

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, Adr.Bf.in, vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 26.3.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10.3.2021 betreffend Körperschaftsteuer 2019 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Körperschaftsteuererklärung vom 20.11.2019** wurden unter anderem ausländische Einkünfte in Höhe von 406.616,00 € und eine anzurechnende ausländische Steuer in Höhe von 84.574,00 € erklärt.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 10.3.2021** wurde keine anrechenbare ausländische (Quellen-)Steuer anerkannt und wie folgt begründet:

Das Ergänzungsersuchen vom 3.9.2020 betreffend Anrechnung der Abzugssteuer Indien/China sei bis dato völlig unbeantwortet geblieben.

Da demzufolge weder die für den Anrechnungshöchstbetrag maßgeblichen ausländischen Einkünfte, noch die maßgebliche Abzugsteuer der Höhe nach dargelegt und nachgewiesen worden wären, sei eine Anrechnung ausgeschlossen.

Mit **Schreiben vom 26.3.2021** wurden gegen diesen Bescheid **Beschwerde** eingebracht.

Demnach sei das Ergänzungsansuchen vom 3.9.2020 beantwortet worden, nämlich wie folgt:

Es werde hinsichtlich der angeführten notwendigen Kostenabzüge zu den Softwarelizenzen auf

das mit dem Geschäftsführer geführte Telefonat verwiesen.

Man hätte auch in der Literatur nicht finden können, woraus gegebenenfalls noch weitere Abzüge abgeleitet werden könnten. Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages ergebe sich aus der Formel: "österreichische Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Welteinkommen". Es gebe keine ausländischen Kosten, die hier zum Abzug führen könnten. Es werde beantragt, die Bemessungsgrundlage 406.616,00 € so anzuerkennen. Zur Frage hinsichtlich der Anrechnung der Quellensteuer Österreich/China würde auf den Art. 24 Abs. 2 lit. c ii DBA Österreich/China verwiesen werden, wo 20 % an Quellensteuern anzurechnen seien.

Vorliegend ist eine **Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 10.5.2021**, wonach in Bezug auf die Projekte China keine unmittelbaren Aufwendungen vorliegen, das die Herstellung der Produkte bereits Jahre zuvor stattgefunden hätte. Die Vermarktung und den Vertrieb werde von einer der Beschwerdeführerin fremden Firma in China durchgeführt.

Mit **Auskunftersuchen vom 26.5.2021** wurden von der Amtspartei folgende Fragen an die Beschwerdeführerin gerichtet:

1.

Die „purchase agreements“, mit der die Entrichtung chinesischer Steuern ausgewiesen sei, würde darauf hindeuten, dass für die Software keine Lizenzgebühren iSd Art. 12 DBA China angefallen seien, sondern ein Erwerb („purchase“) der Software erfolgt sei. In diesem Fall würde aber das Regime des Art. 12 iVm Art. 24 Abs. 2 lit. c ii DBA China nicht anwendbar sein, sondern Art. 7 DBA China (vgl. OECD-MAK Anm 8.2 zu Art. 12). Die chinesische Abzugssteuer würde demnach nicht in Österreich anrechenbar sein. Im Hinblick auf das Substance-over-form-Prinzip gelte diese Unterscheidung auch für das DBA Indien.

Würde man diese Ansicht teilen? Falls nein. Weshalb nicht?

2.

Es seien folgende Rechnungen zu übermitteln: AR: ***2***, ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, ***7*** betreffend China und ***8*** betreffend Indien.

3.

Es seien die Verträge, die den oben angeführten Rechnungen zugrunde liegen würden, zu übermitteln.

4.

Es sei zur Rechtsnatur dieser Transaktionen Stellung zu nehmen (Übertragung von Rechten oder „bloßen“ Nutzungsberechtigungen).

Mit **Schreiben vom 4.8.2021** wurde wie folgt geantwortet:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hätte in den vergangenen Jahren Individualsoftware erstellt und vertrieben, wobei die Entwicklungskosten als Betriebsausgaben verbucht worden wären. Die besagte Individualsoftware werde durch einen chinesischen Vertriebspartner (***9***) in

China vertrieben. Mit ***9*** bestehe kein Beteiligungsverhältnis.

9 akquiriere Kunden und schließe mit diesen einen Softwareüberlassungsvertrag ab (Software Purchase Agreement). Die Software werde bei Lackieranlagen eingesetzt, wodurch Fehler beim Lackiervorgang aufgezeigt werden würden.

Es gebe zwei Vertragsvarianten:

1.

Software Lease Agreement: hierbei erhalte der Kunde das Recht, die Software für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen, und

2.

Software Purchase Agreement – Maintenance (Wartung): hierbei werde dem chinesischen Endkunden das Software - Gebrauchsrecht für unbestimmte Zeit überlassen. Durch die mitangebotene Maintenance solle gewährleistet werden, dass die Software laufend upgedatet werde, um aktuell und einsatzfähig zu bleiben. In den meisten Fällen würden die chinesischen Endkunden jedoch nur das Software-Gebrauchsrecht ohne die dazugehörige Maintenance erwerben, wodurch die Software nach einer bestimmten Zeit unbrauchbar werde.

Infolgedessen würden die chinesischen Endkunden eine neue Software erwerben und einen neuen Vertrag mit ***9*** abschließen.

Die Software werde durch ***9*** an die chinesischen Endkunden in beiden oben beschriebenen Konstellationen zum bestimmungsgemäßen Gebrauch an die Endkunden überlassen, das würde heißen die Endkunden würden keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie bspw. Vervielfältigung, Sublizenzierung, Weiterentwicklung usw. erwerben. Je nachdem, ob der chinesische Endkunde Variante 1. oder 2. wähle, werde der entsprechende Vertrag auch zwischen der Beschwerdeführerin und ***9*** abgeschlossen. Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten. Sämtliche urheberrechtlich geschützten Rechte iZm der Software würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben.

Bei den Zahlungen von ***9*** an sie ziehe ***9*** eine 10%-ige chinesische Quellensteuer ab.

2. Rechtliche Beurteilung

In beiden oben beschriebenen Vertragsvarianten erhalte der chinesische Vertragspartner (***9***) der Beschwerdeführerin das Recht, die Software bestimmungsgemäß zu benutzen.

Die Vergütungen für die bestimmungsgemäße Benutzung einer Software seien nicht als Art. 12 Lizenzgebühren iSd aktuellen OECD-Musterabkommens zu verstehen.

Jedoch unterscheide sich der Lizenzgebührenbegriff des aktuellen

Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und China (DBA China) vom aktuellen Lizenzgebührenbegriff des OECD-MA, da es dem Lizenzgebührenbegriff des OECD-Musterabkommens vor 1992 folge. Im Art. 12 Abs. 3 DBA China würde es heißen:

„Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht aus Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und

Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.“

Der Lizenzgebührenbegriff gemäß Art. 12 Abs. 3 DBA Indien sei mit dem Begriff im DBA China ident.

Gemäß EAS 3393 vom 3.10.2017 sei der Ausdruck „Ausrüstungen“ nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt. Diese Vergütungen seien als Lizenzgebühren iSd OECD-Musterabkommens zu verstehen, sofern es sich um „Mietentgelte“ handle.

Mietentgelte würden für die Gebrauchsüberlassung einer unverbrauchbaren Sache entrichtet werden. Gemäß § 1093 ABGB könnten auch immaterielle Sachen Gegenstand einer Gebrauchsüberlassung sein. Vergütungen für Softwareüberlassung seien als Mietentgelte zu verstehen, wenn dem Erwerber der Software die Nutzung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit mit Kündigungsmöglichkeit und Rückgabeverpflichtung überlassen werde.

Im Falle der Software Lease Agreements erhalte der Kunde das Recht, die Software für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen.

Nach Ablauf der vertraglich eingeräumten Nutzungsdauer sei der chinesische Vertragspartner nicht mehr berechtigt, die Softwarekopie in seinem Betrieb einzusetzen. Folglich werde dem chinesischen Vertragspartner das Recht eingeräumt, die Softwarekopie für eine bestimmte Zeit zu nutzen.

Betreffend der Software Purchase Agreements erwerbe ***9*** zumeist lediglich die Software ohne die mitangebotenen Wartungsleistungen. Ohne Inanspruchnahme der Wartungsleistungen sei die Software nur für einen begrenzten Zeitraum einsetzbar, da diese ohne regelmäßige Updates veraltete und die volle Funktionalität verliere. Dadurch sei es bereits mit Vertragsabschluss klar, dass die Nutzung der Software nur für einen bestimmten Zeitraum möglich sein werde.

Wirtschaftlich betrachtet würden sich bei den Software Purchase Agreements dieselben wirtschaftlichen Folgen wie bei den Software Lease Agreements ergeben: der chinesische Vertragspartner schließe in beiden Fällen mit der Beschwerdeführerin einen Vertrag, welcher gestatte, die Software für einen begrenzten Zeitraum zu nutzen. Nachdem der Vertrag ausgelaufen sei und die Software nicht mehr einsatzfähig sei werde ein neuer Vertrag aufgesetzt, um die Software entsprechend weiter nutzen zu können.

Somit handle es sich in beiden Fällen zweifelsfrei um Lizenzgebühren iSd Art. 12 Abs. 3 DBA China. Somit erfolge der Abzug einer 10%-igen chinesischen Quellensteuer im Einklang mit Art. 12 Abs. 2 DBA China.

Gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA China werde die Doppelbesteuerung in Österreich nach der Anrechnungsmethode vermieden, gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. c DBA China werde im Falle von Lizenzgebühren 20 % des verrechneten Bruttobetrages auf die österreichische Körperschaftsteuerbelastung angerechnet.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 5.11.2021** wurde die obige Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erstelle und vertreibe Individualsoftware zur Optimierung von Lackiervorgängen unter anderem auch in China und Indien.

Die Software werde in zwei Vertragsvarianten angeboten:

- Software Lease Agreement (Software-Mietvertrag): Hierbei erhalte der Kunde das Recht, die Software für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen. Die Zahlung erfolge regelmäßig.
- Software Purchase Agreement (Software-Kaufvertrag) + Maintenance (Wartung): hierbei werde dem Endkunden das Software-Gebrauchsrecht permanent überlassen. Der Kunde müsse die Software nicht zurückstellen und könne sie für einen Betrieb unbeschränkt nutzen. Eine Weitergabe an Dritte sei nicht gestattet. Die Zahlung erfolge einmalig. Werde zusätzlich eine Maintenance (Wartung) vereinbart, so werde die Software laufend upgedated, um aktuell und einsatzfähig zu bleiben.

In China erfolge der Vertrieb durch den chinesischen Vertriebspartner ***10*** (**9**).

Zwischen der Beschwerdeführerin und ***9*** bestehe kein Beteiligungsverhältnis. Die Software werde durch die ***9*** an die chinesischen Endkunden in beiden oben beschriebenen Konstellationen zum bestimmungsgemäßen Gebrauch an die Endkunden überlassen, d.h. die Endkunden würden keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie bspw. Vervielfältigung, Sublizenzierung, Weiterentwicklung, usw. erwerben. Die Beschwerdeführerin schließe mit der ***9*** genau jenen Vertrag (lease or purchase agreement), der dem Vertrag mit dem jeweiligen Endkunden entspreche. Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten. Sämtliche urheberrechtlich geschützten Rechte iZm der Software würden bei ihr verbleiben. Die ***9*** sei lediglich Vertriebsglied zwischen der Beschwerdeführerin und Endkunden. Mit der ***11*** hätte die Beschwerdeführerin direkt (ohne die ***9***) einen Wartungsvertrag abgeschlossen.

In Indien erfolge der Vertrieb durch die ***12***. Mit Umsatzteilungsübereinkommen (share agreement) räume die Beschwerdeführerin der ***12*** das Recht ein, die Software in eigenem Namen zu verkaufen (Distributionsrecht). Dafür erhalte die Beschwerdeführerin von der ***12*** Anteile des Verkaufserlöses. Die urheberrechtlichen Softwarerechte würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben.

Im Wirtschaftsjahr 2019 seien bis auf den Wartungsvertrag mit der ***11*** sowohl in China, als auch in Indien alle quellensteuerrelevanten Softwarevertriebe in Form eines Kaufvertrages abgeschlossen worden. Die zu entrichtende Quellensteuer in China betrug 40.808,00 €, jene in Indien 2.958,00 €, gesamt also 43.766,00 €.

Die Feststellungen würden sich auf folgende **Beweismittel** gründen:

- Parteivorbringen
- vorgelegte Rechnungen
- Umsatzteilungsübereinkommen (share agreement) zwischen der Beschwerdeführerin und

12

- Ansässigkeitsbestätigung für Indien
- Kalkulationen bzgl. Quellensteuer

Beweiswürdigung

Die Feststellungen seien unter Zugrundelegung der angeführten Beweismittel getroffen worden. Das Parteivorbringen sei kohärent zu den vorgelegten Urkunden und Berechnungen

Rechtliche Beurteilung

Rechtsgrundlage für die steuerliche Befreiung von Auslandseinkünften bei im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen seien die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Österreich und den jeweiligen Vertragsstaaten. Daher seien das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und China (DBA China) und zwischen Österreich und Indien (DBA Indien) anzuwenden. Im gegenständlichen Fall seien mehrere Fragen zu erörtern. Zunächst sei zu klären, welchen Vertragscharakter die Softwareüberlassungsverträge der Beschwerdeführerin mit den jeweiligen Kunden hätten und ob es sich, wie von der Partei vorgebracht, um Lizenzgebühren („Royalties“) iSd Art 12 DBA China bzw. DBA Indien handle. Falls das Vorliegen von Lizenzgebühren iSd DBA bejaht werden könne, sei zu klären, ob und in welcher Höhe die in beiden Ländern zu entrichtende Quellensteuer auf die österreichische Körperschaftsteuer anzurechnen sei.

China

Art. 12 Abs. 1 DBA China regle, dass Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen würden und an einen im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt würden, im anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden dürften. Nach Art. 12 Abs. 3 DBA China seien „Lizenzgebühren“ Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt würden. Demnach umfasse der Lizenzgebührenbegriff des DBA China vier Kategorien:

- Urheberrechte an literarischen, künstlerischen und wissenschaftlichen Werken
- Gewerbliche Schutzrechte
- Erfahrungswissen (Know-how)
- Ausrüstungen

Seit 1992 seien zwar nur mehr die ersten drei Kategorien Teil des OECD-Musterabkommens. Jedoch seien alle vier Bestandteile noch immer Teil des DBA China, welches dem OECD-MA vor 1992 folge. Das hieße, der (alte) Lizenzgebührenbegriff des DBA China sei umfangreicher als der (neue) Lizenzgebührenbegriff des OECD-MA. Die Vermietung von Ausrüstungsgegenständen (equipment) sei daher anders als im aktuellen OECD-MA Bestandteil des DBA China. Der Begriff der „Ausrüstung selbst“ umfasse nicht nur körperliche, sondern

unkörperliche Wirtschaftsgüter wie Software. Entscheidend sei dabei aber, dass es sich beim Entgelt um Mietzahlungen handle. In 1 Ob 229/14d hätte sich der OGH wie folgt zum rechtlichen Charakter der Überlassung von Software geäußert:

„Die rechtliche Qualifikation des Softwareüberlassungsvertrages ist strittig. Die Rsp qualifiziert die dauerhafte Überlassung von Standardsoftware gegen Zahlung eines einmaligen Entgelts als Kaufvertrag. Dies gilt nach einer Entscheidung allgemein für Softwareüberlassungsverträge, bei denen der Vertragszweck in der unbeschränkten und unbefristeten Verwendung der Software besteht und die Eigentumsübertragung dem Willen der Parteien entspricht (9 Ob 76/10g). Dagegen ist die Lieferung von Individualsoftware, also einer solchen, die speziell auch die besonderen Bedürfnisse und individuellen Umstände und Wünsche eines Bestellers ausgerichtet ist, als Werkvertrag zu beurteilen (5 Ob 111/12b mwN). Nach der Lehre liegt ein Lizenzvertrag vor, auf den die bestandvertraglichen Regelungen entsprechend anzuwenden sind, wenn dem Erwerber der Software die Nutzung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit mit Kündigungsmöglichkeit und Rückgabeverpflichtung überlassen wird (Dauerschuldverhältnis).....“

Die Frage, ob der Vertrag auch dann als Kaufvertrag zu qualifizieren sei, wenn ausdrücklich das Eigentum am Lizenzprogramm, den gelieferten Datenträgern und dem Schutzstecker vorbehalten worden wäre und dem Lizenznehmer sowohl die entgeltliche als auch unentgeltliche Verfügung über die Lizenzprogramme Dritten gegenüber untersagt worden wäre, sei vom OGH bisher offen gelassen worden (1 OB 145/08t).

Die Beschwerdeführerin handle mit Software, die auf den Kunden individuell zugeschnitten werden müsse. Wie die Partei in ihrer Beschwerde richtig ausführe, sei Software als unkörperliche Ausrüstung zu qualifizieren, deren Vermietung zwar nicht unter den Lizenzgebührenbegriff der OECD-MA seit 1992 falle, wohl aber unter den Lizenzgebührenbegriff des DBA China (und der OECD-MA bis 1992). Das würde heißen, Software als Ausrüstung sei nur dann eine Lizenzgebühr iSd DBA China, wenn ihre Gebrauchsüberlassung als Vermietung (...Benutzung oder Recht zur Benutzung...) zu qualifizieren sei. Die Partei bringe vor, ihre beiden Angebotsvarianten (Kauf und Miete) seien wirtschaftlich betrachtet beides Mietverträge, weil die Software rasch veralte und folglich nach wenigen Jahren nutzlos sei. Diese Einschätzung bzw. Begründung decke sich nicht mit den oben angeführten Kriterien von Lehre und Rechtsprechung in Bezug auf die Qualifikation von Softwareüberlassungsverträgen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise (substance over form) sei bei Softwarekaufverträgen unter anderem abzustellen auf das Kriterium der Einmalzahlung und Eigentumsübertragung, bei Softwarewerkverträgen auf die besonderen Bedürfnisse und individuellen Umstände und Wünsche des Bestellers und bei Softwaremietverträgen auf die Nutzung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit mit Kündigungsmöglichkeit und Rückgabeverpflichtung. Das von der Partei eingebrachte Kriterium der Abnutzung bzw. beschleunigten Obsoleszenz finde in der Judikatur keinen Niederschlag, was wenig verwundere, weil die Dauer bzw. die Häufigkeit der Benutzbarkeit eines Vertragsgegenstandes nicht zwingend die Rechtsnatur eines Vertrages beeinflussen müsse. Für das Vorliegen eines

Kaufvertrages oder eine Mietvertrages sei es etwa irrelevant, welche Abnutzungsdauer ein Auto oder ein Grundstück hätte. Beides könne gekauft oder gemietet werden, wobei ersteres eine Abnutzungsdauer hätte, zweiteres in der Regel nicht abnutzbar sei. Entscheidend sei vielmehr die Qualität

- der für die Vertragsart charakteristischen Leistung (Übergabe und Eigentumserwerb an einer Sache gegen Entgelt oder Gebrauchsüberlassung einer Sache gegen Entgelt mit Rückgabeverpflichtung und Kündigungsmöglichkeiten) und
- des Entgeltes (Einmalzahlung oder mehrere regelmäßige Zahlungen).

Die Unterscheidung zwischen Kaufvertrag und Werkvertrag sei für gegenständlichen Fall nicht ausschlaggebend. In Bezug zur Abgrenzung des Werkvertrages zum Bestandsvertrag würden ähnliche Kriterien gelten.

Die vertragswesentliche Einstufung der Softwareverträge beschäftige mangels eindeutiger Einordenbarkeit nicht nur die bereits zitierte Rechtsprechung, sondern sei – entgegen der Rechtsansicht der Partei – auch in gegenständlichem Fall alles andere als klar. Der OGH räume selbst ein, dass er sich zu Fällen wie dem vorliegenden noch nicht geäußert hätte.

Für das Parteibegehren spreche, dass das Kriterium des Erwerbs einer Eigentümerstellung bzw. einer eigentümerähnlichen Stellung der Kunden an der Software laut den Verträgen äußerst schwach ausgeprägt sei.

Die Software dürfe gemäß Artikel 3 der Verträge nur intern verwendet werden. Das unbeschränkte Verwendungsrecht bestehe für einen Server, weitere Verwendungsmöglichkeiten seien durch Modullizenzen numerisch beschränkt. Eine Veräußerung der Software an Dritte als Ganzes oder in Teilen sowie in Originalform oder modifizierter Form sei unzulässig. Darüber hinaus wird auch im „purchase agreement“ dem Kunden die Lizenz regelmäßig erweitert, damit er die Software weiterhin nutzen könne. Im Ergebnis hätte die Partei schon Recht, wenn sie in Hinblick auf die wirtschaftliche Stellung des Kunden die Ähnlichkeit des Software-Kaufvertrages zum Software - Leasing aufzeige. Die (jährlichen) Lizenzerweiterungen – ohne die die Software nicht nutzbar sei – würden die bestandsvertraglichen Charakterzüge gegenständlicher Verträge stärken.

