellung beantragte die belangte Behörde die Zurückweisung der Beschwerde.

2. Sachverhalt:

Aus den gegenständlich vorgelegten Unterlagen und Darstellungen geht klar hervor, dass gegenständlich ausschließlich der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2019 streitgegenständlich ist.

Der Antrag wurde vom Beschwerdeführer eingebracht.

Dieser Antrag wurde bescheidmässig erledigt.

Anschließend erfolgte diesbezüglich eine Beschwerde, eine Beschwerdeentscheidung sowie ein Vorlageantrag.

Strittig ist gegenständlich, ob die Beschwerde vom 19. Februar 2026 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 15. Jänner 2026 vom Beschwerdeführer rechtzeitig eingebracht wurde.

Nach den vorliegenden unstrittigen Daten erfolgte die Beschwerde verspätet.

3. Beweiswürdigung:

Der **Antrag auf Wiederaufnahme** datiert vom 31. Dezember 2025 und wurde dem zuständigen Gericht im Zuge der Beschwerdevorlage zur Kenntnis gebracht (Beschwerdevorlage vom 23. März 2026).

Mit **Bescheid vom 15. Jänner 2026** wurde diesem Antrag nicht gefolgt und der Antrag wurde abgewiesen. Auch dieser Bescheid liegt dem Gericht vor.

Unstrittig wurde dieser Bescheid dem Beschwerdeführer am 15. Jänner 2026 um 11:22:02 tatsächlich in die databox zugestellt (**Ausdruck der Databoxinformationen** liegt dem Gericht vor). Darin ist auch ersichtlich, dass der Beschwerdeführer den Bescheid tatsächlich erst am 19. Jänner 2026 gelesen hat.

Die folgende **Beschwerde** wurde nachweislich am 19. Februar 2026 via **FinanzOnline** der belangten Behörde übermittelt. Dies ist ebenfalls aus den Daten des Finanzamtes ersichtlich und insoweit auch unstrittig.

Dem Auszug aus den **Finanzanwendungen** ist klar zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer FON-Teilnehmer ist (und zum Bescheiddatum auch war) und er der elektronischen Zustellung zugestimmt hat.

Diesen Daten folgend ist der Beschwerdeführer bereits **seit 17. Mai 2019 FON-Teilnehmer** – also jedenfalls auch zum Zeitpunkt der Bescheidezustellung am 15. Jänner 2026.

Soweit gegenständlich die Daten der verschiedenen Eingaben maßgeblich sind, liegen klare nachvollziehbare Unterlagen vor und sind insoweit unstrittig.

Selbst der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass der Bescheid vom 15. Jänner 2026 tatsächlich bereits am 15. Jänner 2026 in die databox gelangt ist; er hat diesen Bescheid aber mangels Information (E-Mail, ...) erst am 19. Jänner 2026 tatsächlich eingesehen und somit ist seiner Ansicht nach, die Beschwerde vom 19. Februar 2026 jedenfalls rechtzeitig.

4. Rechtliche Würdigung:

4.1. Zu Spruchpunkt I (Zurückweisung):

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

a) nicht zulässig ist oder

b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. Wenn es beantragt wird

a) in der Beschwerde

[...]

Gemäß § 274 Abs. 3 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde

1. Als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (§ 260),

[...]

Gemäß Abs. 5 leg.cit. gilt dies auch für Entscheidungen durch den Einzelrichter.

a) Rechtzeitigkeit:

Das Gericht hat, bevor es inhaltlich entscheidet, zuerst zu prüfen, ob die Eingabe (Beschwerde bzw. Vorlageantrag) zulässig bzw. rechtzeitig eingebracht wurde. Erst nach dieser Prüfung ist es zulässig, die Beschwerde inhaltlich zu bearbeiten.

Obige gesetzliche Bestimmung (§ 260 BAO) lässt hier keinen Spielraum offen. Verspätete Bescheidbeschwerden sind **zwingend** zurückzuweisen.