Aber es gebe dennoch auch beträchtliche Argumente, die den Software-Kaufvertrag in die Nähe eines Kaufvertrags rücken würden. Schon die Vertragsbezeichnung laute auf „purchase agreement“, also Kaufvereinbarung. Auch ein genauerer Blick auf den Wortlaut der Vertragsbestimmungen deute auf das Vorliegen eines Kaufvertrages hin. In den Verträgen sei unter „Technical Attachment“ 1. Der Software-Kaufvertragsinhalt (Software Purchase Content) und 3.2 das Gebrauchsrecht (Right of Usage) geregelt. Unter 1. hieße es im letzten Satz, dass die Software das permanente Gebrauchsrecht vermittele. Unter 3.2 in der Aufzählung „Sales Outright“ werde vereinbart, dass nach Bezahlen des Kaufpreises (Paid up) durch vollständigen Verkauf das permanente Gebrauchsrecht erworben werde. In der Terminologie werde also gesprochen, als würde ein Mietvertrag vorliegen („Gebrauchsrecht“), was aber durch die Permanenz dieses Software-Gebrauchs wirtschaftlich (substance over form) zu einer eigentümerähnlichen Stellung mutiere. Auch Punkt 8. spreche von „Technical Support and

Post-sale service“, also technischer Unterstützung und Dienstleistungen nach dem Kauf, und gehe damit begrifflich von einem Kaufvertrag aus. Eine vertragliche Kündigungsmöglichkeit und Rückgabeverpflichtung suche man in den Verträgen vergebens. Der Kunde erwerbe beim Software-Kaufvertrag ein dauerhaftes (= unbefristetes) Verwendungsrecht. Also hätte er ein endgültiges und unkündbares Recht an der nicht rückgabebedürftigen Software erworben. Er könne damit zwar nicht „nach Willkür schalten“, wie das ABGB dies beschreibe, hätte aber eine äußerst beschränkte Form des Eigentums an seiner individuell bereit gestellten Software erworben. Diese konkrete Software dürfe er beschränkt nutzen und sie veralte womöglich rasch. Aber sie gehöre in dieser Form dem Kunden und stehe ihm als Eigentümer zur Verfügung. Dies sei zwar in den Software-Verträgen nicht explizit erwähnt, ergebe sich aber implizit aus dem wirtschaftlichen Ergebnis der einzelnen Vertragsbestimmungen (permanentes Verwendungsrecht iVm fehlender Kündigungs- und Rückgabebestimmung). Das hieße, der Kunde müsse die Software nicht wie beim Software-Mietvertrag nach Ablauf einer vereinbarten Zeitspanne zurückstellen bzw. verliere nicht das Recht auf Erhalt der Erweiterung der Lizenz. Schließe er auch einen Wartungsvertrag ab, dann könne er sein Eigentum zusätzlich in laufend aktualisiertem (upgedateten) Zustand nutzen. Er könne die Software aber auch ohne Wartungsvertrag weiterbenutzen und insofern veralten lassen. Die Qualifizierung der purchase agreements als Kaufvertrag verfestige sich, wenn man sich das Entgelt ansehe. In Artikel 4 der Verträge sei kein regelmäßig zu zahlender Preis vereinbart worden, sondern eine für den Kaufvertrag charakteristische einmalige Zahlung. Das hieße die chinesischen Kunden der Beschwerdeführerin oder deren Vertriebspartner würden keine Raten oder Mietzinshzahlungen zahlen, sondern einen einmalig fälligen Kaufpreis für das permanente Verwendungsrecht für die Software.

Die Komponenten eines Kaufvertrages seien damit überwiegend ausgeprägt. Eine schwache aber immerhin bestehende Eigentümerstellung der Kunden an der Software kombiniert mit nicht bestehender Kündigungsmöglichkeit und Rückgabeverpflichtung und zuletzt die für Kaufverträge charakteristische Einmalzahlung führten zu dem Ergebnis, dass die als „Software-Kaufverträge“ (Software Purchase Agreements) ihrer Rechtsnatur nach auch Software-Kaufverträge seien. Die Beschwerdeführerin spreche von Individualsoftware. Für eine Abgrenzung Kaufvertrag-Werkvertrag würden weitere Anhaltspunkte fehlen. Die elaborierten Abgrenzungskriterien Kaufvertrag-Mietvertrag seien aber für die Abgrenzung Kaufvertrag-Mietvertrag analog anwendbar, weil die Eigentümerstellung und einmalige Entgeltzahlung auch beim Werkvertrag zutrefte und ihn so zum Mietvertrag abgrenze. Die Unterscheidung, ob eine Standardsoftware vertrieben werde (Kaufvertrag) oder ein individuelles Produkt für den Kunden angefertigt werde (Werkvertrag) sei in gegenständlichem Fall ohne Bedeutung. Denn entscheidend sei, ob eine Vermietung (= Lizenzvertrag) einer Ausrüstung vorliege oder nicht. Im Ergebnis seien also sämtliche als „purchase agreements“ bezeichneten Verträge als Kaufverträge zu qualifizieren. Diese würden nicht unter den Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA China fallen, sondern seien unter Art. 7 DBA China zu subsumieren. Die Rechnung an die ***11*** weise eine Maintenance, also einen Wartungsvertrag aus, welcher als solcher

mangels Eigenschaft als Mietvertrag ebenfalls nicht unter den Lizenzgebührenbegriff des DBA China subsumierbar sei, sondern ebenfalls unter Art. 7 DBA China falle (OECD-MAK 2017, Tz. 14 zu Art. 12, übernommen vom UN-MAK 2017 Tz. 14 zu Art. 12).

Folglich sei eine Quellensteueranrechnung bei keiner der chinesischen Rechnungen möglich. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte hätte Österreich.

Indien

Das DBA Indien regle in Art. 12 Abs. 1, dass Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen würden und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt würden, im anderen Staat besteuert werden dürften. Der Lizenzgebührenbegriff sei in Art. 12 Abs. 3 DBA Indien definiert. Er sei mit jenem des DBA China kongruent, weshalb diesbezüglich auf die oben stehenden Ausführungen verwiesen werde. Der Begriff der „technischen Leistungen“ werde in Art. 12 Abs. 4 DBA Indien definiert. Er bedeute Zahlungen in jeglicher Höhe, die an Personen als Vergütung für die Erbringung von Leistungen leitender, technischer oder beratender Art, einschließlich der Leistungen des technischen oder anderen Personals geleistet würden, ausgenommen Zahlungen an einen Angestellten der Person, welche die Zahlungen leiste.

Vertriebsrechte seien nicht vom Lizenzbegriff des OECD-MA umfasst und mangels Eigenschaft als Ausrüstungen und technische Leistungen auch nicht aus diesem Grund unter Art. 12 DBA Indien einzuordnen. Sie würden dem Besteuerungsrecht des Staates unterliegen, in dem die das Vertriebsrecht gewährende Gesellschaft/Person ansässig sei.

Die Vertriebsstruktur der Beschwerdeführerin in Indien unterscheide sich von jener in China. In Indien bestehe ein Umsatzteilungsübereinkommen (share agreement) zwischen der Beschwerdeführerin und der ***12***. Die Beschwerdeführerin räume der ***12*** Distributionsrechte (distribution rights) zur Vermarktung/zum Verkauf (to market) der Software ein. Daher trete die ***12*** in Indien eigenständiger auf. Sie sei nicht nur Bindeglied für die Vertragserrichtung. Die Beschwerdeführerin schließe daher nicht wie die ***9*** in China für jeden Endkunden mit der ***12*** korrespondierende Verträge ab, sondern sei „bloßer“ Urheber der Software und anteilmäßig an den Erlösen beteiligt. Die Erlöse aus dem Verkauf bzw. der Vermietung der Software würden an die ***12*** gehen, welche davon einen Anteil an die Beschwerdeführerin weiterreiche. Diese hätte folglich auch keine Rechnung mit Bezug zu den Endkunden gelegt (wie dies in China der Fall sei), sondern lediglich eine gesamte Abrechnung an die ***12*** vorgelegt. Die darin in Rechnung gestellte Leistung werde als „Royalties for Software Sales“, also Lizenzgebühren für Software-Verkäufe bezeichnet. Im share agreement zwischen der Beschwerdeführerin und ***12*** scheine die klassische Unterscheidung in Kauf (purchase), Miete (lease) und Wartung (maintenance) auf. Der Abgabepflichtige sei gemäß § 138 BAO verpflichtet, in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Handle es sich dabei um Sachverhalte, die ihre Wurzel im Ausland hätten, so erhöhe sich die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen nach Maßgabe seiner Möglichkeiten in dem Maß,

als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhalts wegen Fehlens der ihr zur Gebote stehenden Mittel abnehme (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145). Diesfalls bestehe nicht nur eine erhöhte Mitwirkungspflicht, sondern auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Ritz, BAO⁴, § 115 Tz 10 mwN). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit sei bzw. eine solche unterlasse, trete die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen angenommene Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 27.2.2002, 98/13/0102 unter Hinweis auf Stoll, BAO Handbuch, 269 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Nachdem eine weitere Qualifikation der konkreten Software-Überlassungsverträge mangels Rechnungen der einzelnen Geschäftsfälle nicht möglich sei, sei hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation der als „purchase“ oder „sale“ bezeichneten Softwareverträge auf die obigen Ausführungen beim DBA China zu verweisen. Die in Rechnung gestellten Royalties for Software-Sales seien als Software-Kaufverträge zu qualifizieren, welche ebenso wenig wie die der ***12*** eingeräumten Vertriebsrechte unter den Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA Indien fallen würden. Der dort ebenfalls verwendete Begriff der technischen Leistungen sei schon rein begrifflich nicht für gegenständliche Vertragsleistungen anwendbar. Auch hier sei Art. 7 DBA Indien einschlägig.

Folglich sei eine Quellensteueranrechnung für die Software-Umsätze aus Indien nicht möglich. Das Besteuerungsrecht für Einkünfte hätte Österreich.

Im Ergebnis sei weder für China, noch für Indien Art. 12 des jeweiligen DBA anwendbar. Sämtliche gegenständlichen Einkünfte seien unter Art 7 DBA China und DBA Indien zu subsumieren. Für Einkünfte aus Art. 7 sei in beiden DBA eine Quellensteueranrechnung nicht vorgesehen. Daher seien die ausländischen Einkünfte der Beschwerdeführerin ohne Anrechnung der in China und Indien allfällig entrichteten Steuern in Österreich steuerpflichtig. Die in China und Indien entrichtete Quellensteuer für die Softwareverkäufe (purchase agreements) seien in Österreich nicht anrechenbar.

Mit **Schreiben vom 3.12.2021** wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** an zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt und wie folgt begründet:

Es werde hinsichtlich der Anrechnung chinesischer Quellensteuer aus dem Jahr 2019 der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Es werde der Antrag gestellt, die Anrechnung der chinesischen Quellensteuer aus dem Jahr 2019 iHv 62.222,22 € auf die Körperschaftsteuer zu gestatten.

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erstelle und vertreibe Individualsoftware, wobei die Entwicklungskosten bereits in den Vorjahren als Betriebsausgaben verbucht worden wären. Die besagte Individualsoftware werde durch einen chinesischen Vertriebspartner (***9***) in China vertrieben. Mit ***9*** bestehe kein Beteiligungsverhältnis.

9 akquiriere Kunden und schließe mit diesen einen Softwareüberlassungsvertrag ab

(Software Purchase Agreement). Die Software werde bei Lackieranlagen eingesetzt, wodurch Fehler beim Lackiervorgang aufgezeigt werden würden.

Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten.

Sämtliche urheberrechtlich geschützten Rechte iZm der Software würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben. Die Softwarekopie werde durch ***9*** an die chinesischen Endkunden zum bestimmungsgemäßen Gebrauch überlassen, das würde heißen die Endkunden würden keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie bspw. Vervielfältigung, Sublizenzierung, Weiterentwicklung usw. erwerben.

Der Kunde erhalte das Recht, die Softwarekopie für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen.

Die chinesischen Endkunden seien nicht gewillt, ein Vertragsverhältnis einzugehen, welches als Mietvertrag (Lease Agreement) tituliert werde und zu regelmäßigen Zahlungen verpflichte. Aus steuerlichen und unternehmensrechtlichen Gründen würden es die chinesischen Endkunden bevorzugen, Software Purchase Agreements abzuschließen. Es erfolge die Zahlung einmalig. Nichtsdestotrotz seien die Software Purchase Agreements so ausgestaltet, dass die chinesischen Endkunden die überlassene Softwarekopie lediglich 3 Jahre lang in ihrem Unternehmen einsetzen könnten. Nach Ablauf der 3-Jahresfrist seien die chinesischen Endkunden nicht mehr berechtigt, die Softwarekopie zu nutzen. Diese Bestimmung finde sich nicht im Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ***9***. Zur Belegung des Umstandes dürfe man jedoch auf das Dokument von der ***9*** vom 23.11.2021 im Anhang verweisen, wie auch auf die E-Mail-Kette zwischen ***13*** (Beschwerdeführerin) und ***14*** von ***9***.

Während der 3-jährigen Softwareüberlassung sei es notwendig, dass die Beschwerdeführerin eine Lizenz zur Nutzung an den jeweiligen chinesischen Endkunden gewähre (Freischaltung der Softwarenutzung). Diese Nutzungslizenzen würden jeweils für den Zeitraum von 12 Monaten gewährt werden. Ohne die jährliche Freischaltung der Softwarenutzung hätte der chinesische Endkunde zwar die Softwarekopie, könne diese jedoch nicht entsprechend einsetzen.

Bei den Zahlungen von ***9*** an die Beschwerdeführerin ziehe ***9*** eine 10%-ige chinesische Quellensteuer ab. Die Anrechnung der chinesischen Quellensteuer aus dem Jahr 2019 iHv 31.111,11 € sei bis dato versagt worden.

2. Rechtliche Beurteilung

In beiden oben beschriebenen Vertragsvarianten erhalte der chinesische Vertragspartner (***9***) von der Beschwerdeführerin das Recht, die Software bestimmungsgemäß zu benutzen. Die Vergütungen für die bestimmungsgemäße Benutzung einer Software seien nicht als Art. 12 Lizenzgebühren iSd aktuellen OECD-Musterabkommens zu verstehen.

Jedoch unterscheide sich der Lizenzgebührenbegriff des aktuellen

Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und China (DBA China) vom aktuellen Lizenzgebührenbegriff des OECD-MA, da es dem Lizenzgebührenbegriff des OECD-Musterabkommens vor 1992 folge. Im Art. 12 Abs. 3 DBA China würde es heißen:

„Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art,

die für die Benutzung oder für das Recht aus Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.“

Der Lizenzgebührenbegriff gemäß Art. 12 Abs. 3 DBA Österreich Indien sei mit dem Begriff im DBA China ident.

Gemäß EAS 3393 vom 3.10.2017 sei der Ausdruck „Ausrüstungen“ nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt. Diese Vergütungen seien als Lizenzgebühren iSd OECD-Musterabkommens zu verstehen, sofern es sich um „Mietentgelte“ handle.

Nach § 354 ABGB werde Eigentum als ein Recht betrachtet, das die Befugnis enthalte, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen.

Mietentgelte würden für die Gebrauchsüberlassung einer unverbrauchbaren Sache entrichtet werden. Gemäß § 1093 ABGB könnten auch immaterielle Sachen Gegenstand einer Gebrauchsüberlassung sein.

Bestandsrechtliche Regelungen würden bei Lizenzverträgen dann zur Anwendung kommen, wenn sich durch die Überlassung der Software ein Dauerschuldverhältnis ergeben würde. Ein Bestandgeber hätte nach § 1096 ABGB die Pflicht, das Bestandstück in einem brauchbaren Zustand zu erhalten. Nachdem das Mietverhältnis ende, könne die unkörperliche Sache nicht wie eine körperliche dem Bestandgeber zurückgegeben werden. Bei unkörperlichen Sachen werde der Beendigungszeitpunkt des Bestandsverhältnisses vielmehr dadurch gekennzeichnet, dass der Bestandnehmer nicht mehr über das Nutzungsrecht verfüge bzw. die unkörperliche Sache nicht mehr benützen dürfe.

Durch die zeitlich begrenzte Softwareüberlassung an die chinesischen Endkunden auf 3 Jahre seien die zugrundeliegenden Verträge als Bestandsverträge zu qualifizieren. Die für die Nutzung notwendige, jährlich zu gewährende Nutzungslizenz spreche ebenfalls für das Vorliegen von bestandähnlichen Lizenzverträgen.

Der Vertrag „Contract No.***15***“ entspreche im Wesentlichen allen anderen mit ***9*** abgeschlossenen Verträgen. Punkt 6 des Technical Attachment im Vertrag lege Folgendes fest: „***9*** provides 1 year free maintenance from the date, the software acceptance is signed.“ Daraus folge, dass ***9*** sich gegenüber dem chinesischen Endkunden verpflichte, 1 Jahr lang Wartungsleistungen zu erbringen und dafür zu sorgen, dass die Softwarekopie einsatzfähig bleibe. Anders ausgedrückt Sorge der Bestandgeber (die Beschwerdeführerin indirekt über ***9***) dafür, dass das Bestandstück in einem brauchbaren Zustand erhalten bleibe.

Betreffend die Überlassung von gewerblichen Erfahrungen hätte der VwGH (24.11.1987, 87/14/0001) Folgendes ausgesprochen:

„Eine gewerbliche Erfahrung kann als „veräußert“ gelten, wenn sich ihr Träger (Inhaber) entgeltlich der ihr eigentümlichen Nutzungsmöglichkeiten begeben hat. Dies wieder trifft zu, wenn dem Inhaber nach Bezahlung eines kaufpreisähnlichen Entgeltes keine weitere Verfügungsmöglichkeit über die gewerbliche Erfahrung mehr zusteht, er also auf die eigene Nutzung der gewerblichen Erfahrung verzichtet, er auf kein weiteres nutzungsabhängiges Entgelt des „Lizenznehmers“ mehr dringen kann, er auf die Art der Nutzung der gewerblichen Erfahrung durch den „Lizenznehmer“ nicht mehr einwirken darf, wenn die Verwertungsmöglichkeit bei Einhaltung des Vertrages nie mehr an ihn zurückfällt und der die gewerbliche Erfahrung auch keinem Dritten mehr überlassen darf. Eine solche „Veräußerung“ einer gewerblichen Erfahrung kann sich allerdings insoweit auf ein bestimmtes Gebiet beschränken, als der Träger der gewerblichen Erfahrung nur für dieses Gebiet (z.B. Österreich) jeder weiteren Nutzung entsagt.“

Beide Tatbestände – die Überlassung von gewerblichen Erfahrungen wie auch die Überlassung von Software – würden in denselben Rechtsvorschriften behandelt werden (z.B. § 28 Abs. 1 Z 3 EStG und Art. 12 Kommentar zum OECD-Musterabkommen). Deshalb seien iSv Analogie die vom VwGH getroffenen Aussagen zur Übertragung von gewerblichen Erfahrungen auch auf die Überlassung von Software anzuwenden.

In Anlehnung an die Definition der Eigentumsübertragung durch den VwGH werde im vorliegenden Sachverhalt den chinesischen Endkunden aus folgenden Gründen kein Eigentum an der Software übertragen:

1.

Die chinesischen Endkunden würden durch den Vertrag lediglich berechtigt, die Softwarekopie bestimmungsgemäß zu verwenden. Die Software dürfe nicht verändert, sublizenziert, vervielfältigt werden. Somit dürfen die chinesischen Endkunden mit der Software nicht nach ihrem Willen schalten und walten, wie es ein Eigentümer in der Lage sein würde.

2.

Die Softwareüberlassung erfolge nicht permanent, sondern lediglich auf 3 Jahre.

3.

Durch die Nichtgewährung der weiteren Freischaltung der Softwarenutzung werde der Kunde unfähig, die Softwarekopie weiterhin zu gebrauchen.

4.

Die Beschwerdeführerin bleibe nach jedem Vertragsabschluss in der Lage, über die Software verfügen zu können. Sie könne weiterhin die Software weiterentwickeln, verändern, anderen Vertragspartnern überlassen.

5.

Nach dem Ablauf der 3-jährigen Vertragslaufzeit könne die Beschwerdeführerin (via ***9***) die Software wiederum an denselben chinesischen Endkunden überlassen und neues Nutzungsentgelt verlangen.

6.

Die Beschwerdeführerin dürfe die Software weiterhin an neue Klienten in China und außerhalb

Chinas überlassen.

Die steuerlichen Auswirkungen seien aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten (substance over form) zu untersuchen. Die Bezeichnung eines Vertrages könne für die steuerlichen Folgen nicht ausschlaggebend sein.

Im Falle von Software Purchase Agreements erhalte der Kunde das Recht, die Softwarekopie für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen.

Nach Ablauf der vertraglich eingeräumten Nutzungsdauer sei der chinesische Vertragspartner nicht mehr berechtigt, die Softwarekopie in seinem Betrieb einzusetzen. Folglich werde dem chinesischen Vertragspartner das Recht eingeräumt, die Softwarekopie für eine bestimmte Zeit zu nutzen.

Hinzu komme, dass es der jährlichen Freischaltung der Softwarenutzung durch die Beschwerdeführerin bedürfe, damit der chinesische Endkunde die Softwarekopie für weitere 12 Monate in seinem Betrieb einsetzen dürfe. Bei einem 3-jährigen Vertrag würde die Freischaltung dreimal erfolgen. Nachdem der Vertrag ausgelaufen sei und die Software nicht mehr eingesetzt werden könne, werde ein neuer Vertrag aufgesetzt, um die Softwarekopie entsprechend weiter nutzen zu können.

Auf die Art der Vereinbarung könne nicht aus dem Umstand geschlossen werden, ob das Entgelt in einer Einmalzahlung bestehe oder in der Nutzungsperiode regelmäßig entrichtet werde. Es sei vielmehr der gesamte Sachverhalt zu untersuchen und insbesondere die rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen des Vertrages abzuwägen. Somit könne nicht allein aufgrund des Vorliegens einer Einmalzahlung von einem Kaufvertrag ausgegangen werden. Somit handle es sich in den gegenständlichen Fällen der Software Purchase Agreements zweifelsfrei um Lizenzgebühren iSd Art. 12 Abs. 3 DBA China. Somit erfolge der Abzug einer 10%-igen chinesischen Quellensteuer im Einklang mit Art. 12 Abs. 2 DBA China.

Gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA China werde die Doppelbesteuerung in Österreich nach der Anrechnungsmethode vermieden. Gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. c DBA China werde im Falle von Lizenzgebühren 20 % des verrechneten Bruttobetrages auf die österreichische Körperschaftsteuerbelastung angerechnet. Aus diesem Grund würde die Anrechnung von 62.222,22 € (siehe Aufstellung/Berechnung Quellensteuer) beantragt werden.

Beigelegt wurde unter anderem ein Schreiben der ***9*** an die Beschwerdeführerin vom 23.11.2021, in dem die Ausgestaltung der Verträge der ***9*** mit den Abnehmern erläutert wird. Zudem wird darauf verwiesen, dass sich in den Verträgen der Beschwerdeführerin mit der ***9*** die Beschränkung auf 36 Monate nicht findet. Die ***9*** bezeichnet sich selbst als distributor, demnach als Vertriebsgesellschaft.

Vorliegend ist ein **Vertrag vom März 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***9***, den Abnehmer ***16*** betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die ***9*** Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden

darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von ***9*** jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, ***9*** übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Vorliegend ist zudem ein **Vertrag vom Mai 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***9***, den Abnehmer ***17*** betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die ***9*** Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von ***9*** jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, ***9*** übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Eingereicht wurde auch ein **Vertrag vom Mai 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***9***, den Abnehmer ***18*** betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die ***9*** Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von ***9*** jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, ***9*** übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Eingereicht wurde zudem ein **Vertrag vom Jänner 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***9***, den Abnehmer ***19*** betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die ***9*** Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die ***9*** die Entwicklerin der Software ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von ***9*** jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, ***9*** übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Vorliegend ist auch ein **Vertrag vom Juni 2018**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***9***, den Abnehmer ***20*** betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die ***9*** Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, diese bei ***9*** nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von der Beschwerdeführerin jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, ***9*** übernimmt

die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Vorgelegt wurde auch ein **Vertrag vom Mai 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***9***, den Abnehmer ***11*** betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die ***9*** Wartungsarbeiten von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, die bereits beim Abnehmer in Verwendung ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von ***9*** jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, ***9*** übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort. Der Abnehmer wird die Wartungsarbeiten anschließend erwerben.

Mit **Vorlagebericht vom 14.2.2022** wurde die obige Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

Die ***Bf1*** erstelle und vertreibe Individualsoftware unter anderem auch in China.

Die Software werde in zwei Vertragsvarianten angeboten:

- Software Lease Agreement (Software-Mietvertrag):

hierbei erhalte der Kunde das Recht, die Software für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen. Die Zahlung erfolge regelmäßig.

- Software Purchase Agreement (Software-Kaufvertrag) + Maintenance (Wartung):

hierbei werde dem Endkunden das Software-Gebrauchsrecht permanent überlassen. Der Kunde müsse die Software nicht zurückstellen und könne sie für seinen Betrieb unbeschränkt nutzen. Eine Weitergabe an Dritte sei nicht gestattet. Die Zahlung erfolge einmalig.

Werde zusätzlich eine Maintenance (Wartung) vereinbart, so werde die Software laufend upgedated, um aktuell und einsatzfähig zu bleiben.

In China erfolge der Vertrieb durch den chinesischen Vertragspartner ***10*** (***9***).

Zwischen der Beschwerdeführerin und ***9*** bestehe kein Beteiligungsverhältnis. Die Software werde durch die ***9*** an die chinesischen Endkunden in beiden oben beschriebenen Konstellationen zum bestimmungsgemäßen Gebrauch an die Endkunden überlassen, d.h. die Endkunden würden keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie bspw. Vervielfältigung, Sublizensierung, Weiterentwicklung usw. erwerben. Die Beschwerdeführerin schließe mit der ***9*** genau jenen Vertrag (lease or purchase agreement), der dem Vertrag mit dem jeweiligen Endkunden entspreche.

Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten.

Sämtliche urheberrechtlich geschützten Rechte iZm der Software würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben. Die ***9*** sei lediglich Vertriebsglied zwischen der Beschwerdeführerin und Endkunden. Mit der ***11*** hätte die Beschwerdeführerin direkt (ohne die ***9***) einen Wartungsvertrag abgeschlossen.

Im Wirtschaftsjahr 2019 seien bis auf den Wartungsvertrag mit der ***11*** in China alle quellensteuerrelevanten Softwarevertriebe in Form eines (bloßen) Kaufvertrages geschlossen worden. Die zu entrichtende Quellensteuer in China betrage 40.808,00 €.

Beweismittel:

- Parteivorbringen
- vorgelegte Rechnungen und Urkunden
- vorgelegter E-Mail-Verkehr (Beschwerdeführerin und ***9***)
- Kalkulationen bzgl. Quellensteuer

Stellungnahme:

Eine Anrechnung der in China entrichteten Quellensteuer sei nach Art. 12 DBA China nur möglich, wenn der Softwarevertrieb der Beschwerdeführerin unter einer der Unterkategorien des Begriffs „Lizenzgebühren“ iSd Art. 12 Abs. 3 DBA (royalties) zu subsumieren sei. Im konkreten Fall sei eine Subsumtion daher nur möglich, wenn die Vorgänge unter den Unterbegriff „Ausrüstung“ (equipment) zu subsumieren seien. „Ausrüstung“ meine körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter (Satellitentransporter, Zurverfügungstellung von Anwendersoftware, Telekommunikationsgeräte, Radiospektrum,...), die selbst keinen Zugriff auf die dahintersteckende Technologie ermöglichen würden. Der Wortlaut des DBA China verlange die Vermietung der Ausrüstung (vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Lizenzgebühren Rz 71ff (stand 1.3.2015, rdb.at)).

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausführlich erläutert, seien in den gegenständlichen Verträgen Elemente sowohl eines Kaufvertrages, als auch eines Mietvertrages enthalten. Aus Sicht der Abgabenbehörde würden die charakteristischen Merkmale eines Kaufvertrages (Eigentumsübertragung und dauerhafte Nutzungsmöglichkeit der Software, einmalige Zahlung, eindeutiger Wortlaut der „Kauf“verträge [purchase agreements]) überwiegen. Der Verkauf von Ausrüstung sei nicht vom Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 Abs. 3 DBA China erfasst, sondern als Unternehmensgewinn iSd Art. 7 DBA China ohne Quellensteueranrechnung in Österreich zu versteuern.

Die Beschwerdeführerin bringe im Vorlageantrag neue Argumente und Beweismittel hervor. Die Behauptung, die „purchase agreements“ würden auf 36 Monate befristet sein, sei neu. Dies Neuerungen könne aber aus folgenden Gründen keine Abkehr der Behörde von ihrer bisherigen Sicht herbeiführen:

Die neuen Aussagen der Beschwerdeführerin würden im Lichte der bisherigen Vorbringen und vorgelegten Rechnungen problematisch erscheinen. Bisher seien Rechnungen und Verträge vorgelegt worden, die lediglich von der ***9*** und der Beschwerdeführerin unterfertigt und auch im Vertragstext als Vereinbarung beider Körperschaften über die Lieferung an einen Dritten, den Endkunden bzw. Endnutzer (end-user), konzipiert gewesen wären. Auf der jeweiligen Rechnung, die die Beschwerdeführerin an die ***9*** adressiert hätte, sei als letzter Satz ein Eigentumsvorbehalt bis zur vollständigen Bezahlung des Rechnungsbetrages angemerkt worden. Deshalb sei die Abgabenbehörde auch von einer Eigentumsübertragung der Software ausgegangen. Die als „purchase agreements“ über einen Endkunden

abgeschlossenen Verträge wären nur von ***9*** und der Beschwerdeführerin als Partei A und B gezeichnet gewesen. In Würdigung des Parteinvorbringens und Gesamtbetrachtung des wirtschaftlichen Vorganges (substance over form) sei darauf geschlossen worden, dass mit den Endkunden korrespondierende Verträge (zwischen ***9*** und dem Endkunden) abgeschlossen worden wären, die im Wesentlichen den gleichen Vertragsinhalt und somit die gleiche Vertragsnatur hätten. Wenn die Beschwerdeführerin nun aber vorbringe, dass eine nicht schriftlich festgehaltene Nebenabrede über eine 36-monatige Befristung der Nutzungsdauer der Software vereinbart gewesen wäre, hätten sich Widersprüche im Parteinbringen offenbart. Daraus würden zwei Betrachtungsmöglichkeiten resultieren:

a.

Entweder die Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und ***9*** und die der ***9*** mit den Endkunden würden miteinander korrespondieren (wie von der Behörde angenommen) und die ***9*** sei bloßes Bindeglied. Dann stehe der Eigentumsvorbehalt im Widerspruch zur behaupteten 36-Monate-Frist. Denn Eigentum könne nicht befristet übertragen werden. Diesfalls sei entweder ein Eigentumsvorbehalt oder die auf 36 Monate befristete Nutzungsdauer der Software vereinbart worden. Die Befristung der „purchase agreements“ auf 36 Monate (3 Jahre) bei einmaliger Zahlung sei lediglich durch den Schriftverkehr zwischen den Geschäftsführern der Beschwerdeführerin und ***9*** bzw. einer Mitteilung der ***9*** an die Beschwerdeführerin im Zuge der Vorlage belegt worden. Diese Korrespondenz hätte den Charakter von allgemeinen Absichtserklärungen und beziehe sich auf keinen konkreten Vertrag. Die Beschwerdeführerin führe darin selbst aus, dass die 36-Monate-Frist nicht in den schriftlichen Verträgen enthalten sei und als Nebenabrede mit den Endkunden vereinbart werden solle. Ob dies bei den Verträgen Beschwerdeführerin – ***9*** bzw. ***9*** – Endkunde dann tatsächlich vereinbart worden sei, könne durch den Schriftverkehr und die Beteuerung im Vorlageantrag nicht belegt werden. Vor allem unter dem Aspekt der erhöhten Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten sei eine solche Beweisführung nicht ausreichend. Für die Behörde sei das Vorbringen mit angemessenem Aufwand nicht überprüfbar. Interessant würde beispielsweise sein, ob die Endkunden tatsächlich nach drei Jahren die Software neu „erwerben“ oder auf die in den vorliegenden schriftlichen Verträgen mehrmals betonte Permanenz des Nutzungsrechtes (permanent right of usage bzw. permanent legitimate user right) beharren würden. In Ermangelung ausreichender Beweismittel müsse die Abgabenbehörde daher weiter von der Vereinbarung eines Eigentumsvorbehaltes und in weiterer Folge von Eigentumsübertragung von Rechten an der Software ausgehen.

b.

Oder die Beschwerdeführerin hätte mit der ***9*** andere Vereinbarungen als die ***9*** mit den Endkunden und sei nicht bloßes Bindeglied.

Dann sei für die steuerliche Beurteilung nur der Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ***9*** (samt Eigentumsvorbehalt) relevant, weil das relevante Einkommen der

Beschwerdeführerin in China aus Verträgen mit der ***9*** stamme. Die Einbeziehung der Endkunden in die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Verträge (substance over form) würde nicht mehr geboten sein. Die Annahme eines Eigentumsvorbehaltes würde auch in diesem Falle der Annahme einer zeitlichen Befristung der Nutzungsdauer auf 36 Monate vorzuziehen sein.

In beiden Fällen a. und b. ändere sich nichts an der entscheidenden Sachlage. Aufgrund der Beweislage sei mit der Annahme eines Eigentumsvorbehaltes die vertraglich gewollte und so vereinbarte Eigentumsübertragung wahrscheinlich. Dies spreche bei den gegenständlichen Verträgen im Zusammenschau mit den anderen Kriterien (keine Kündigungsmöglichkeiten und Rückgabeverpflichtung, Einmalzahlung) für die Vertragsnatur eines Kaufvertrages. Damit sei der Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA China nicht einschlägig und es sei Art. 7 DBA China anzuwenden. Eine Quellensteueranrechnung sei nicht möglich.

Mit **E-Mail vom 10.10.2022** wurde von der Amtspartei wie folgt ausgeführt:

Es werde die EAS 3436 übermittelt, will im Vorlagebericht die Auslegung rechtsirrig auf Zeiträume vor dem UN-Modellkommentar 2017 (Veröffentlichung im Mai 2018) bezogen wurde. Die Rechtsansicht der Amtspartei sei der EAS 3436 zu entnehmen.

Die beigelegte EAS 3436 vom 1.6.2022 lautet wie folgt:

EAS 3436, Bereitstellung von IT-Dienstleistungen im Verhältnis zu China

Erbringt ein in Österreich ansässiges Unternehmen gegenüber einem in China ansässigen verbundenen Unternehmen verschiedene zugeschnittene IT-Dienstleistungen, wie etwa die Nutzbarmachung von Software (Software-as-a-Services, SaaS) sowie die Bereitstellung und Wartung der notwendigen IT-Infrastruktur für die Betriebssysteme (Infrastructure-as-a-Service, IaaS), so stellt sich die Frage, ob China gemäß Art. 12 DBA China auf die dafür bezogenen Vergütungen eine Quellensteuer einbehalten darf.

Das DBA China folgt bei der Umschreibung des Lizenzgebührenbegriffs sowohl dem OECD-MA 1977 als auch dem UN-MA 1980. So ist gemäß Art. 12 Abs. 3 DBA-China auch „die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen“ vom Lizenzgebührenbegriff umfasst. Diese Wortfolge wurde im Rahmen des Updates 1992 aus dem OECD-MA gestrichen, ist jedoch immer noch im UN-MA enthalten.

Der Begriff „Ausrüstungen“ wird weder im OECD-MA 1977 noch im UN-MA definiert.

Ebensowenig äußert sich der OECD-MK zum OECD-MA 1977 zu der Frage, ob neben materiellen auch immaterielle Vermögenswerte vom Begriff „Ausrüstungen“ erfasst sein können. Das BMF hat in der Vergangenheit dazu vertreten, dass der Begriff „Ausrüstungen“ nicht notwendigerweise mit körperlichen Wirtschaftsgütern gleichzusetzen ist und somit auch unkörperliche Wirtschaftsgüter als Ausrüstung angesehen werden können (EAS 971, EAS 980, EAS 1499, EAS 3393, EAS 3397).

Der zu größten Teilen auf dem OECD-MK aufbauende UN-MK legt jedoch seit der Überarbeitung 2017 (veröffentlicht im Mai 2018) fest, dass Immaterialgüter („intellectual

property") nicht vom Begriff „Ausrüstung“ erfasst sein sollen und zählt folgende Beispiele als von Art. 12 Abs. 3 UN-MA erfasste Ausrüstungen auf, die allesamt materieller Natur sind: Schiffe, Flugzeuge, Container, Kräne und Satelliten (Rz 19 UN-MK zu Art. 12 UN-MA 2021). Des Weiteren stellt der UN-MK für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals auf das Erfordernis einer Verfügungsmacht über den Ausrüstungsgegenstand ab (siehe Rz 21 UN-MK zu Art. 12 UN-MA 2021 sowie Rz 9.1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA 2017).

Vor diesem Hintergrund kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass im Bereich der „klassischen“ Softwareüberlassung über externe Datenträger oder im Bereich von SaaS von der Benutzung einer „Ausrüstung“ auszugehen ist. So handelt es sich bei Software um ein immaterielles Wirtschaftsgut, das gemäß den Ausführungen des UN-MK gerade nicht vom Begriff der „Ausrüstung“ erfasst sein soll (Rz 19 UN-MK zu Art. 12 UN-MA 2021). Insofern kann die in den EAS 971, EAS 980, EAS 1499, EAS 3393, EAS 3397 geäußerte Auffassung für Zahlungen, die nach der Veröffentlichung dieser EAS erfolgen, nicht mehr aufrechterhalten werden. Ferner stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Infrastruktur über eine Cloud (IaaS) unter die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von „Ausrüstungen“ im Sinne von Art. 12 Abs. 3 DBA China fällt oder aber eine Dienstleistung darstellt. Zwar wird die Infrastruktur idR als „Ausrüstung“ zu qualifizieren sein. Jedoch muss für Zwecke des Art. 12 Abs. 3 DBA China - wie bereits oben dargelegt - auch eine Verfügungsmacht des Nutzers über einen Server erlangt werden. Dies ist idR allerdings nur im Bereich der privaten IaaS-Lösungen der Fall, d.h. die IT-Infrastruktur wird privat in unternehmenseigenen Intranets oder Rechenzentren gehostet. Erlangt der Nutzer allerdings keine Verfügungsmacht über den Server, so wird vielmehr von einer Dienstleistungserbringung und somit der Anwendbarkeit von Art. 7 DBA China auszugehen sein (etwa EAS 3401).

Umfasst ein Vertrag im Übrigen verschiedene Leistungskomponenten („gemischter Vertrag“), so sind die Leistungsentgelte aufzuteilen und auf die einzelnen Teile die jeweils relevanten Verteilungsnormen anzuwenden. Handelt es sich beispielsweise bei den Leistungskomponenten nur um verschiedene Formen von Lizenzgebühren, so könnte eine Aufteilung unterbleiben. Umfasst das Leistungsbündel jedoch auch andere Leistungen, welche insbesondere unter Art. 7 DBA China fallen, so sind diese „herauszuschälen“.

Nur wenn es sich bei einzelnen Leistungen um Nebenleistungen zur Hauptleistung handelt, kann eine Aufteilung unterbleiben (Rz 11.6 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA 2017, siehe bereits EAS 3093). Ob eine Leistung jedoch nur untergeordneten Charakter hat, ist sachverhaltsbezogen und unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu ermitteln. Damit hängt auch die Frage, ob China gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA China zur Erhebung einer 10-prozentigen Quellensteuer von den an das in Österreich ansässige Unternehmen entrichteten Vergütungen berechtigt ist, letztlich von der sorgfältigen Beurteilung aller maßgeblichen Umstände des Einzelfalls ab. Sollte es dabei zu unterschiedlichen Rechtsauffassungen beider Vertragsstaaten kommen, so wäre eine allenfalls entstehende Doppelbesteuerung grundsätzlich im Wege eines Verständigungsverfahrens zu klären.

Im Fall einer Doppelbesteuerung kann im Übrigen nicht automatisch davon ausgegangen

werden, dass ein Qualifikationskonflikt auf Grundlage unterschiedlicher innerstaatlicher Bestimmungen entstanden ist und Österreich aufgrund von Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA China eine Anrechnungsverpflichtung der im Ausland erhobenen Steuer trifft. Vielmehr ist einzelfallbezogen zu beurteilen, ob ein solcher tatsächlich auf Grundlage unterschiedlicher innerstaatlicher Bestimmungen entstanden ist. Sollte eine eindeutige Feststellung der Art des Qualifikationskonflikts auf Basis vorliegender Tatsachen nicht möglich sein, so kann die aufgetretene Doppelbesteuerung nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 26 DBA China gelöst werden, in welchem auch die Ursache des Qualifikationskonflikts zu eruieren ist.

Mit **Schreiben vom 24.5.2023** wurde das obige Schreiben samt Beilage an die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 6.7.2023** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

1. Sachverhalt

Der Vorhalt enthalte folgende Argumentation aus dem EAS 3436:

Im EAS 3436 vom 1.6.2022 hätte sich die Finanzverwaltung dieser DBA-Interpretation des UN-Kommentars angeschlossen. Aus Sicht der Abgabenbehörde seien die Software-Einkünfte als Unternehmensgewinn iSd Art. 7 DBA China ohne Quellensteueranrechnung in Österreich zu besteuern.

Ob Software vom Ausrüstungsbegriff des Art. 12 DBA China umfasst sei, werde weder durch ein Gesetz, noch durch das DBA China festgelegt. Die zahlreichen EAS des Bundesministeriums für Finanzen (z.B. 3393, 971) hätten sich bis dato auf das OECD-Musterabkommen gestützt. EAS würden aus Sicht des BMF's Auslegungshilfen darstellen. Bis zum 1.6.2022, als das EAS 3436 ergangen sei, wäre es für den Steuerpflichtigen und somit auch für die Beschwerdeführerin nicht erkennbar gewesen, dass sich die Auslegung des BMF zur Einordnung der Software als Ausrüstung geändert hätte und Software nicht mehr als Ausrüstung iSd Art. 12 DBA China angesehen werde.

Somit hätte es weder zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, noch zum Zeitpunkt der Erstellung der Körperschaftssteuererklärung 2019 eine gesetzliche Regelung gegeben, nach der die in China einbehaltene Quellensteuer in Österreich nicht anrechenbar sein würde.