Nur wenn die Beschwerde weder zurückzuweisen, noch als zurückgenommen oder gegenstandslos zu erklären, noch die Sache nach Aufhebung der angefochtenen Bescheide an die Abgabenbehörde zurückzuweisen ist, hat das Gericht gemäß § 279 in der Sache selbst zu entscheiden.

Grundsätzlich ist es Aufgabe der Partei, die Rechtzeitigkeit der Einbringung eines Rechtsmittels nachzuweisen (vgl. VwGH 31.3.1998, 97/13/0160).

Gegenständlich in Streit gezogener Bescheid (**Bescheid vom 15. Jänner 2026**) wurde unzweifelhaft und unstrittig dem Beschwerdeführer tatsächlich auch am **15. Jänner 2026** in die databox **zugestellt**. Dies hat der Beschwerdeführer selbst in seiner Beschwerde so dargestellt – nur hat er den Bescheid tatsächlich erst am 19. Jänner 2026 gelesen und somit erst mit diesem Datum zur Kenntnis genommen.

Die Beschwerdefrist beträgt **1 Monat** ab **Zustellung** des Bescheides.

Entscheidend für die Zustellung ist allein der Zeitpunkt, in dem die Daten in der databox einlangen. Die zusätzliche Verständigung des Empfängers beispielsweise per E-Mail ist eine reine Serviceleistung, an die keine Rechtsfolge geknüpft ist. Daher berührt das Ausbleiben einer Mitteilung auch an eine gültige E-Mailadresse des FinanzOnline Teilnehmers nicht die Wirksamkeit einer Zustellung in die databox.

Für den Beginn der Beschwerdefrist ist der Tag maßgebend, an dem der Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei schriftlichen Bescheiden beginnt die Frist daher in der Regel am Tag von dessen **Zustellung** zu laufen.

Der Zeitpunkt, an dem die Daten in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind, ist bei FinanzOnline der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die databox, zu der der Empfänger Zugang hat. Auf das tatsächliche Einsehen der in der databox befindlichen elektronischen Dokumente kommt es nicht an (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸ § 98 Tz 4; VwGH 31.7.2013, 2009/13/0105).

Die einmonatige Frist zur Einbringung der Beschwerde bzw. eines Fristverlängerungsantrages begann im gegenständlichen Fall gemäß § 245 Abs. 1 BAO unstrittig am **15. Jänner 2026** zu laufen – an diesem Tag gelangte der streitgegenständliche Bescheid in die databox des Beschwerdeführers. Der 15. Jänner 2026 war ein Dienstag – somit endet die Beschwerdefrist einen Monat später am 15. Februar 2026; da dies ein Sonntag war, aber erst am **16. Februar 2026** – die Beschwerde war aber dennoch verspätet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es nicht erforderlich, dass dem Empfänger stets die volle Frist für die Erhebung eines allfälligen Rechtsmittels zur Verfügung stehen muss. Die Zustellung ist auch dann wirksam, wenn der Empfänger noch rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangt, um das Rechtsmittel einzubringen. Nach der Zustellung am 15. Jänner 2026 und der tatsächlichen Kenntnisnahme am 19. Jänner 2026 hatte der Beschwerdeführer noch ausreichend Zeit die Beschwerde rechtzeitig einzubringen bzw. eine Fristverlängerung zu beantragen.

Die Beschwerde wurde via FinanzOnline am 19. Februar 2026 bei der belangten Behörde eingebracht.

Vom Verwaltungsgericht sind nicht fristgerecht eingebrachte Beschwerden mit Beschluss zurückzuweisen (§ 260 Abs. 1 lt. b BAO).

b) Mündliche Verhandlung:

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde rechtmäßiger Weise die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Wie oben dargestellt, ist gegenständliche Beschwerde als verspätet eingebracht zurückzuweisen, somit kann von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

Da gegenständlicher Sachverhalt durch entsprechende Unterlagen (siehe Beweiswürdigung) klar belegt ist und lückenlos vorliegt, wird von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen.

4.2. Zu Spruchpunkt II (Revision):

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Bei dem gegebenen Sachverhalt ergibt sich die Zurückweisung schon aus dem Gesetzestext, sodass eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 7. Juli 2026