2. Rechtliche Beurteilung

§ 299 gestatte Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweise. Der Inhalt eines Bescheides sei nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche und somit rechtswidrig sei. Die Aufhebung setze eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reiche nicht (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Für die Abkommensinterpretation sei allgemein von einem statischen Verständnis der Verwendung von OECD- und UN-Materialien auszugehen (VwGH 31.7.1996, 92/13/0172; BFH 8.12.2010, 1 R 92/09; 9.2.2011, 1 R 54, 55/10; 25.5.2011, 1 R 95/10; 25.11.2015, I R 50/14; siehe Lang, Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des

OECD-Kommentars?; IStR 2001, 536 (537ff); Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?) DBA bedürften für deren Schließung der Genehmigung durch die gesetzgebenden Körperschaften beider Vertragsstaaten (Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Vor Art. 1 Rz 30ff). Diese Körperschaften könnten jedoch nur jenen Inhalt des OECD- bzw. UN-MK berücksichtigen, der im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA bereits bestanden hätte, spätere Änderungen des OECD- bzw. UN-MK könne der Gesetzgeber im Zeitpunkt des parlamentarischen Verfahrens noch nicht absehen. Würde durch die Änderung Einfluss auf den Inhalt eines früheren Abkommens genommen werden, würde dies gegen die Gewaltenteilung verstoßen, weil es zu keiner Einbindung der Legislative in den Änderungsprozess des OECD-MK kommen würde (Knotzer/Romstorfer in SWI 2022, S. 591).

Somit sei es nicht gerechtfertigt, die neue Interpretation des UN-MK insbesondere auf Sachverhalte, die sich in der Vergangenheit verwirklicht hätten, anzuwenden.

Die Beschwerdeführerin hätte sich entsprechend der geltenden Rechtsauffassung des BMF verhalten und dementsprechend die in zahlreichen EAS geäußerte Auslegung beim Vertragsabschluss zu Grunde gelegt. Bis zum 1.6.2022 hätte die Beschwerdeführerin nicht die Möglichkeit gehabt, der im EAS 3436 vom 1.6.2022 geäußerten Rechtsansicht zu entsprechen. Dies hätte zur Anrechnung von in China einbehaltener Quellensteuer geführt.

Aus diesem Grund mangle es im Zeitpunkt der Festsetzung des Bescheides an der Gewissheit der Rechtswidrigkeit.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 13.7.2023** wurden folgende Fragen an die Amtspartei gerichtet:

„1.

Die angefügten Beilagen (Ergänzungsvorhalt vom 24.5.2023 und Antwortschreiben vom 6.7.2023) werden im Rahmen des Parteiengehörs zur Stellungnahme übersendet.

2.

Die Beschwerde vom 26.3.2021 nimmt Bezug auf einen Ergänzungsvorhalt vom 3.9.2020, welcher sich nicht in den übermittelten Akten befindet. Er wäre somit nachzureichen.

3.

Aus den Datenbanken ist ersichtlich, dass ein Ergänzungsvorhalt vom 19.3.2020 an die Beschwerdeführerin abgefertigt worden ist. Wurde dieser beantwortet bzw. wenn ja, ist das Antwortschreiben einzureichen.

4.

Laut Vorlagebericht vom 14.2.2022 beträgt die in China zu entrichtende Quellensteuer 40.808,00 €. Laut Vorlageantrag beträgt die anzurechnende chinesische Quellensteuer 62.222,22 €.

In den übermittelten Aktenteilen findet sich ein Berechnungsblatt Quellensteuern (Nummer 7). Durch wen wurde dieses erstellt?“

Mit **Schreiben vom 31.7.2023** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Das EAS 3436 vom 1.6.2022 reagiere auf eine Änderung des UN-Musterkommentars zu den

Doppelbesteuerungsabkommen 2017 (Veröffentlichung im Mai 2018) und schließe sich der Kommentarmeinung an. Der UN-MK hätte bis 2018 keine abschließende Definition des Ausrüstungsbegriffes. Die österreichische Finanzverwaltung hätte bisher unter den Begriff „Ausrüstung“ (equipment) auch unkörperliche Wirtschaftsgüter wie Software subsumiert. Nunmehr werden unter Ausrüstung nur mehr körperliche Wirtschaftsgüter verstanden, weshalb Software nach der UN-Kommentierung seit 2018 keine „Ausrüstung“ mehr sei. Vermietung von Software falle folglich auch nicht mehr unter den Lizenzgebührenbegriff, weshalb auch keine Quellensteueranrechnung nach Art. 12 iVm Art. 24 Abs. 2 lit. c und Protokollarbestimmung 4. DBA China möglich sei.

Wie viele Begriffe der Rechtsordnung gebe es auch in DBA zahlreiche Begriffe, die nicht legaldefiniert seien, sondern durch Gerichte oder behelfsmäßig durch Kommentare ausgelegt werden müssten. Die DBA würden hier keine Ausnahme bilden und seien mangels zentraler Normsetzungs- und Normauslegungsorgane noch schwieriger einheitlich auszulegen. Ein Versuch einer solchen Auslegungshilfe sei der OECD-Musterkommentar für die OECD-Staaten und der oftmals eng daran angelehnte UN-Musterkommentar für Abkommen mit Nichtmitgliedstaaten der OECD (wie z.B. China). Eine weitere Auslegungshilfe sei die Sicht der Finanzverwaltung welche in so genannten Express Antwort Services (EAS) zum Ausdruck komme. Da das EAS 3436 erst nach der Entscheidung durch die Behörde publiziert worden wäre, hätte es bei der Entscheidung der Abgabenbehörde nicht berücksichtigt werden können. Wie die Beschwerdeführerin richtig anmerke, sei das Ausmaß der normativen Verbindlichkeit solcher Auslegungsbehelfe (insb. Kommentare zum OECD- und UN-Musterabkommen) auch vom VwGH nicht einheitlich beurteilt worden (vgl. Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006/370, 203; VwGH 27.8.1991, 90/14/0237; 31.7.1996, 92/13/0172; 21.5.1997, 96/14/0084; 28.1.2003, 99/14/0100). Die EAS seien jedenfalls keine Rechtsquellen, sondern würden bloß die Rechtsmeinung des BMF widerspiegeln. Ob das BFG den Zeitpunkt der Kommentaränderung des UN-Musterabkommens als maßgeblich für eine Änderung des Ausrüstungsbegriffes sehe oder nicht, würde hingegen eine zu klärende Rechtsfrage sein. Als das DBA mit China abgeschlossen worden wäre, hätte es dazu weder eine Rechtsmeinung im OECD-Kommentar, noch im UN-Kommentar gegeben. Dies hätte sich erstmals geändert mit der aktuellen Änderung des UN-MK 2018, in dem Ausrüstung auf körperliche Gegenstände eingegrenzt worden wäre. Die erstmaligen Erläuterungen zu dieser Rechtsfrage im UN-Kommentar würden aufzeigen, dass die ursprüngliche Rechtsansicht des BMF international nicht der hL entsprochen hätte. Zwingende Anhaltspunkte dafür, dass die Rechtsfrage von der VR China/Republik Indien und Österreich bei Vertragsabschluss anders als nun durch den UN-Kommentar klargestellt gesehen hätten, würden nicht vorliegen. Nach Art. 31 Abs. 3 lit. a Wiener Vertragsrechtskonvention sei für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ beachtlich. Sämtliche Vertragsparteien seien UN-Mitglieder und hätten keinen Vorbehalt gegen diese Auslegung abgegeben. Daher sei davon auszugehen, dass die beiden Vertragsparteien die Musterbestimmung so verstanden wissen

wollten, wie dies allgemein zu verstehen sei. D.h. gegenständlich stelle sich die Frage der dynamischen oder statischen Auslegung nicht. Die ursprüngliche EAS-Rechtsansicht erweise sich in diesem Licht von Anfang an als rechtsirrig.

Würde das BFG entsprechend dieser Ausführung bereits die Subsumtion von Software unter den Ausrüstungsbegriff verneinen, würde sich die im bisherigen Verfahren hauptsächliche behandelte Frage der Vermietung oder des Verkaufs der Software nicht mehr stellen. Denn Software sei nur dann unter den Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA China zu subsumieren, wenn sie a. Ausrüstung darstelle und b. vermietet würde.

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin zu § 299 BAO würden nicht das gegenständliche Verfahren betreffen, sondern eine Bescheidaufhebung im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen für ein anderes Veranlagungsjahr. Im Veranlagungsverfahren der KÖSt 2019 der Beschwerdeführerin sei von der Abgabenbehörde keine Aufhebung nach § 299 BAO durchgeführt worden.

2.

Der Vorhalt vom 3.9.2020 würde beiliegen.

3.

Der Vorhalt vom 19.3.2020 würde beiliegen. Die Beantwortung des Vorhaltes sei durch folgende Dokumente erfolgt:

- MWR vom 29.4.2020
- Berechnung der Quellensteuer 29.4.2020 (in Excel)
- Vorhaltsbeantwortung vom 30.4.2020
- Auflistung Fremdleistungen 30.4.2020
- Konvolut von Quellensteuerbestätigungen (tax confirmation) für China und Indien

Das Excel-Dokument vom 29.4.2020 sei von der Beschwerdeführerin eingereicht und berechnet worden. Sämtliche weitere Excel-Kalkulationen würden sich auf diese Datei beziehen.

Die Partei hätte nach dem Vorhalt vom 3.9.2020 weitere Dokumente übermittelt. Davon seien verfahrensrelevant:

- Jahresabschluss vom 30.6.2020
- Anrechnung Abzugssteuern (Quellensteuern) und Anrechnungshöchstbetrag (in Excel)

Das Excel-Dokument sei eine Verarbeitung der Angaben der Beschwerdeführerin durch einen Sachbearbeiter. Der Vorhalt hätte auch Fragestellungen des Kurzarbeitsgeldes betroffen, weshalb hier nur für die für den Streitgegenstand relevanten Unterlagen angehängt worden wären.

Dem Vorhalt vom 26.5.2021 sei durch die Vorhaltsbeantwortung vom 4.8.2021 samt angehängter Rechnungen entsprochen worden. Der Dateiname sei etwas irreführend, weil die Vorhaltsbeantwortung nicht nur Rechnungen (invoices), sondern auch Verträge (contracts) enthalte.

Zusätzlich vorliegend seien noch:

- Körperschaftsteuererklärung 2019

- Berechnung des korrekten Anrechnungsbetrages in Excel durch das Finanzamt vom 27.7.2023
4.

Der Quellensteuerbetrag iHv 40.808,00 € stamme aus der Excel-Berechnung der Beschwerdeführers vom 29.4.2020 und umfasse nur die chinesische Quellensteuer, nicht auch die indische 2.958,00 €. Die chinesische Quellensteuer sei dann in der Berechnungstabelle unrichtigerweise verdoppelt worden.

Auch die 62.222,22 € seien ebenfalls Parteivorbringen und würden nur die chinesische Quellensteuer für die Rechnungen ***4***, ***5***, ***6*** und ***7*** umfassen. Auch dieser Betrag sei eine Verdoppelung der entrichteten Quellensteuerbeträge. Der angegebene Rechnungsbetrag netto (Zahlungsbetrag) betrage hier jeweils 70.000,00 €. Wieso die Partei für die Rechnungen ***2*** und ***3*** – wie von ihr ebenfalls vorgebracht worden wäre – plötzlich keine Quellensteuer angerechnet haben wolle, sei nicht aktenkundig.

Auch wenn die Abgabenbehörde weiterhin davon ausgehe, dass eine Quellensteueranrechnung für Lizenzgebühren mangels Vermietung der Software jedenfalls nicht geboten sei, so würde die chinesische Quellensteuerberechnung der Partei richtig gestellt werden:

Die relevanten DBA-Bestimmungen seien Art. 24 Abs. 2 lit. b und lit. c sowie Protokollarbestimmung 4. des DBA China.

Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA-China sei von der Beschwerdeführerin für ihre Berechnung herangezogen worden. Sie hätte jedoch Art. 24 Abs. 2 lit. c (ii) DBA China missverstanden. Lit c (ii) leg. cit. stelle nicht auf die entrichtete Quellensteuer als Grundlage der Quellensteueranrechnung in Österreich ab, sondern auf den Bruttobetrag der chinesischen Einkünfte. Der Wortlaut der Bestimmung lasse nicht zu, dass man die 10 %ige Quellensteuer heranziehe und aufgrund der Anrechnung (20 %) in (ii) einfach verdopple. Vielmehr seien die in China erzielten Einkünfte brutto (ohne Abzug der Quellensteuer) Bemessungsgrundlage für die Quellensteueranrechnung. Das würde heißen die tatsächlich in China entrichtete Quellensteuer sei für die Anrechnung in Österreich irrelevant. Relevant sei der richtig ermittelte Betrag der chinesischen Einkünfte.

Von diesem Betrag seien nach Art. 24 Abs. 2 lit. c (ii) DBA-China 20% anzusetzen. Was der Beschwerdeführer in seiner Berechnung ebenfalls unberücksichtigt lasse sei die ebenfalls normativ verbindliche Protokollarbestimmung 4. zu Art. 12 DBA China. Bemessungsgrundlage für die chinesischen Einkünfte seien lediglich 60 %. Von diesen seien dann die 20 % als österreichische Quellensteuer anzusetzen.

Für das DBA China ergebe sich folgende Berechnungsmethode:

Ausgangsbasis seien die chinesischen Einkünfte (Bruttobetrag der Einkünfte laut Art. 24 Abs. 2 lit. c (ii) DBA China). Der Rechnungsbetrag netto (Zahlungsbetrag) sei daher nicht die Einkünfte, weil von diesem 12 % zurückbehaltenen Steuer (withholding tax) abgezogen worden wären. Die withholding tax umfasse nicht nur die chinesische Quellensteuer (Körperschaftsteuer), sondern auch die in China zu entrichtende Umsatzsteuer. Beides sei in den Rechnungen vermengt und müsse daher kalkulatorisch raffiniert werden.

Aus Sicht der Körperschaftsteuer liege im Rechnungsbetrag netto (Zahlungsbetrag) ein Betrag vor, von dem die KÖSt also bereits abgezogen sei. Da die Beschwerdeführerin davon ausgegangen sei, den chinesischen Steuerbehörden 10 % Quellensteuer (KÖSt) zu schulden und diese entrichtet hätte, sei der Rechnungsbetrag netto (Zahlungsbetrag) 90 % der chinesischen Einkünfte. Das würde heißen die 10 %ige Quellensteuer sei hinzuzurechnen. Dies ergebe die chinesischen Einkünfte (Bruttobetrag der Einkünfte; 100 %). Dieser Betrag sei auch Bemessungsgrundlage für das umsatzsteuerliche Entgelt.

Von diesem Bruttobetrag der Einkünfte würden nach der Protokollarbestimmung 4. DBA China nur 60 % als Bemessungsgrundlage. Davon seien nach Art 24. Abs. 2 lit. b iVm lit. c DBA China 20 % als in Österreich anrechenbare Quellensteuer anzusetzen.

Dies würde nach den Berechnungen der Amtspartei an theoretisch anrechenbarer chinesischer Quellensteuer 48.777,24 € und indischer Quellensteuer 2.958,00 €, gesamt also 51.732,27 € ergeben.

Die Amtspartei beantrage aber weiterhin die Abweisung der Beschwerde, weil keine Lizenzgebühren vorliegen würden, die zu einer ausländischen Quellensteueranrechnung berechtigen würden.

Insoweit die VR China DBA-widrig die Rückerstattung der zuviel entrichteten Quellensteuer verweigere, werde auf die Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens nach Art. 26 DBA China hingewiesen. Dies gelte für die Republik Indien nach Art. 25 DBA Indien sinngemäß.

Mit **Schreiben vom 24.10.2023** wurden die oben angeführten Ermittlungsergebnisse der Beschwerdeführerin zur Stellungnahme übermittelt.

Geantwortet wurde mit **Schreiben vom 20.11.2023** unter anderem folgendermaßen:

1.

Es treffe zu, dass von der Abgabenbehörde keine Aufhebung iSd § 299 BAO vorgenommen worden wäre.

Im Zuge des Parteiengehörs sei der *****Bf1***** die Rechtsauffassung bezüglich EAS 3436, Bereitstellung von IT-Dienstleistungen im Verhältnis zu China, zur Stellungnahme vorgelegt worden.

Sowohl der Fall der *****21*****, als auch der der Beschwerdeführerin würden Software-Lizenzverträge mit chinesischen Partnern betreffen. Aus Sicht der Beschwerdeführerin seien diese beiden Sachverhalte analog zu behandeln, da in beiden Fällen folgende Schlüsselaspekte vorliegen würden:

- Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei spezifisch auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten.
- Die urheberrechtlichen Rechte im Zusammenhang mit der Software würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben. Es erfolge lediglich eine Überlassung der Softwarekopie.
- Dem Endkunden sei es untersagt, die Software zu vervielfältigen, zu unterlizenzieren oder weiter zu entwickeln.
- Der Endkunde erhalte eine jährliche Nutzungslizenz, ohne die das Programm nicht

funktionsfähig sei.

Aufgrund dieser Umstände würde man die Verträge als analog zu einer Mietvereinbarung betrachten. Verwiesen werde auf einen beigelegten E-Mail-Verlauf aus dem Jahr 2016 mit dem Vertriebspartner in China, welcher das gelebte Leasing vorab beschrieben hätte.

Die Lizenzen würden jährlich mit dem License Activation Centre erstellt und an ***14*** gesendet werden. Man sehe am expiration date, dass jede Lizenz mit....des Jahres immer auslaufe.

4.

Es sei zu einem Versehen gekommen, wobei die beiden Rechnungen mit den Nummern ***2*** und ***3*** übersehen worden wären. Es werde die Feststellung des Finanzamtes anerkannt, dass die Berechnungen der theoretisch anrechenbaren Quellensteuern aus China und Indien insgesamt einen Betrag von 51.732,27 € ergeben würden.

Beigelegt wurde ein E-Mail-Verlauf aus dem Jahr 2016 sowie ein Ausdruck „License Activation Centre“.

Der beigelegte **E-Mail-Verlauf** aus dem Jahr 2016 zwischen der Beschwerdeführerin und der ***9*** bestätigt die Vorgehensweise die Abnehmer betreffend insofern, als purchase contracts abgeschlossen werden sollen, deren Nutzung auf 36 Monate beschränkt ist.

Anschließend soll die Software neuerlich erworben werden müssen. Die Beschwerdeführerin soll jeweils für 12 Monate (demnach dreimal) die Lizenz ausgeben. Weiters wird darauf hingewiesen, dass diese Vorgangsweise nicht in den Verträgen mit der Beschwerdeführerin festgehalten wird.

Am **23.1.2024** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Beschwerdeführerin abgefertigt:

„Indien

*Vorliegend ist das share agreement aus 10/2017 sowie die Rechnung ***8***.*

1.

Sollten den gegenständlichen Quellensteuerbeträgen weitere Rechnungen zugrunde liegen, wären diese einzureichen.

2.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen jeweils (je Kunde) den Zahlungen zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der ***12*** erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

3.

*Einzureichen sind die mit der ***12*** sowie allenfalls mit dem Endkunden abgeschlossenen Verträge (bezogen auf die Zahlungen laut obiger Rechnung).*

4.

*Sollten weitere Vereinbarungen mit der ***12***, die im gegenständlichen Zeitraum in Geltung standen, vorliegen, sind auch diese einzureichen.*

China

Vorliegend sind:

Rechnung *2*** samt purchase agreement vom Juni 2018, ***22***, ***20*****

5.

Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der ***9*** erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.

6.

In Punkt 6 wird die Wartung der Software durch die ***9*** vereinbart. Welche vertraglichen Vereinbarungen bestehen darüber mit der ***9***? Wie werden die Wartungsleistungen abgerechnet?

7.

Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit ***20***? Wenn ja, sind diese einzureichen.

8.

Einzureichen sind sämtliche mit der ***9*** abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.

9.

Punkt 3.2.: Right of Usage

Die „License“ wird wem gegenüber verlängert? Welche Voraussetzungen müssen für die jährliche Verlängerung erfüllt sein? Beschreiben Sie die Vorgangsweise im Detail.

10.

Punkt 6: Software and Maintenance

Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

11.

Punkt 8: Technical Support and Post-sale service

Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

Rechnung *3*** samt maintenance purchase agreement vom Mai 2019, ***23***, ***11*****

12.

Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der ***9*** erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.

13.

Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit ***11***? Wenn ja, sind diese einzureichen.

14.

Einzureichen sind sämtliche mit der ***9*** abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.

15.

Punkt 6: Software Update and Maintenance

Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

16.

Punkt 8: Technical Support and Post-sale service

Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

Rechnung *4*** samt purchase agreement vom Jänner 2019, ***24***, ***19*****

17.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der ***9*** erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

18.

*Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit ***19***? Wenn ja, sind diese einzureichen.*

19.

*Einzureichen sind sämtliche mit der ***9*** abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.*

20.

Punkt 6: Software Update and Maintenance

Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

21.

Punkt 8: Technical Support and Post-sale service

Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

Rechnung *5*** samt purchase agreement vom März 2019, ***25***, ***16*****

22.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der ***9*** erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

23.

*Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit ***16***? Wenn ja, sind diese einzureichen.*

24.

*Einzureichen sind sämtliche mit der ***9*** abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.*

25.

Punkt 6: Software Update and Maintenance

Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

26.

Punkt 8: Technical Support and Post-sale service

Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

Rechnung *6*** samt purchase agreement vom März 2019, ***26***, ***18*****

27.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der ***9*** erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

28.

*Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit ***18***? Wenn ja, sind diese einzureichen.*

29.

*Einzureichen sind sämtliche mit der ***9*** abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.*

30.

Punkt 6: Software Update and Maintenance

Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

31.

Punkt 8: Technical Support and Post-sale service

Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

Rechnung *7*** samt purchase agreement vom Mai 2019, ***27***, ***28*****

32.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der ***9*** erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

33.

*Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit ***28***? Wenn ja, sind diese einzureichen.*

34.

*Einzureichen sind sämtliche mit der ***9*** abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.*

35.

Punkt 6: Software Update and Maintenance

Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

36.

Punkt 8: Technical Support and Post-sale service

Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

37.

Sollten den gegenständlichen Quellensteuerbeträgen weitere Rechnungen zugrunde liegen, wären diese einzureichen.“

Mit **Schreiben vom 28.2.2024** wurde durch die Beschwerdeführerin wie folgt geantwortet:

Indien,

vorliegend ist das share agreement aus 10/2017 sowie die Rechnung ***8***:

1.

Es seien keine weiteren Rechnungen vorhanden.

2.

Die Beschwerdeführerin hätte dazu keine Leistung erbracht. Die ***12*** hätte ***29*** die

Software für 1 Monat lizenziert. Bei ***30*** und ***31*** wäre es eine reine Software-Service Leistung gewesen.

3.

Keine zusätzlichen Verträge.

4.

Keine weiteren Vereinbarungen.

China

Rechnung ***2*** samt purchase agreement vom Juni 2018, ***22***, ***20***

5.

9 als Vertriebspartner hätte den Endkunden in diesem Fall ***20*** die Software lizenziert und vorab bei der Beschwerdeführerin die Lizenz erworben.

6.

20 hätte keine Wartung bestellt.

7.

20 hätte mit der Beschwerdeführerin keine Vereinbarung gehabt.

8.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

9.

Die Kunden in China würden sich gegen ein jährliches Leasing aussprechen. Die typische Vorgangsweise sei, für eine Periode von bis zu maximal 3 Jahren die Lizenz zu erwerben, danach keine Wartung zu bezahlen und nach Ablauf der drei Jahre erneut einen 3-Jahresvertrag abzuschließen. Die jährliche Lizenzverlängerung, wenn sie in dieser 3-Jahresperiode vom Endkunden gewünscht werde, werde von ***9*** vorab an die Beschwerdeführerin kommuniziert und sie stelle diese Lizenz aus und sende sie an ***9***, welche die Lizenz an den Endkunden weiterleite.

10.

Nein, es gebe keinen Wartungsvertrag mit dem Endkunden.

11.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung ***3*** samt maintenance purchase agreement vom Mai 2019, ***23***, ***11***

12.

SGM sei kein typischer Fahrzeughersteller in China, da ***11*** ein internationales Unternehmen sei. Diese Firma beziehe jährlich Wartung von ***9*** und ***9*** bestelle diese von der Beschwerdeführerin.

13.

Nein, es gebe keine vertragliche Vereinbarung.

14.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

15.

Nein, es gebe keinen Wartungsvertrag mit dem Endkunden.

16.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung ***4*** samt purchase agreement vom Jänner 2019, ***24***, ***19***

17.

siehe Frage 5

18.

Es würden keine vertraglichen Vereinbarungen bestehen.

19.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

20.

Es gebe keinen gesonderten Wartungsvertrag.

21.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung ***5*** samt purchase agreement vom März ***25***-2019, ***16***

22.

siehe Frage 5

23.

Es würden keine vertraglichen Vereinbarungen bestehen.

24.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

25.

Es gebe keinen gesonderten Wartungsvertrag.

26.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung ***6*** samt purchase agreement vom März ***26***-2019, ***18***

27.

siehe Frage 5

28.

Es würden keine vertraglichen Vereinbarungen bestehen.

29.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

30.

Es gebe keinen gesonderten Wartungsvertrag.

31.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung ***7*** samt purchase agreement vom Mai ***27***-2019, ***28***

32.

siehe Frage 5

33.

Es würden keine vertraglichen Vereinbarungen bestehen.

34.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

35.

Es gebe keinen gesonderten Wartungsvertrag.

36.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

37.

Es seien keine weiteren Rechnungen vorhanden.

Mit **Schreiben vom 3.7.2024** wurden die Ergänzungsvorhalte vom 24.10.2023 und 23.1.2024 sowie die Antwortschreiben vom 20.11.2023 und 28.2.2024 an die Amtspartei übermittelt.

Mit **Schreiben vom 19.7.2024** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

1.

Zur Anwendbarkeit des EAS 3436 und der Musterabkommen der OECD und UN

Die EAS 3436 sei am 2.6.2022 in der Findok veröffentlicht worden und sei daher für gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Vor dem BFG könne die Beschwerdeführerin die lediglich verwaltungsintern wirkende normative Verbindlichkeit der Rechtsansicht der Finanzverwaltung nicht einwenden. Gegenüber der Beschwerdeführerin seien die EAS lediglich Rechtsmeinungen. Auch das BFG sei an die Rechtsansicht der Finanzverwaltung nicht gebunden.

Der UN-Musterkommentar sowie der OECD-Musterkommentar sei ebenso wie die EAS keine Rechtsquelle, sondern eine Rechtserkenntnisquelle. Daher hätte eine Änderung des UN-Musterkommentars/OECD-Musterkommentars keine normative Verbindlichkeit. Die Verbindlichkeit der internationalen Kommentare zu den Doppelbesteuerungsabkommen sei vielmehr faktischer Natur. Aufgrund der Vielzahl der nicht definierten Begriffe in den Doppelbesteuerungsabkommen und dem Fehlen einer zentralen normativ verbindlichen Auslegungsinstanz benötige das Interpretieren von DBA-Auslegungsbestimmungen andere Rechtserkenntnisquellen. Die Musterkommentare der UN und der OECD seien nahezu die einzigen international anerkannten Auslegungsbehelfe für eine Interpretation von DBA und würden damit faktisch die Funktion einer normativ verbindlichen Auslegungsinstanz substituieren.

Mangels Alternativen erfordere die Auslegung von DBA die Heranziehung des Kommentars zum UN- und/oder des OECD-Musterabkommens. Fraglich sei aber, welche Version heranzuziehen sei. Sollte auf die Musterabkommen zum Zeitpunkt der DBA-Unterfertigung abgestellt werden (statische Interpretation) oder auf die aktuelle Anpassung der

Kommentierung (dynamische Interpretation).

Die alte Version des UN-MK 1980 (1980 bis 2001) lasse die Frage, ob Software „equipment“ darstelle, unbeantwortet. Damals hätte Software wirtschaftlich eine untergeordnete Rolle gespielt. Eine statische Auslegung durch Abstellen auf die Interpretation des UN-MK 1980 könne daher zu keiner rechtlich befriedigenden Interpretation führen. Eine solche eröffne erst die Änderung des UN-MK 2018, wo „equipment“ nur als körperliche Gegenstände verstanden würden und Software als unkörperlicher Gegenstand keine „Ausrüstung“ iSd Art. 12 DBA China darstelle.

Zu gleichen Ergebnissen komme man, wenn man die Kommentierung zum OECD-Musterabkommen für 1977 und 1992 analysiere. Die aktuelle Änderung im Jahr 2017 gehe implizit von einem körperlichen Ausrüstungsbegriff aus. Auch das OECD-MA hätte in seinen Vorgängerversionen den Ausrüstungsbegriff nicht klar definiert und somit mangels damaliger Problemstellung nicht geklärt, ob unkörperliche Sachen wie Software als „equipment“ bzw. „Ausrüstung“ zu qualifizieren seien.

Auch die Parlamentsmaterialien würden den Ausrüstungsbegriff nicht behandeln.

Eine statische Auslegung führe zu keine Ergebnissen.

Eine dynamische Auslegung sei daher zielführender. Unter analoger Anwendung der Wiener Vertragsrechtskonvention sei sie auch geboten. Nach Art. 31 Abs. 3 lit a Wiener Vertragsrechtskonvention sei für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ beachtlich. Auf die Kommentierungen von UN und OECD übertragen würden später Kommentaränderungen bei der rechtlichen Beurteilung von aktuellen Sachverhalten einfließen.

Im Ergebnis würden als vier Rechtserkenntnisquellen zur Verfügung stehen:

- EAS 3436
- UN-Musterkommentar
- OECD- Musterkommentar
- Parlamentsmaterialien zu den DBA

Das UN-Musterabkommen sei 2018 adaptiert worden und das OECD-Musterabkommen 2017. Aus beiden Kommentaren gehe hervor, dass „equipment“ körperliche Gegenstände umfasse. Die Finanzverwaltung hätte ich erst im Jahr 2022 durch das EAS 3436 neu zu dieser Thematik geäußert. Nach den Kommentaränderungen sei allerdings auch keine Bekräftigung der bisherigen – vor dieser Änderung international nicht einheitlich gehandhabten – Auslegungspraxis erfolgt. Die Parlamentsmaterialien würden keine Auskunft über den Ausrüstungsbegriff geben.

Aus Sicht der Abgabenbehörden sei der Orientierung an den Musterkommentaren der UN und OECD der Vorzug zu geben, weil deren Aussagen im Jahr 2019 für die Beschwerdeführerin bereits erkennbar gewesen wären.

Entsprechend müsse man – sofern man der statischen Auslegung folge – eher davon ausgehen, dass sich die ursprüngliche Rechtsansicht des BMF international nicht durchgesetzt hätte. Es

würde daher verfehlt sein, sich im Rahmen einer statischen Auslegung genau auf diese Minderheitsmeinung zu berufen.

2.

Zur Rechtsnatur der Softwareverträge

Der vereinbarte Eigentumsvorbehalt stelle klar, dass die Vertragsparteien im Kern einen Kaufvertrag vereinbaren hätten wollen.

- Der individuelle Zuschnitt des Produkts spreche gegen einen Kaufvertrag, weil dies bspw.

Auch beim Verkauf von handgefertigten oder maßgeschneiderten Handelswaren regelmäßig der Fall sei.

- Dass es sich bei der Übergabe der Software um eine Kopie handle, ändere an der Kaufvertragseigenschaft ebenfalls nichts. Denn die Käufer würden dann Eigentum an der Softwarekopie erwerben. Der Umstand, dass die maximale Nutzungsdauer 36 Monate betrage und das Produkt dann mangels Lizenzverlängerung nicht mehr benutzbar sei, verändere zwar die Ausgestaltung, nicht aber das Wesen der Vereinbarung als Kaufvertrag. Denn auch nach 36 Monaten erfolge keine Rückgabe der Softwarekopie an den Veräußerer. Beim Mietvertrag werde das Mietobjekt (Softwarekopie) dem Vermieter nach Vertragsende zurückgestellt. In gegenständlichem Fall behalte der Softwarekäufer das Produkt (= sein Eigentum), auch wenn es nicht benutzbar sei.

- Einschränkung der Nutzungsrechte (Verbot der Sublizenzierung, Vervielfältigung, Weiterentwicklung) und die Verknüpfung mit der Nutzungslizenz würden die Nutzbarkeit des übertragenen Eigentums (Software) einschränken, aber nicht den Eigentumsübergang verhindern.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Im Beschwerdejahr 2019 wurden ausländische Einkünfte in Höhe von 406.616,00 € erklärt. Strittig ist die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern, im Konkreten aus China und Indien, diese Einkünfte betreffend.

Die Beschwerdeführerin entwickelt Individualsoftware.

1.

China

Die Beschwerdeführerin subsumiert die auf den im Folgenden angeführten Verträgen basierenden Entgelte unter den Art. 12 DBA China, Lizenzgebühren, und beantragt eine Anrechnung von chinesischer Quellensteuer. Die Amtspartei geht davon aus, dass zum einen Software nicht unter den Begriff „Ausrüstung“ fällt und zum anderen ein Verkauf der Software vorliegt, der eine Anwendung des Art. 12 DBA China ausschließt und die Entgelte daher unter Art. 7 DBA China fallen.

A.

Verträge betreffend ***20***, ***19***, ***16***, ***18*** und ***17***

Der chinesische Vertriebspartner ***9*** vertreibt die von der Beschwerdeführerin erstellte Software, wobei zwischen diesen kein Beteiligungsverhältnis besteht. Die ***9*** vermindert die Zahlungen an die Beschwerdeführerin um 10 % chinesische Quellensteuer.

Die ***9*** akquiriert Kunden und schließt mit diesen einen auf sie zugeschnittenen Softwareüberlassungsvertrag ab, wobei es diesbezüglich zwei Vertragsvarianten gibt: Zum einen das Software Lease Agreement, das dem Kunden erlaubt, die Software für einen bestimmten Zeitraum einzusetzen und bestimmungsgemäß zu nutzen. Die Zahlung erfolgt regelmäßig.

Zum anderen das Software Purchase Agreement – Maintenance (Wartung), wonach dem Kunden das Gebrauchsrecht an der Software für unbestimmte Zeit überlassen wird. Die Zahlung erfolgt einmalig, die Software darf nicht an Dritte weitergegeben oder veräußert werden. Die Wartung wird mitangeboten, um zu gewährleisten, dass die Software laufend upgedatet wird und einsatzfähig bleibt. Meist wird die Wartung nicht angenommen, wodurch die Software nach einer bestimmten Zeit unbrauchbar wird. In der Folge wird vom Kunden eine neue Software erworben und ein neuer Vertrag mit der ***9*** abgeschlossen.

Die überlassene Softwarekopie kann nach drei Jahren nicht mehr benutzt werden, die Abnehmer sind dann nicht mehr berechtigt, diese zu nutzen. Die Softwarenutzung muss jedes Jahr freigeschaltet werden. Ohne diese Freischaltung kann die Software nicht mehr eingesetzt werden.

Aus dem Dokument ***9*** 23.11.2021 und dem E-Mail Verkehr zwischen der Beschwerdeführerin und ***9*** aus dem Jahr 2016 geht diese Beschränkung auf drei Jahre hervor, die mit den Abnehmern vereinbart werden soll.

Diese Bestimmung findet sich nicht in den Verträgen der Beschwerdeführerin mit der ***9***.

Die Endkunden erwerben keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie etwa Vervielfältigung, Sublizenzierung oder Weiterentwicklung. Die Software darf nur intern verwendet werden, die Verwendungsmöglichkeiten sind durch Modullizenzen numerisch beschränkt.

Die gegenständlichen Verträge übertragen keine Urheberrechte an die ***9***. Die ***9*** erwirbt von der Beschwerdeführerin Softwarepakete, die auf die Abnehmer zugeschnitten sind (siehe auch Schreiben der Beschwerdeführerin vom 28.2.2024).

Dafür, dass die ***9*** die Software gemietet oder geleast hätte gibt es in den Verträgen keine Anhaltspunkte. Wie die Verträge der ***9*** mit den Endabnehmern gestaltet sind, ist für die strittige Quellensteueranrechnung irrelevant.

Die Beschwerdeführerin subsumiert die gegenständlichen Vergütungen unter den Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA China, der dem OECD-Musterabkommen vor 1992 folgt. Sie geht mit Verweis auf EAS 3393 vom 3.10.2017 davon aus, dass von „Ausrüstungen“ auch

unkörperliche Wirtschaftsgüter umfasst sind, deren Mietentgelte als Lizenzgebühren zu verstehen sind. Weiters wird davon ausgegangen, dass auch im Rahmen der Software Purchase Agreements ohne Wartung von vornherein eine Nutzung nur für einen bestimmten Zeitraum möglich ist und daher kein Kauf anzunehmen ist.

B.

Vertrag mit der ***11***, maintenance purchase agreement vom Mai 2019

Nach der vorliegenden Vereinbarung und den Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 28.2.2024 entfällt das gegenständliche Entgelt auf Softwarewartungsarbeiten, die ***9*** bei der Beschwerdeführerin ankauft, um sie dann an den Abnehmer weiter zu verkaufen.

2.

Indien

Vorliegend ist ein share agreement, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***12*** aus 10/2017 sowie eine Rechnung vom 28.6.2019, ***8***.

In dieser Rechnung werden von der Beschwerdeführerin „Royalties for Software Sales“ in Höhe von 28.441,56 € an die ***12*** verrechnet.

Die Beschwerdeführerin hat nach eigenen Angaben keine konkreten Leistungen erbracht, die ***12*** hat zum einen Softwareserviceleistungen erbracht und zum anderen eine Software für einen Abnehmer für einen Monat lizenziert.

Das angeführte share agreement legt fest, welche Anteile vom Entgelt (das der Abnehmer an die ***12*** entrichtet) an die Beschwerdeführerin zu leisten sind, je nachdem, ob die Software verkauft, vermietet oder nur deren Wartung verrechnet wird. Es werden darin die Vertriebsrechte (distribution rights) an verschiedenen Softwareprodukten an die ***12*** weitergegeben. Die Urheberrechte verbleiben bei der Beschwerdeführerin.

Zwischen der Beschwerdeführerin und der ***12*** besteht kein Beteiligungsverhältnis.

Die vorliegenden Einkünfte basieren auf dem angeführten share agreement und wurden von der Beschwerdeführerin für die Einräumung von Vertriebsrechten lukriert.

Beweiswürdigung

1.

China

A.

Verträge betreffend ***20***, ***19***, ***16***, ***18*** und ***17***

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den angeführten Verträgen, auf dem Dokument der ***9*** vom 23.11.2021 und dem E-Mail Verkehr zwischen der Beschwerdeführerin und ***9*** aus dem Jahr 2016, sowie auf den Angaben der Beschwerdeführerin die

Vertragsgestaltung zwischen ***9*** und den Abnehmern betreffend und auf den Ausführungen in den Schreiben vom 10.5.2021, 4.8.2021 und vom 28.2.2024.

Dass die ***9*** die Softwarepakete erworben hat geht nicht nur aus den vorgelegten Verträgen, sondern auch aus dem Schreiben der Beschwerdeführerin vom 28.2.2024 hervor. Eine zeitliche Beschränkung findet sich in den Verträgen nicht, weshalb auch nicht von einer solchen ausgegangen werden kann.

B.

Vertrag mit der ***11***, maintenance purchase agreement vom Mai 2019

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Vereinbarung vom Mai 2019 und den dieser entsprechenden Angaben der Beschwerdeführerin vom 28.2.2024.

2.

Indien

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem share agreement, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***12*** aus 10/2017 sowie der Rechnung vom 28.6.2019, ***8***.

Zudem wurde von der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 28.2.2024 konkretisiert, welche Leistungen jeweils den gegenständlichen Einkünften zugrunde liegen und dass es zu keiner Übertragung von Urheberrechten an der Software gekommen ist.

Dem Titel „Royalties for Software Sales“ in der Rechnung vom 28.6.2019 wird aufgrund der eindeutigen Festlegungen im share agreement und aufgrund der Ausführungen der Beschwerdeführerin keine Bedeutung beigemessen.

Rechtliche Beurteilung

1.

China

Nach Art. 7 DBA China dürfen die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.

Art. 12 DBA China lautet wie folgt:

„Lizenzgebühren

Abs. 1

Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen im anderen Vertragsstaat besteuert werden.

Abs. 2

Diese Lizenzgebühren dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Vertragsstaates besteuert werden.

Abs. 3

Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

Art. 24 Abs. 2 DBA China legt unter anderem fest, dass, bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 12 und 13 Absätze 4 bis 6 und 22 Absatz 3 in China besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich die auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in China gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der von der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus China bezogenen Einkünfte entfällt. Für die Anwendung ist die in China erhobene Steuer bei Lizenzgebühren mit 20 von Hundert des Bruttobetrages dieser Einkünfte anzusetzen.

A.

Verträge betreffend ***20***, ***19***, ***16***, ***18*** und ***17***

Zur Interpretation eines auf einem Musterabkommen basierenden Doppelbesteuerungsabkommens kann nur die Fassung des Musterabkommens und korrespondierenden Kommentars herangezogen werden, die beim Abschluss des DBA bereits vorgelegen ist (VwGH 31.7.1996, 92/13/0172; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen², Rz 118)
Änderungen und Updates von Musterabkommen, die nach Abschluss eines Abkommens vorgenommen werden, sind daher unbeachtlich.

Das DBA China folgt in Bezug auf den Lizenzgebührenbegriff dem OECD-MA 1977 und dem UN-MA 1980. Dass mit dem Update des OECD-MA 1992 die Wortfolge „die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen“ gestrichen wurde ist für den gegenständlichen Fall folglich irrelevant.

Eine Definition des Begriffes Ausrüstungen findet sich in keinem der beiden Musterabkommen. Die Finanzverwaltung hat bis EAS 3436 vom 1.6.2022 die Meinung vertreten, dass auch unkörperliche Wirtschaftsgüter darunter fallen. Seit 1.6.2022 geht sie von einer Beschränkung auf körperliche Wirtschaftsgüter aus.
Ob der Begriff Ausrüstungen auch unkörperliche Wirtschaftsgüter umfasst, kann dahingestellt bleiben.

Bei Zahlungen für den Erwerb einer Programmkopie für Zwecke des persönlichen oder betrieblichen Gebrauches handelt es sich um gewerbliche Einkünfte und Art. 7 DBA China ist anzuwenden. Erst dann, wenn die Software etwa vervielfältigt, verwertet, verändert oder veröffentlicht werden darf, sind die Zahlungen allenfalls als Lizenzgebühren zu werten und unter Art. 12 DBA China zu subsumieren (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art. 12, Rz 53; Dax-Csörgeö in SWI 2018, 333; Indian Supreme Court 2.3.2021, 75 BIT 4/2021; Kjaersgaard, WTj 2019; 379, EAS 1998 vom 1.3.2002).

Im gegenständlichen Fall wurden nicht Urheberrechte übertragen, sondern urheberrechtlich geschützte Software.

Eine solche Übertragung fällt unter Art. 7 DBA China, eine Quellensteueranrechnung kann nicht vorgenommen werden (Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1, Z 12 Rz 75).

B.

Vertrag mit der ***11***, maintenance purchase agreement vom Mai 2019

Die Wartung von Software stellt eine Dienstleistung dar, deren Entgelte unter Art. 7 DBA China, Unternehmensgewinne, zu subsumieren sind (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art. 12, Rz 41).

Die Beschwerde war in Bezug auf sämtliche Entgelte aus China als unbegründet abzuweisen.

Auf die Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens nach Art. 26 DBA China wird verwiesen.

2.

Indien

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA Indien dürfen die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.

Die Beschwerdeführerin beruft sich auf das Vorliegen von Lizenzgebühren iSd Art. 12 DBA Indien, der auszugsweise wie folgt lautet:

Abs. 1

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

Abs. 2

Diese Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Vertragsstaates besteuert werden.

Abs. 3

Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen,

künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

Abs. 4

Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Entgelte für technische Leistungen“ bedeutet Zahlungen in jeglicher Höhe, die an Personen als Vergütung für die Erbringung von Leistungen leitender, technischer oder beratender Art, einschließlich der Leistungen des technischen oder anderen Personals geleistet werden, ausgenommen Zahlungen an einen Angestellten der Person, welche die Zahlungen leistet.

Lizenzgebühren im abkommensrechtlichen Sinn liegen nur vor, wenn ein Recht zur Nutzung eines Urheberrechtes übertragen wird (Indian Supreme Court 2.3.2021, 75 BIT 4/2021).

Eine Übertragung von Urheberrechten ist aus der vorliegenden Vereinbarung nicht zu entnehmen. Im gegenständlichen Fall wurden Entgelte für die Überlassung von Vertriebsrechten bezahlt. Solche Entgelte sind als Unternehmensgewinne iSd Art. 7 DBA Indien zu verstehen, eine Anrechnung einer – allenfalls auch zu Unrecht in Abzug gebrachten indischen Steuer – ist nicht vorgesehen.

Auf die Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 DBA Indien wird verwiesen.

Die Beschwerde war folglich auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Zur Frage, ob es sich bei Zahlungen für den Erwerb einer Programmkopie für Zwecke des betrieblichen Gebrauches um gewerbliche Einkünfte handelt und Art. 7 DBA China anzuwenden ist oder eine Lizenzgebühr iSd Art. 12 DBA China vorliegt existiert weder Judikatur des VwGH, noch des BFG.

Es war daher vom Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auszugehen und eine ordentliche Revision zuzulassen.

Linz, am 22. Juli 2024

EAS 3457, Befreiungsmethode trotz doppelter Nichtbesteuerung bei Immobilienveräußerung

Veräußert ein in Österreich ansässiger unbeschränkt Steuerpflichtiger eine in Deutschland belegene Immobilie, so stellt sich die Frage, ob die Subject to tax-Klausel der im Jahr 2023 neu eingefügten Bestimmung des [Artikels 23 Absatz 3 DBA-Deutschland](#), BGBl. III Nr. 182/2002 idF BGBl. III Nr. 12/2024, im Fall einer doppelten Nichtbesteuerung bei der Veräußerung von Immobilien in Deutschland anzuwenden ist.

Gemäß [Artikel 13 Absatz 1 DBA-Deutschland](#) steht das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien grundsätzlich dem Belegenheitsstaat zu. [Artikel 23 Absatz 3 DBA-Deutschland](#) sieht vor, dass Österreich von der Befreiungsmethode auf die Anrechnungsmethode übergeht, um eine Doppelnichtbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Qualifikation eines Tatbestandes (Qualifikationskonflikt) zu vermeiden. Diese Regelung greift jedoch nur, wenn es zu einem Qualifikationskonflikt aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilung oder Abkommensauslegung kommt und nicht bereits dann, wenn im Quellenstaat lediglich aus innerstaatlichen Gründen keine Steuer erhoben wird (OECD-MK zu Art. 23 A und B Rz 56.2).

Wenn sowohl Österreich als auch Deutschland den Vorgang übereinstimmend als unter [Artikel 13 Absatz 1 DBA-Deutschland](#) subsumieren und Deutschland aufgrund des innerstaatlichen Steuerrechts in bestimmten Konstellationen eine Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne gewährt, liegt kein Qualifikationskonflikt iSd [Artikels 23 Absatz 3 DBA-Deutschland](#) vor. Infolgedessen ist [Artikel 23 Absatz 3 DBA-Deutschland](#) nicht anwendbar. Auf österreichischer Seite ist daher – trotz der unterbliebenen Besteuerung in Deutschland – die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) anzuwenden.

Bundesministerium für Finanzen, 30. Juli 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des T**** A****, [Adresse], Tschechien, vom 5.9.2024, StNr ***, gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26.8.2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2023 zu Recht:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist in Tschechien wohnhaft und in Österreich nichtselbständig beschäftigt. Er war Tagespendler und fuhr täglich von seinem tschechischen Wohnsitz zur Arbeit nach Österreich und zurück.

Die Entfernung zwischen seinem tschechischen Wohnsitz und seiner österreichischen Arbeitsstätte beträgt 48 km. Der Beschwerdeführer erzielte im Streitjahr in Tschechien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche mit 15 % tschechischer Einkommensteuer besteuert wurden.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte der Beschwerdeführer verschiedene Aufwendungen als Werbungskosten und Sonderausgaben geltend, darüber hinaus das Pendlerpauschale und den Pendlereuro.

Er beantragte, gemäß § 1 Abs 4 EStG in Österreich als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigte das Finanzamt zunächst nur Steuerberatungskosten von € 85,00 als Sonderausgaben, ließ die übrigen geltend gemachten Positionen jedoch unberücksichtigt. Die tschechischen Vermietungseinkünfte berücksichtigte das Finanzamt bei der Ermittlung des auf die österreichischen Einkünfte angewendeten Durchschnittsteuersatzes.

In seiner Beschwerde wendete sich der Beschwerdeführer im Wesentlichen gegen die Nichtberücksichtigung von Pendlerpauschale und Pendlereuro und rügte weiters die Einbeziehung der tschechischen Einkünfte, diese seien bereits in Tschechien versteuert worden.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Beschwerdevorentscheidung, in welcher es das Pendlerpauschale und den Pendlereuro wie in der Abgabenerklärung geltend gemacht berücksichtigte; zudem anerkannte es Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung, welche jedoch den Selbstbehalt nicht überstiegen.

Betreffend Arbeitsmittel/Arbeitskleidung führte das Finanzamt aus, es handle sich nach der Aktenlage nicht um Kosten für Arbeits- bzw Schutzkleidung, sondern um Kapuzenpullover, Schuhe udgl, somit um Ausgaben für die Lebensführung, die gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG nicht abzugsfähig seien.

Die tschechischen Vermietungseinkünfte zog das Finanzamt unverändert zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes heran, wobei es zur Begründung im Wesentlichen ausführte wie in EStR 2000 Rz 7592.

In seinem Vorlageantrag wandte sich der Beschwerdeführer lediglich gegen die Einbeziehung der tschechischen Vermietungseinkünfte und verwies auf die in Tschechien erfolgte Besteuerung mit 15%, wobei er einen entsprechenden tschechischen Einkommensteuerbescheid vorlegte.

In seinem Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht verwies das Finanzamt auf das Welteinkommensprinzip sowie die Option des Beschwerdeführers gemäß § 1 Abs 4 EStG in die unbeschränkte Steuerpflicht. Der Progressionsvorbehalt sei nicht explizit im EStG verankert, er ergebe sich aus dem Welteinkommensprinzip und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und widerspreche nicht dem geltenden DBA-Tschechien.

Art 6 DBA-Tschechien folgend sei die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in Tschechien vorgenommen und gemäß Art 22 DBA-Tschechien in Österreich von der Besteuerung ausgenommen worden. Da seitens des Beschwerdeführers der Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 4 EStG) abgegeben worden sei, sei das Welteinkommen für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes (§ 33 Abs 10 EStG) angesetzt und dieser Durchschnittsteuersatz, aufgrund der Befreiung der ausländischen Einkünfte, (nur) auf das inländische Einkommen angewandt worden.

Das Finanzamt beantragte, der Beschwerde iSd Beschwerdevorentscheidung teilweise stattzugeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der zu Beginn des Erkenntnisses festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Einsichtnahme in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile, insbesondere die Bescheide des Finanzamtes und Schreiben des Beschwerdeführers, sowie in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabenkonto des Beschwerdeführers.

Diese Feststellungen sind unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Im Beschwerdeverfahren ist nur mehr die steuerliche Berücksichtigung der tschechischen Vermietungseinkünfte von € 3.734,19 strittig, nämlich, ob diese Einkünfte bei der Ermittlung der österreichischen Einkommensteuer (in irgendeiner Form) einzubeziehen sind.

Das Finanzamt hat diese ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung des angewendeten (Durchschnitts)Steuersatzes mitberücksichtigt.

Gemäß Art 22 Abs 2 DBA-Tschechien soll, vorbehaltlich der Bestimmungen der Gesetze der Tschechischen Republik betreffend die Befreiung von der Doppelbesteuerung, die Doppelbesteuerung, im Falle einer in der Tschechischen Republik ansässigen Person, wie folgt vermieden werden:

Die Tschechische Republik darf bei der Besteuerung ihrer Ansässigen in die steuerliche Bemessungsgrundlage jene Einkommensteile oder Vermögensteile einbeziehen, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens auch in Österreich besteuert werden dürfen, wobei sie aber von den so errechneten Steuern den Betrag der österreichischen Steuer anzurechnen hat. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten tschechischen Steuer nicht übersteigen, der auf das Einkommen oder Vermögen, das nach den Bestimmungen dieses Abkommens in Österreich besteuert werden darf, entfällt.

Gemäß Art 22 Abs 3 DBA-Tschechien dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 mwN).

Gemäß § 1 Abs 2 EStG sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 mwN).

Der Beschwerdeführer hat gemäß § 1 Abs 4 EStG zur Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht optiert. Zwar ist er aufgrund seines Wohnsitzes iSd DBA-Tschechien in Tschechien ansässig, aufgrund der Option gemäß § 1 Abs 4 EStG war er jedoch im Streitjahr in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Wird der Progressionsvorbehalt in einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht angeführt, kann damit lediglich konstatiert werden, dass er weder (ausdrücklich) eingeräumt noch verboten wurde (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021).

Dies gilt auch dann, wenn das Abkommen zur Frage des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat (im Beschwerdefall Österreich) keine Bestimmungen enthält (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067).

Die Anwendung des Progressionsvorbehaltes erfolgt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach der Rechtsprechung nicht nur, wenn Österreich der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat ist (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021), sondern auch, wenn Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067) ist.

Das DBA-Tschechien enthält keine Einschränkung in diesem Sinne, die tschechischen Einkünfte sind daher unabhängig von der Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Tschechien in die Besteuerung in Österreich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes einzubeziehen.

Da somit zusammengefasst das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht und das DBA-Tschechien die Heranziehung der tschechischen Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach diesen tschechischen Einkünften des Beschwerdeführers.

Die in Tschechien bezahlte Steuern können bei der Veranlagung in Österreich nicht berücksichtigt werden, da es sich hierbei um nichtabzugsfähige Aufwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 6 EStG handelt.

Die Beschwerde erweist sich somit insoweit als unbegründet.

Zur Unzulässigkeit der Revision

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

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Der angefochtene Bescheid ist daher gemäß § 279 BAO iSd Beschwerdeentscheidung abzuändern.

Wien, am 26. Mai 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. November 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 20. Oktober 2023 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für März 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Gesellschaft stellt ihren Arbeitnehmern am Standort ***1***, ***PLZ*** (***2***) kostenlos Parkplätze zur Verfügung. Mit **Auskunftsersuchen vom 16.7.2021**, eingebracht beim zuständigen Finanzamt am 21.7.2021, wollte die Beschwerdeführerin wissen, ob in Anbetracht der Einführung einer flächendeckenden Kurzparkzone in [Zone] für alle Dienstnehmer, denen ein kostenloser Parkplatz zur Verfügung gestellt wird, ein Sachbezug von EUR 14,53 in der Lohnverrechnung anzusetzen sei, oder dabei Dienstnehmer auszunehmen seien, die im Bezirk des Standortes wohnten und sich daher ohnehin schon privat ein „Parkpickerl“ für den kompletten Bezirk gekauft hätten.

Mit Schreiben der belangten Behörde vom **16.08.2021** wurde der Beschwerdeführerin die **Auskunft** erteilt, sofern das privat angeschaffte „Parkpickerl“ auch zur Nutzung von Parkplätzen im Umfeld des Arbeitsplatzes berechtige und deswegen auch keine Anschaffung eines Parkpickerls durch den Arbeitgeber erfolge, fehle es gedanklich bereits an einem Vorteil

bzw. einer Einnahme, welche überhaupt zufließen könne. Ein fiktiver Vorteil sei hier somit nicht anzusetzen. Ein - wie in der Anfrage erwähnter - „Kostenbeitrag des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber“ sei ebenfalls nicht zu erblicken. Verfüge der Arbeitnehmer daher über ein privat angeschafftes Parkpickerl, das ihn auch zum Parken im örtlichen Bereich seines Arbeitgebers berechtige, so sei für den vom Arbeitgeber (am Betriebsgelände) zur Verfügung gestellten Abstell- oder Garagenplatz kein Sachbezug gemäß § 4a SachbezugswerteVO anzusetzen.

Mit Schreiben vom **14.03.2022** wurde die Auskunft vom 16.08.2021 zum Auskunftersuchen vom 16.07.2021, eingebracht am 21.07.2021, widerrufen und an dessen Stelle die **Auskunft** erteilt, der Sachbezug für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ-Abstell- oder Garagenplatzes stelle lediglich auf die objektive Tatsache ab, dass dem Mitarbeiter auf dem Gelände des Arbeitgebers, welches sich innerhalb einer parkraumbewirtschafteten Zone befinde, eine Parkmöglichkeit zur Verfügung gestellt werde. Ob der Arbeitnehmer aus privaten Gründen, weil sich seine Wohnung im selben Bezirk befinde, ein Parkpickerl angeschafft habe, sei unbeachtlich.

Dienstnehmer, die im Bezirk des Standortes der Beschwerdeführerin wohnten und sich daher ohnehin schon privat ein Parkpickerl für den kompletten Bezirk gekauft hätten, seien daher nicht vom Ansatz eines Sachbezuges ausgenommen.

Mit Schreiben vom 20.04.2022 stellt die Beschwerdeführerin den Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Monat März 2022 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO, mit der Begründung, sie habe im Rahmen der Selbstberechnung für März 2022 entsprechend der Auskunft nach § 90 EStG 1988 vom 16. August 2021 für 80 Mitarbeiter, die zwar den arbeitgebereigenen Parkplatz am Standort [Firmenstandort] benutzen können, gleichzeitig aber nachgewiesen hätten, dass sie eine Vignette gemäß § 45 Abs. 4 StVO für den ***X.*** [Zone] erworben haben, keinen Sachbezug für die Zurverfügungstellung eines KFZ-Abstellplatzes berücksichtigt und daher für eine Gesamtsumme von EUR 1.162,40 eine Abfuhr von DB und DZ unterlassen.

Entsprechend der geänderten Ansicht im Widerruf vom 14. März 2022 müsste auch für diese Dienstnehmer ein zusätzlicher DB in Höhe von insgesamt EUR 45,33 sowie ein DZ in Höhe von insgesamt EUR 4,42 abgeführt werden.

Die beschwerdeführende Gesellschaft stelle daher den Antrag auf Festsetzung dieser Beträge gemäß § 201 Abs. 3 BAO, da der vorliegende Antrag binnen einem Monat nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages am 15. April 2022 eingebracht worden sei.

Mit den nunmehr angefochtenen **Bescheiden vom 20.10.2023** erfolgte die Festsetzung des DB und DZ für März 2022 antragsgemäß.

Begründend wurde dargelegt, der Sachbezug für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ-Abstell- oder Garagenplatzes stelle lediglich auf die objektive Tatsache ab, dass dem Arbeitnehmer auf dem Gelände des Arbeitgebers, welches sich innerhalb einer parkraumbewirtschafteten Zone befinde, eine Parkmöglichkeit zur Verfügung gestellt werde. Ob sich der Arbeitnehmer aus privaten Gründen, weil sich seine Wohnung im selben Bezirk befinde, ein Parkpickerl angeschafft habe, sei unbeachtlich.

Die flächendeckende Parkraumbewirtschaftung, die maßgeblich für das Vorliegen eines Sachbezuges in Zusammenhang mit der Nutzung eines arbeitgebereigenen KFZ-Abstell- oder Garagenplatzes sei, bestehe unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer gleichzeitig über ein privates Parkpickerl für den Bezirk verfüge, in dem sich auch der ihm zur Verfügung gestellte arbeitgebereigene Kfz-Abstellplatz befinde. Für die Parkplatznutzung sei daher bei Vorliegen der Voraussetzungen auch dann ein Sachbezug anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer über ein Parkpickerl für den Bereich verfüge, in dem der arbeitgebereigene Parkplatz belegen sei.

Die rechtzeitig eingebrachte **Beschwerde** begründete die Beschwerdeführerin folgendermaßen:

Ein Sachbezug bezeichne gemäß § 15 Abs 2 Z 1 EStG 1988 eine Leistung oder einen geldwerten Vorteil, den ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber erhalte, der nicht in Form von Geld ausbezahlt werde, sondern in Form von Sachleistungen oder sonstigen geldwerten Vorteilen. Aufgrund der in § 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erteilten Ermächtigung habe der Bundesminister für Finanzen die Höhe von Sachbezügen in der Sachbezugswerteverordnung festgelegt. § 4a Sachbezugswerteverordnung regle die Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen KFZ-Abstell- oder Garagenplatzes.

Eine Verordnung, die im Stufenbau der Rechtsordnung unter den nationalen Gesetzen stehe, könne jedoch Regelungen nur insoweit treffen, als sie dem darüberstehenden Gesetz nicht widerspreche. Im vorliegenden Fall sei folglich zu prüfen, ob überhaupt ein Sachbezug im Sinn des § 15 Abs. 2 Z 1 EStG vorliege, um die Anwendung der Sachbezugswerteverordnung zu eröffnen.

Voraussetzung dafür sei das Vorliegen eines geldwerten Vorteils. Ob dieser Vorteil vorliege, sei für jeden Mitarbeitenden im Einzelfall und somit nach subjektiven Maßstäben zu beurteilen. Wenn dem einzelnen Mitarbeitenden kein Vorteil erwachse, sei kein Sachbezug anzusetzen. Pauschal- oder Vereinfachungsregelungen, wie sie die Sachbezugswerteverordnung biete, seien ausschließlich bei Zutreffen dieser Voraussetzung anwendbar. § 4a Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung könne daher bloß die Höhe eines geldwerten Vorteils festlegen, gegenständlich 14,53 Euro monatlich, nicht aber entscheidungswesentlich dafür sein, ob dem Grunde nach ein geldwerter Vorteil vorliege. Im vorliegenden Fall würde der Vorteil darin liegen, dass der Arbeitgeber einen kostenlosen Parkplatz zur Verfügung stelle, für welchen Dritte aufgrund der Parkraumbewirtschaftung zahlen müssten. Da der im Arbeitsbezirk

wohnende Mitarbeiter jedoch durch die private Anschaffung des Parkpickerls sowieso in dem jeweiligen Bezirk „kostenlos“ parken könne, ergebe sich kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Die jeweiligen Personen könnten also aufgrund des Parkpickerls gebührenfrei auf der Straße parken. Ein Vorteil durch den Dienstgeber sei aber gesetzliche Voraussetzung dafür, dass ein lohnwerter Vorteil (= Sachbezug) anzusetzen sei. Gerade im Umfeld der Beschwerdeführerin im ***X.*** Bezirk seien zahlreiche öffentliche Parkmöglichkeiten (entlang der Straßen) verfügbar, wodurch den Mitarbeitenden auch ohne Anbieten der Parkplätze durch den Arbeitgeber ausreichend Parkmöglichkeiten zur Verfügung stünden. Vergleiche man die Situation vor Einführung der allgemeinen Parkraumbewirtschaftung in [Firmenstandort] [Zone] mit der jetzigen Situation, so dürfe sich für Mitarbeitende mit Wohnort im ***X.*** Bezirk und Parkpickerl kein Wertungsunterschied ergeben. Vor der Einführung hätten diese Mitarbeitenden ohne Sachbezugshinzurechnung und damit ohne Basis für den (Zuschlag zum) Dienstgeberbeitrag am firmeneigenen und auf öffentlichen Parkplätzen das KFZ abstellen können. Mit der neuen Regelung könnten die Mitarbeitenden nach wie vor - aufgrund der privaten Anschaffung des Parkpickerls - ohne die Kosten für das Parkpickerl übersteigenden Aufwand auf öffentlichen Parkplätzen parken. Folglich könne sich auch jetzt kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis ergeben, da sich die Umstände für den jeweiligen Mitarbeitenden nicht geändert hätten.

Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeitenden das Parkpickerl zur Verfügung stellte. Darin liege sehr wohl ein geldwerter Vorteil. Behandle man jedoch beide Fälle ident, würde es keinen Unterschied machen, ob der Dienstgeber die Kosten trage oder der Mitarbeitende bereits versteuertes Entgelt zur Anschaffung des Parkpickerls verwende.

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 verwiesen bei der Berechnung eines Sachbezuges gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 auf die „üblichen Mittelpreise am Verbrauchsort“. Dieser Hinweis auf die Berechnung bedeute, dass ein geldwerter Vorteil nach objektiven Maßstäben zu berechnen sei. Im vorliegenden Beschwerdefall komme man durch Vergleich mit den üblichen Kosten für das Parkpickerl auf EUR 14,53 als Sachbezug. Voraussetzung für einen Sachbezug sei jedoch das Vorliegen eines geldwerten Vorteiles, der aber gegenständlich nicht vorliege. Liege kein geldwerter Vorteil vor, stelle sich auch die Frage nach der Berechnungsart nicht.

Die Beschwerdeführerin verweise darauf, dass die von ihr vertretene Rechtsansicht der herrschenden Ansicht in der Literatur entspreche. Anderslautende Rechtsprechung oder Literaturmeinungen gebe es - soweit überblickbar - zu dieser Rechtsfrage nicht.

Die Beschwerdeführerin beantrage daher die Abänderung der angefochtenen Bescheide durch Reduzierung der Bemessungsgrundlage (gemäß § 41 Abs 3 FLAG iVm § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988) um den Sachbezug für die Privatnutzung von arbeitgebereigenen KFZ-Abstell- oder Garagenplätze für Mitarbeitende mit Wohnort und Parkpickerl im ***X.*** Bezirk.

Gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO verzichte die Beschwerdeführerin auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung und beantrag gemäß § 264 Abs. 2 lit. a BAO die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag).

Weiters werde gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO eine mündliche Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht beantragt.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdeverentscheidung vom 08.08.2024** als unbegründet ab und verwies nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmung, des Verordnungstextes und des zu beurteilenden Sachverhaltes darauf, geldwerte Vorteile seien nach § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 „mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes“ zu bewerten. Damit werde ein Bewertungsmaßstab normiert, der sich an den objektiv bestehenden marktmäßigen Gegebenheiten orientiere und nicht auf die subjektiven Einschätzungen, die persönlichen Verhältnisse oder den tatsächlichen persönlichen Nutzen des Steuerpflichtigen abstelle. Heranzuziehen sei der Preis für die im Einzelfall konkret überlassene Ware oder Dienstleistung, nicht der Preis für funktionsgleiche oder qualitativ gleichwertige Waren oder Dienstleistungen anderer Hersteller bzw. Dienstleister. Konkretisiert werde der von § 15 Abs. 2 EStG 1988 gewählte Bewertungsansatz in der Sachbezugswerteverordnung mittels Pauschbeträgen für bestimmte geldwerte Vorteile.

Persönliche Verhältnisse seien bei der Bewertung gemäß § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen. Daher sei auch der Umstand, dass der Arbeitnehmer über ein privates „Parkpickerl“ für jenen Bezirk verfüge, in dem auch sein Arbeitsort liege und an dem ihm ein Abstellplatz in einer parkraumbewirtschafteten Zone zur Verfügung gestellt werde, bei Bewertung des für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ-Abstell- oder Garagenplatzes anzusetzenden geldwerten Vorteils nicht zu berücksichtigen.

Es bestehe für die Arbeitnehmer jedenfalls ein (Nutzungs-)Vorteil durch das Zurverfügungstellen eines Parkplatzes am Arbeitsort. Ebenso entstehe den Arbeitnehmern, die über ein Parkpickerl für den ***X.*** [Zone] verfügen, durch das Zurverfügungstellen eines Parkplatzes am Arbeitsort (ebenfalls im ***X.*** [Zone]) ein Nutzungsvorteil. Dieser Nutzungsvorteil bestehe vor allem darin, dass die Arbeitnehmer ihren Arbeitsplatz ohne die Einplanung von Zeiten für die Suche eines öffentlichen Parkplatzes (was insbesondere im städtischen Bereich zeitlich nicht zu vernachlässigen sei) erreichen könnten

Auch aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 07.05.1990, 89/15/0036, sei ableitbar, dass die Zurverfügungstellung eines kostenlosen Garagenplatzes auch außerhalb von Kurzparkgebieten als geldwerter Vorteil zu beurteilen sei.

Rechtzeitig beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und ergänzte bzw. wiederholte das bisherige Vorbringen unter Zitierung von weiteren Verwaltungsgerichtshoferkennntnissen.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und brachte im **Vorlagebericht** vom 18.11.2024 ergänzend vor, entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin bestehe kein Zusammenhang zwischen Kosten für ein Parkpickerl in den jeweiligen [Zonen] und der Höhe des in ganz Österreich anzusetzenden Sachbezugswertes gemäß § 4a Sachbezugswerteverordnung von 14,53 € monatlich. Selbst wenn ein solcher Zusammenhang bestünde, so wäre dieser aber nicht maßgeblich für die Beurteilung der Frage, ob ein Sachbezug gemäß § 4a Sachbezugswerteverordnung in Fällen anzusetzen sei, in denen Arbeitnehmer über privat angeschaffte Parkpickerln für jenen Bezirk verfügen, in dem ihnen der Arbeitgeber KFZ-Abstellplätze in einer flächendeckend parkraumbewirtschafteten Zone kostenlos zur Verfügung stelle.

Darüber hinaus seien persönliche Verhältnisse bei der Bewertung gemäß § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen, weshalb ein privat angeschafftes Parkpickerl für jenen Bezirk, in dem auch der Arbeitgeber einen KFZ-Abstellplatz innerhalb einer flächendeckenden parkraumbewirtschafteten Zone zur Verfügung stelle, keine Auswirkungen auf den anzusetzenden Sachbezugswert gemäß Sachbezugswerteverordnung habe.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 15.01.2025 auf, Auskunft zu den nachfolgend angeführten Fragen bezüglich der Einräumung der Benützungsbewilligung der KFZ-Abstell- und Garagenplätze zu geben, und ihr Vorbringen durch geeignete Unterlagen zu belegen:

Die Beschwerdeführerin beantwortete die Fragen mit Schreiben vom 28.01.2025 und legte die Bezug habenden Unterlagen vor.

Die Beschwerdeführerin nahm mit Schreiben vom 11.03.2025 den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück. Daraufhin erstatte die belangte Behörde mit Schreiben vom 21.03.2025 eine Stellungnahme zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin, in der sie zunächst festhielt, dass es zu den von der Beschwerdeführerin übermittelten Unterlagen (inklusive Beilagen) keine Ergänzungen bzw. Änderungen gebe. Dem Finanzamt lägen dazu jedenfalls keine gegenteiligen Informationen vor.

Zur rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes verwies die belangte Behörde vor allem auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 05.08.2024 sowie auf die Ausführungen im Vorlagebericht vom 18.11.2024. Das Finanzamt stütze seine Rechtsansicht dabei insbesondere auch auf die Aussagen im VwGH-Erkenntnis vom 07.05.1990, 89/15/0036, wonach der geldwerte (bzw. vermögenswerte) Vorteil bei der Überlassung von Garagenplätzen bzw. KFZ-Abstellplätzen darin bestehe, dass sich die Arbeitnehmer die Kosten für einen Garagenplatz bzw. KFZ-Abstellplatz ersparen. Der geldwerte Vorteil liege jedoch nicht in der Ersparnis der Parkgebühren für öffentliche Stellflächen, die bei Arbeitnehmern, die über ein Parkpickerl für den jeweiligen Bezirk, in dem der Arbeitgeber den KFZ-Abstellplatz bereitstelle, verfügten, nicht anfallen würden. Im Übrigen lasse die Bewertungsbestimmung des § 15 Abs 2

Z 1 EStG 1988 die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse, worunter auch die Anschaffung eines Parkpickerls falle, nicht zu.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin stellt ihren Mitarbeitern am Betriebsstandort (im Bereich einer parkraumbewirtschafteten Zone) kostenlos KFZ-Abstellplätze zur Verfügung. Dabei erfolgt in der Regel keine individuelle Zuweisung eines Parkplatzes an eine bestimmte Mitarbeiterin oder bestimmten Mitarbeiter, wodurch grundsätzlich freie Platzwahl am Standort herrscht. In bestimmten Zonen (bspw. in der Tiefgarage oder auf bestimmten Parkplätzen im Kerngelände) sind Parkplätze bestimmten Abteilungen, Personen oder Positionen zugeordnet und dürfen folglich nur von diesen Personen bzw. Abteilungen benutzt werden.

Eine Benutzung des Parkplatzes ist nur mit zuvor erteilter Benutzungsbewilligung möglich. Dafür ist ein entsprechender Antrag auf Parkplatzbewilligung bei der Personalabteilung zu stellen, welche anschließend die Freischaltung durch das Standortmanagement und die Verrechnung des Sachbezuges durch die Personalverrechnung veranlasst. Mit diesem Formular ist auch das Kennzeichen bekannt zu geben, welches in weiterer Folge bei der Einfahrt verwendet wird. Die Registrierung der zugelassenen Kennzeichen erfolgt durch das Antragsformular für die Parkberechtigung.

Nach Stellen des Antrages auf Parkbewilligung wird die Zugangsberechtigung am jeweiligen Mitarbeiterausweis hinterlegt. Zusätzlich bedarf es für bestimmte (einer Abteilung oder Person zugeteilte) Parkplätze einer Parkvignette mit aufgedrucktem Kennzeichen, die vom Standortmanagement ausgestellt wird und an der Windschutzscheibe befestigt werden muss. Das Vorhandensein einer (richtigen) Parkvignette wird zusätzlich durch das Sicherheitspersonal kontrolliert.

Sämtliche Parkplätze (und auch die Garage) sind mit einem Schrankensystem ausgestattet; eine Einfahrt ist auch nur durch diese Schranken möglich. Der gesamte Parkplatz ist mit Zäunen eingegrenzt. Ein Öffnen der Schranken ist nur mit dem individuellen Mitarbeiterausweis möglich, welcher auch für das Öffnen der (Innen-)Türen der Gebäude und das Starten des eigenen Computers benötigt wird. Eine Weitergabe der Karte ist somit nicht möglich.

Bei sämtlichen Schranken am Standort in [Firmenstandort] ist ein Kamerasystem zur Kennzeichenerfassung installiert. Beim Einfahren nach dem Öffnen der Schranke werden durch das System die Kennzeichendaten des Mitarbeiters fotografisch erfasst und anschließend

gespeichert. Aufgrund der Erfassung sensibler Mitarbeiterdaten wurde hierüber eine verpflichtende Betriebsvereinbarung mit dem Betriebsrat abgeschlossen.

Der Zugriff auf diese gespeicherten Daten erfolgt unter anderem bei Verletzung der Parkordnung (z.B. Parken außerhalb der Arbeitszeiten) oder bei unberechtigtem Parken (d.h. ohne freigeschaltetes Kennzeichen). Im Falle des Verstoßes gegen die Parkordnung werden durch das Sicherheitspersonal („interne Polizei“) schriftliche Verwarnungen ausgesprochen, bei wiederholtem Vergehen wird die Parkberechtigung befristet oder unbefristet entzogen.

Den Mitarbeitern ist es nur gestattet, während der täglichen Arbeitszeiten am Firmengelände zu parken. Ein Abstellen über die Arbeitszeiten hinaus (zB bei Dienstreisen) ist ausnahmslos bei der Arbeitgeberin (Location Management und Sicherheitsdienst) anzumelden. Die Kontrolle darüber obliegt wiederum dem Sicherheitspersonal.

Mit Einführung der flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung (Einführung einer flächendeckenden Kurzparkzone in der Zeit von 06:00 bis 22:00 Uhr von Mo.-Fr.) am 01.03.2022 in (nahezu) ganz [Zone] ist für die Arbeitnehmer, denen die Möglichkeit eingeräumt wurde, ihr für die Fahrt zwischen Wohnort-Arbeitsstätte verwendetes KFZ während der Arbeitszeit am Firmengelände in der ***1***, ***PLZ***, kostenlos abzustellen, ab diesem Zeitpunkt ein Sachbezug gemäß § 4a Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 468/2008, anzusetzen. Für Arbeitnehmer, die auch im ***X.*** Bezirk wohnen und über ein Parkpickerl für diesen Bezirk verfügen, setzte die Beschwerdeführerin jedoch im Rahmen ihrer am 15.04.2022 bekanntgegebenen Selbstberechnung des DB und DZ für März 2022 keinen Sachbezug gemäß § 4a Sachbezugswerteverordnung an, da sie die Meinung vertritt, diesen Mitarbeitern würde kein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis durch das Zurverfügungstellen eines Parkplatzes am Firmengelände entstehen, weil diese Mitarbeiter auch auf öffentlichen Stellflächen im ***X.*** [Zone] gratis parken könnten (für diese Arbeitnehmer gelte die Parkraumbewirtschaftung demnach nicht).

Mitarbeiter mit einem Parkpickerl im ***X.*** Bezirk mussten einen Nachweis über den Erwerb des Parkpickerls erbringen. Es wurde nur so lange kein Sachbezug angesetzt, als der Nachweis für ein aufrechtes Parkpickerls erbracht wurde.

Da die Beschwerdeführerin innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages am 20.04.2022 einen Antrag auf bescheidmäßige Feststellung des DB und DZ für März 2022 gemäß § 201 Abs. 3 BAO stellte, setzte die belangte Behörde den DB und den DZ unter Hinzurechnung von Sachbezügen für die kostenlose Benützung des arbeitgebereigenen Abstellplatzes durch Arbeitnehmer, die über ein sogenanntes Parkpickerl für den ***X.*** Bezirk in [Zone] im genannten Zeitraum verfügten, fest.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt, dessen Richtigkeit von den Parteien außer Streit gestellt wurde, ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien und den dazu vorgelegten Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO und muss nach Maßgabe des § 201 Abs. 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO hat die Festsetzung zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

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

Gemäß § 41 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 beträgt der Beitrag ab dem Kalenderjahr 2018 3,9 v.H. der Beitragsgrundlage.

Gemäß § 122 Abs. 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 ist als Bemessungsgrundlage des DZ die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, heranzuziehen.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen.

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gemäß § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für Kraftfahrzeuge, Krafträder und Fahrräder im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

In Artikel I der Euro-Steuerumstellungsverordnung (EuroStUV 2001), BGBl. II Nr. 416/2001 wurde zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 die Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) kundgemacht.

§ 4a Sachbezugswerteverordnung normiert:

„(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte genutzte Kraftfahrzeug während der Arbeitszeit in Bereichen, die einer Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einem Abstell- oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken, ist ein Sachbezug von 14,53 Euro monatlich anzusetzen.

(2) Abs. 1 ist sowohl bei arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeugen als auch bei arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen, für die ein Sachbezug gemäß § 4 der Verordnung anzusetzen ist, anzuwenden.

(3) Parkraumbewirtschaftung im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn das Abstellen von Kraftfahrzeugen auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen bestimmten Zeitraum gebührenpflichtig ist.“

Im Hinblick darauf, dass der Antrag auf Festsetzung von DB und DZ für März 2022 innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Selbstberechnung eingebracht wurde, hatte unter der Voraussetzung, dass die Selbstberechnung sich als nicht richtig erweist, eine Festsetzung der Abgaben durch die belangte Behörde zu erfolgen.

Strittig ist, ob sich die Selbstberechnung tatsächlich als nicht richtig erweist, weil dabei keine Sachbezüge für die kostenlose Zurverfügungstellung eines Abstell- oder Garagenplatzes für Arbeitnehmer in Ansatz gebracht wurden, die für den Bezirk, an dem sich der Betriebsstandort der Beschwerdeführerin befindet, über ein Parkpickerl verfügen.

Als Einnahme erfasst wird jeder in Geld messbare Vorteil, ideelle Vorteile fallen daher nicht darunter. Der Klammerausdruck in § 15 Abs. 2 EStG 1988 zählt als geldwerte Vorteile Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von KFZ zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge auf. Damit ist klargestellt, dass nicht nur Sachbezüge

geldwerte Vorteile darstellen, sondern alle Vorteile mit Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten an Stelle von Geld zukommen (vgl. *Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 15 Rz 8*, unter Bezugnahme auf *Brennsteiner/Wanke in WGWK § 15 Rz 6*).

Der geldwerte Vorteil ist anhand objektiver Gesichtspunkte mittels Fremdvergleiches und nicht nach seinem subjektiven Wert für den Empfänger zu ermitteln. Maßgeblich ist, ob ein objektiver Betrachter aus Sicht des Empfängers einen geldwerten Vorteil im Sinne einer objektiven Bereicherung bejahen würde (vgl. BFH, BStBl 2002 II 230 mwN; *Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG*²⁵³ § 8 dEStG Rz 25). Es ist unerheblich, ob geldwerte Vorteile einmalig oder laufend gezahlt werden, ob ein Rechtsanspruch darauf besteht und unter welcher Bezeichnung und Form sie gewährt werden (vgl. VwGH 21.11.1991, 91/13/0183; BFH, BStBl 1975 II 340). Unter die Begriffe „Bezüge“ und „Vorteile“ können auch jene Arbeitgeberleistungen subsumiert werden, die aus sozialen Erwägungen erbracht werden (vgl. VwGH 27.02.2001, 98/13/0007). Ein ideeller Vorteil ohne wirtschaftlichen Wert ist demnach keine Einnahme, weil er nicht in Geld messbar ist (vgl. *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ [2024] § 15 Tz 11; VwGH 19.03.1985, 84/14/0149, zur Ersparnis von Zeit und Mühe von täglichen Fahrten oder einer Familientrennung)

Sofern die Sachbezugswerteverordnung keine Aussagen trifft, sind geldwerte Vorteile bis zur Veranlagung 2015 mit den übl. Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen (§ 15 Abs 2 EStG 1988). Dabei handelt es sich um jenen Betrag, den der StPfl hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen (vgl. VwGH 17.11.22, Ro 2021/15/0015 mwN; *Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 15 Rz 11*).

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte genutzte KFZ während der Arbeitszeit in Bereichen, die einer Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einem Abstell- oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken, ist ein Sachbezug von 14,53 € monatlich anzusetzen (§ 4a Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung). Dies gilt sowohl bei arbeitnehmereigenen KFZ als auch bei arbeitgebereigenen KFZ, für die ein Sachbezug gemäß § 4 der Verordnung anzusetzen ist (§ 4a Abs 2 Sachbezugswerteverordnung). Einer Gebührenpflicht unterliegen nur mehrspurige KFZ. Dabei genügt bereits die Berechtigung, einen Parkplatz benützen zu dürfen, eine konkrete Zuordnung des Parkplatzes ist nicht erforderlich. Kostenersätze mindern den anzusetzenden Sachbezugswert, über den Sachbezugswert hinausgehende höhere Kostenersätze führen nicht zu Werbungskosten.

Voraussetzung ist die Zurverfügungstellung eines Garagenplatzes in einer Zone mit (sich über mehrere Straßenzüge erstreckender) kostenpflichtiger Parkraumbewirtschaftung. Der Sachbezugswert kommt nur zur Anwendung,

- wenn das Abstellen von KFZ auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen bestimmten Zeitraum gebührenpflichtig ist und
- der vom Arbeitgeber bereitgestellte Parkplatz innerhalb des gebührenpflichtigen Bereichs liegt (vgl. *Brennsteiner/Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 15 Rz 50).

Bei Zurverfügungstellung von Abstell- oder Garagenplätzen außerhalb von Bereichen, die der Parkraumbewirtschaftung unterliegen, ist jedoch kein Sachbezugswert zuzurechnen. Dies mag zwar insoweit bedenklich erscheinen, als z.B. in Gegenden mit akutem Parkplatzmangel mit der Parkmöglichkeit ein in Geld messbarer Vorteil verbunden sein kann (vgl.

Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 15 Rz 23-24), jedoch hat der Verfassungsgerichtshof bereits im Beschluss vom 26.09.2005, Gzen 83/05, 84/05 und 816/05, die Gesetzwidrigkeit dieser Verordnungsbestimmung verneint.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 31.07.2013, 2009/13/0157, festhält, ist der Verordnungsgeber offenkundig davon ausgegangen, dass ein mit einem Pkw täglich einpendelnder Arbeitnehmer im Falle der Nutzung eines eigenen Pkw für diesen Abstellkosten zu tragen hätte, wenn sich sein Arbeitsplatz im Bereich einer Parkraumbewirtschaftung befindet. Werden diese der Privatsphäre zugeordneten Nebenkosten einer Pkw-Anreise zum Arbeitsplatz durch Bereitstellungen des Arbeitgebers vermieden, soll für deren Inanspruchnahme ein Sachbezug in Ansatz gebracht werden. Für den Vorteil eines Abstellplatzes besteht allgemein ein gesonderter Sachbezugstatbestand nach § 4a Sachbezugswerteverordnung. § 4a Sachbezugswerteverordnung kann daher im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG 1988 nur so ausgelegt werden, dass dem Arbeitnehmer aus der kostenlosen Nutzung eines arbeitgebereigenen Abstell- oder Garagenplatzes ein vermögenswerter Vorteil entstehen muss, weil er ansonsten anfallende Abstellkosten nicht zu tragen hat.

Vor dem dargelegten rechtlichen Hintergrund sah sich der Verwaltungsgerichtshof auch nicht veranlasst, die in der Beschwerde angedeuteten verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der Gesetzeskonformität der Verordnung aufzugreifen und seinerseits an den Verfassungsgerichtshof heranzutragen (vgl. VwGH 31.07.2013, 2009/13/0157; dazu auch den Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofs vom 26. September 2005, B 83/05, B 84/05, B 816/05).

Der Judikatur der Höchstgerichte folgend, liegt der geldwerte Vorteil der Gewährung eines Abstell- bzw. Garagenplatzes im Sinne des § 4a Sachbezugswerteverordnung daher ausschließlich darin, dass sich ein Arbeitnehmer die in einer parkraumbewirtschafteten Zone anfallenden Abstellkosten erspart. Weitere ideelle Vorteile, wie bspw. keine mühsame Parkplatzsuche oder keine weiten Wege bis zum Betreten des Betriebsgebäudes werden dezidiert nicht als geldwerter Vorteil gegenständlicher Bestimmung angesehen.

Da sich jedoch ein Inhaber eines Parkpickerls des betreffenden Bezirkes keine derartigen Abstellkosten erspart, weil er für diese ohnehin mit dem Erwerb des Parkpickerls aufgekommen ist, ergibt sich für ihn durch die kostenlose Benutzung des betriebseigenen Abstell- oder Garagenplatzes auch kein geldwerter Vermögensvorteil.

Im Hinblick darauf, dass § 4a Sachbezugswerteverordnung ausschließlich auf den geldwerten Vorteil der Nichtentrichtung von Abstellkosten in einer flächendeckenden parkraumbewirtschafteten Zone abstellt, und einem Arbeitnehmer, der über ein Parkpickerl für diese Zone verfügt, ein solcher geldwerter Vorteil nicht zuteil wird, darf für diesen auch kein Sachbezugswert nach § 4a Sachbezugswerteverordnung in Ansatz gebracht werden.

Damit hat die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Selbstberechnung zutreffend für jene 80 Arbeitnehmer, die über ein Parkpickerl für den ***X.*** Bezirk verfügen, keinen Sachbezugswert gemäß § 4a Sachbezugswerteverordnung in Ansatz gebracht. Da somit keine Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt, musste von einer Abgabefestsetzung gemäß § 201 BAO Abstand genommen werden.

Die angefochtenen Bescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da zu der Fragestellung, ob für die kostenlose Zurverfügungstellung eines Abstell- bzw. Garagenplatzes durch den Arbeitgeber in einem Bereich, der der flächendeckenden Parkraumbewirtschaftung unterliegt, in jedem Fall ein Sachbezugswert gemäß § 4a Sachbezugswerteverordnung anzusetzen ist, oder auf den geldwerten Vorteil des einzelnen Arbeitnehmers abzustellen ist, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehlt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 27. Mai 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Johann Wally, Hirschvogelgasse 7 Tür 15, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 7. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. Oktober 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die entsprechende Beschwerdevorentscheidung vom 8. Juni 2016 verwiesen.

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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im berufsgegenständlichen Jahr bei einem Unternehmen der Gemeinde Wien (Wiener Kinder- und Jugendbetreuung) angestellt, dort einer Vorschule zugewiesen und war in der Nachmittagsbetreuung, Freizeitbetreuung und Lernvorbereitung in Deutsch und Englisch tätig.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 2. Oktober 2015 brachte die Bf. am 7. Oktober 2015 eine Beschwerde ein und führte aus, dass sie irrtümlich die Werbungskosten unter Sonderausgaben eingetragen habe. Sie ersuchte um Neuausstellung des Bescheides unter Zugrundelegung der beiliegenden Korrekturen.

Das Finanzamt erließ am 8. Juni 2016 eine teilweise stattgebende Beschwerdevor-entscheidung. In der Bescheidbegründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Die Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 wurden laut den vorgelegten Unterlagen wie folgt gewährt:

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

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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.

Wie sich aus diesen gesetzlichen Bestimmungen eindeutig ergibt, müssen Ausgaben mit einer Einkunftsart in ursächlichem Zusammenhang stehen, damit sie als Werbungskosten anerkannt werden können.

Lassen sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen, ist gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 der gesamte Aufwand nicht abzugsfähig.

Es können gemäß § 16 EStG 1988 nur eindeutige berufsspezifische Aufwendungen gewährt werden.

Arbeitsmittel (Kennzahl 719) insgesamt € 345,36 gewährt:

Beleg Nr. 27: Die Anschaffungskosten des Notebooks (mit einem Anschaffungswert über € 400,-) wurden nach Abzug eines 40% Privatanteils (Schätzung gemäß § 184 BAO) auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 3 Jahren aufgeteilt.

Notebook vom 9.11.2013 € 566,99 davon 60% berufliche Anerkennung = € 340,19, 3 Jahre AfA = ½ AfA 2013 und 2016 € 56,69 und AfA 2014 und 2015 € 113,39 Beleg Nr. 1: Die Anschaffungskosten des Handys wurden zu 60% beruflich anerkannt (Schätzung gemäß § 184 BAO) = € 215,80 davon 60% berufliche Anerkennung = € 129,48

Arbeitsmittel/Büromaterial/Bastelmaterial: Belege Nr. 20 Müller € 14,99, von Belege Nr. 21 Müller € 19,97, Beleg Nr. 22 Müller € 7,95, Beleg Nr. 23 Libro € 8,35, Beleg Nr. 25 Libro € 16,35, von Beleg Nr. 26 € 34,88.

Fachliteratur (Kennzahl 720):

Aufwendungen für Literatur, die mit der beruflichen Sphäre im Zusammenhang stehen, sind als Werbungskosten absetzbar.

Typische Fachbücher sind dadurch charakterisiert, dass sich ihr Inhalt ganz überwiegend auf das spezielle berufliche oder sonstige erwerbsbezogene Fachgebiet des Steuerpflichtigen beschränkt.

Aufwendungen für Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, stellen keine Werbungskosten dar.

Nicht abzugsfähig sind die Aufwendungen für Werke der Belletristik, Jugendbücher, Romane, Erzählungen, Novellen, Hörbücher, DVD's und CD's etc. die sich nicht speziell an die Berufsgruppe LehrerInnen und BetreuerInnen richten, sondern für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt sind.

Ein nicht fest abgrenzbarer Teil der Allgemeinheit können auch Kinder und Jugendliche sein.

Laut den vorgelegten Unterlagen konnte die Fachliteratur nur in Höhe von € 32,90 (Beleg Nr. 2) steuerlich berücksichtigt werden.

Folgende Aufwendungen konnten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 steuerlich nicht berücksichtigt werden:

Beleg Nr.3 € 16,40, Beleg Nr.4 € 35,08, Beleg Nr. 5 € 6,99, Beleg Nr. 6 € 6,99, Beleg Nr. 7 € 1,19, Beleg Nr. 8 € 1,19, Beleg Nr. 9 € 2,99, Beleg Nr.10 € 1,99, Beleg Nr. 11 € 1,99, Beleg Nr. 12 € 5,99, Beleg Nr. 13 € 3,99, Beleg Nr.14 € 3,99, Beleg Nr.15 € 3,99, Beleg Nr. 16 € 3,99, Beleg Nr.17 € 3,99, Beleg Nr. 18 € 3,64, Beleg Nr. 19 € 7,23, von Beleg Nr. 21 € 45,50, Beleg Nr. 24 € 10,19, von Beleg Nr. 26 € 20,99 und Beleg Nr. 28 Media Markt 9.11.2013 € 676,00 SONY KDL 42 W 655 ABAEP LED-LCD - AfA Fernseher

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.839,33 € nicht übersteigen.“

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerliche Vertreter am 24. Juni 2016 einen Antrag auf Vorlage an das Bundesfinanzgericht ein und begründete diesen wie folgt:

„In der Berufungsvorentscheidung wird angeführt, dass der Großteil der Ausgaben aberkannt werden, da es sich um Literatur und sonstige Ausgaben handelt die nicht ursächlich mit dem Beruf in Verbindung stehen, sondern um Ausgaben die für einen nicht bestimmten Teil der Allgemeinheit bestimmt sind. Die Bf. hat, wie schon in der Stellungnahme zur Beschwerde angeführt, selbst keine Kinder und benötigt daher die Unterlagen AUSSSCHLIESSLICH für Ihren Beruf bei einem Unternehmen der Gemeinde Wien. Sie bekommt diese Kosten nicht ersetzt wie auch Ihre Kolleginnen. Es wurde in der Beschwerde Vorentscheidung nicht darauf eingegangen, dass Kinderbücher, Kinder CDs und sonstige Artikel für Kinder keinen Sinn ergeben, wenn keine

eigenen Kinder vorhanden sind. Der ursächliche Zusammenhang ist daher eindeutig gegeben und wir stellen daher den Antrag an das Bundesfinanzgericht, die Werbungskosten laut Abgabenerklärung anzuerkennen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist insbesondere, ob bzw. in welchem Ausmaß die von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt werden können.

Das BFG geht von folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Die Bf. war im berufsgegenständlichen Jahr bei einem Unternehmen der Gemeinde Wien (Wiener Kinder- und Jugendbetreuung) angestellt, dort einer Vorschule zugewiesen und war in der Nachmittagsbetreuung, Freizeitbetreuung und Lernvorbereitung in Deutsch und Englisch tätig.

Im Streitjahr wurde von der Bf. für den Unterricht und die Betreuung der Kinder unter anderem Bücher, Büro- und Bastelmaterial, Spielzeug, Spiele und DVD's angeschafft. Dafür erhielt sie keine Ersätze von ihrem Dienstgeber.

Weitere Aufwendungen betrafen die Anschaffung eines Handys sowie die Abschreibung eines Notebooks und eines Fernsehers.

In Streit steht, ob diese Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen.

2. Beweiswürdigung und Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach der Z 7 dieser Gesetzesstelle sind Ausgaben für Arbeitsmittel im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Die zuletzt genannte Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verschiebung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (siehe dazu zB VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260; UFS 17.07.2012, RV/1433-L/10). Sofern sich somit Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen (sog. Doppelveranlassung bzw. überlappende Veranlassung), ist entsprechend dem Aufteilungsverbot der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

Bei Aufwendungen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung eine private Mitveranlassung nahelegen, ist nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden, und zwar derart, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss (vgl. VwGH 19.7.2000, 94/13/0145; VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156). Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgeführt, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt ist (dazu gehören zB Werke der klassischen Literatur, **Kinder- und Jugendliteratur**, Werke der Belletristik und Nachschlagewerke allgemeiner Art) selbst dann nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung darstellt, wenn der Steuerpflichtige eine ausschließliche berufliche Nutzung behauptet (vgl. VwGH 10.9.1998, 96/15/0198; VwGH 24.11.1999, 99/13/0202; VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156; VwGH 26.07.2007, 2006/15/0065). Gleiches gilt in der Regel für Tageszeitungen, Zeitschriften, Lexika, Landkarten und Reiseführer (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0014; VwGH 16.10.2002, 98/13/0206; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260). Auch Tonträger betreffen als Teil des Kulturlebens die private Lebensführung, weil die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen ist, mag sie auch Inspiration für die Berufstätigkeit erbringen (siehe dazu zB VwGH 19.07.2000, 94/13/0145; VwGH 27.03.2002, 2002/13/0035; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260).

Von der Bf. wurden folgende Bücher und DVD's, die nicht in der Beschwerdeentscheidung als Werbungskosten anerkannt wurden, gekauft:

Tim Minchin	Little Voives - Matilda The Musical	Buch und CD
	The Big Bang Theory - Die komplette sechste Staffel	3 DVD's
	Winning Moves 61726 - Top Trumps - Gregs Tagebuch	Quartettspiel

	The Big Bang Theory - Die komplette siebte Staffel	3 DVD's
Jeff Kinney	Gregs Tagebuch 2 - Gibt's Probleme?	[Kindle-Edition]
Jeff Kinney	Gregs Tagebuch 3 - jetzt reicht's!	[Kindle-Edition]
Erhard Dietl	Die garantiert lustigsten Kinderwitze der Welt 1	[Kindle-Edition]
Erhard Dietl	Die garantiert lustigsten Kinderwitze der Welt 2	[Kindle-Edition]
Erhard Dietl	Die Olchis fliegen in die Schule: eBook	[Kindle-Edition]
Erhard Dietl u.a.	OLCHI-Detektive. Jagd auf die Gully-Gangster: Band 1	[Kindle-Edition]
Erhard Dietl u.a.	OLCHI-Detektive. Rote Karte für Halunken: Band 2	[Kindle-Edition]
Erhard Dietl	Das geheime Olchi-Experiment	[Kindle-Edition]
Christine Nöstlinger, Erhard Dietl	Franz auf Klassenfahrt	[Kindle-Edition]
Christine Nöstlinger, Erhard Dietl	Freundschaftsgeschichten vom Franz	[Kindle-Edition]
Christine Nöstlinger, Erhard Dietl	Schulgeschichten von Franz	[Kindle-Edition]
Christine Nöstlinger, Erhard Dietl	Quatschgeschichten vom Franz	[Kindle-Edition]
Christine Nöstlinger, Erhard Dietl	Detektivgeschichten vom Franz	[Kindle-Edition]
Roald Dahl, Quentin Blake	Matilda	[Kindle-Edition]
P.L. Travers	Mary Poppins - The Complete Collection	[Kindle-Edition]
Pfeifer Bosis	Die drei ???	
Stout Shawn	Penelope Crumb	
Neil Gaiman	Die verrückte Ballonfahrt	
Christine Nöstlinger	Alles vom Franz und seinen Freunden	

	Spiel Schnapp, Land Fluss!	Amigo Spiele
Bond M.,	Geschichten vom Paddington	
Christine Nöstlinger	Susis geheimes Tagebuch	
Osborne M.	Im Dschungel der Abenteuer	

Bei den von der Bf. angeschafften Büchern (z.B. Gregs Tagebuch 2 - Gibt's Probleme von Jeff Kinney oder Die garantiert lustigsten Kinder Witze der Welt 1 von Erhard Dietl, Oichi-Detektive, Jagd auf die Gully-Ganster von Erhard Dietl, Band 1, Franz auf Klassenfahrt von Christine Nöstlinger etc.) handelt es sich um Werke bekannter Kinder- und Jugendbuchautoren wie Jeff Kinney, Erhard Dietl und Christine Nöstlinger. Solche Bücher sind nicht nur für einen begrenzten Personenkreis von Interesse bzw. nicht auf die speziellen Bedürfnisse bestimmter Berufsgruppen abgestellt (wie beispielsweise speziell für Pädagogen vorgesehene Begleithefte zu Kinder- und Jugendbüchern oder vereinfachte Ausgaben deutscher Kinderliteratur, die für Schüler vorgesehen sind, deren Muttersprache nicht Deutsch ist), sondern vermögen das Interesse eines weit größeren Publikums anzusprechen. Auch die von der Bf. angeschafften DVD's, Spielsachen und Spiele (wie beispielsweise "Schnapp Land Fluss") eignen sich nicht nur für den Gebrauch im Unterricht bzw in der Nachmittagsbetreuung. Zwar zieht das BFG nicht in Zweifel, dass die Bf. diese Bücher, DVD's und Spiele im Unterricht bzw in der Nachmittagsbetreuung verwendet hat und dass diese Gegenstände - zumindest solange sie von der Bf. als für den Unterricht bzw die Betreuung der Kinder erforderlich erachtet wurden - im „Schulgebäude“ verblieben und deshalb in diesem Zeitraum nicht privat verwendet werden könnten. Das nimmt diesen Gegenständen aber nicht die Eignung, jederzeit ihrer Eigentümerin nach Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen. Somit greift für diese typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung dienenden Gegenständen das sich aus § 20 EStG 1988 ergebende Abzugsverbot und den dafür aufgewendeten Kosten kommt kein Werbungskostencharakter zu (siehe dazu auch UFS 18.3.2004, RV/0302-I/02; UFS 30.10.2008, RV/0235-G/07; UFS 20.6.2011, RV/0717-W/11; UFS 25.3.2013, RV/0300-F/11; BFG 5.9.2014, RV/6100115/2011).

Das BFG folgt somit in diesem Punkt der Beurteilung durch das Finanzamt.

Weiters wurde vom Finanzamt die Abschreibung, für den im November 2013 gekauften LCD-Fernseher, in der Beschwerdeentscheidung nicht anerkannt.

Die Richterin des BFG hält es für unzulässig das Wirtschaftsgut „LCD-Fernseher“ nach Art seiner Verwendung in zwei verschiedenartige Wirtschaftsgüter, nämlich Fernsehgerät (Empfangsgerät) und Bildschirm, aufzuspalten. Der Sony LCD Fernseher bildet nach der

Verkehrsauffassung ein einheitliches Wirtschaftsgut, welches – typisierend betrachtet – wohl primär die Funktion eines Fernsehgerätes erfüllt.

Aufwendungen für einen LCD Fernseher, der auch als PC Monitor für berufliche Zwecke eingesetzt werden könnte, fallen grundsätzlich als gemischt veranlasst unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2a EStG.

Bei Beurteilung von Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Wie bereits vorne ausgeführt folgt aus der Bestimmung des § 20 EStG, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind.

Hinsichtlich der als Werbungskosten beantragten Ausgaben iHv € 846,59 hat, wie schon ausgeführt, das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung einen Betrag von € 345,36 als Arbeitsmittel und € 32,90 als Fachliteratur als berücksichtigungsfähig anerkannt. Bei den Aufwendungen für Arbeitsmittel handelt es sich um Aufwendungen für einen PC (2. Abschreibungsjahr bei angenommenen Privatanteil von 40 %) iHv € 113,39, Anschaffungskosten für ein Handy angenommenen Privatanteil von 40 %) iHv € 129,48 sowie um Büro- und Bastelmaterial iHv € 102,49. Das BFG hegt gegen die Anerkennung dieser Aufwendungen keine Bedenken und verweist diesbezüglich auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung.

Bezüglich der übrigen Aufwendung wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Zu Spruchpunkt (Revision)

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

Bei der Beurteilung des Werbungskostencharakters der geltend gemachten Aufwendungen folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 26. März 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch ***SenV***, ***Ri*** und die weiteren Senatsmitglieder Mag. ***1*** BBRI, ***SenLR1*** und Mag. VV FLR2 in der Angelegenheit der Parteien Dr. AN KT, Rechtsanwältin in Stadt97, vertreten durch die next Steuerberatung Wien GmbH, 1150 Wien, und ***FA*** als Amtspartei über die Beschwerde vom 17.1.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 18.12.2023 betreffend Einkommensteuer 2021

zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Einkommensteuer 2021 betragen:

67.995,06 €	Einkünfte aus selbstständiger Arbeit
67.995,06 €	Gesamtbetrag der Einkünfte
-618 €	Steuerberatungskosten
67.377,06 €	Einkommen
Einkommensteuer bei Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte:	
67.377,06 €	Einkommen
6.888,00 €	ausländische Einkünfte
74.265,06 €	Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz
0 €	0% für die ersten 11.000 €
1.400 €	20% für die weiteren 7.000 €
4.550 €	35% für die weiteren 13.000 €
12.180 €	42% für die weiteren 29.000 €
6.847,23 €	48% für die restlichen 14.265,06 €
24.977,23 €	Summe

33,63%	Durchschnittssteuersatz 24.977,23 €/74.265,06 €
22.658,91 €	67.377,06 € x 33,63%
22.658,91 €	Einkommensteuer
0,09 €	Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988
22.659 €	festgesetzte Einkommensteuer 2021

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

In ihrer ESt-Erklärung begehrte die Beschwerdeführerin, geb 3.2.XM (Bf) den Ansatz von außergewöhnlichen (ag) Belastungen (Krankheitskosten) in Höhe von 13.827,55 €.

Mit Ergänzungsauftrag vom 31.10.2023 wurde die Bf aufgefordert, ihre Krankheitskosten zu belegen.

Die Bf antwortete insbesondere am 4.11.2023 per FinanzOnline mit einer Kostenaufstellung und mit beigelegten Kostennachweisen per Finanzonline: Die Krankheitskosten seien „Kosten von Kinderwunschbehandlungen“.

Die Bf wies die nachstehenden Kosten nach:

31,77 €	13.4.21 Apotheke
97,42 €	19.4.21 Hormonzentrum
539,48 €	27.4.21 französische Apotheke
250 €	19.5.21 dänischer Dienstleister

28 €	23.5.21 Bahnticket
24,99 €	Rg 30.6.21 GmbH
102,40 €	Rg 2.7.21 Bahnticket
1.456,25 €	21.7.21 dänischer Dienstleister
909,20 €	Rechnung 18.8.2021 der französischen Apotheke
162,89 €	Rg 28.8.21 Apotheke
353,75 €	Rg 16.9.21 dänischer Dienstleister
736,64 €	Rg 17.9.21
102,40 €	Rg 21.9.21 Bahnticket
261,30 €	Rechnung 22.9.21 Anästhesie
99,10 €	Rg 22.9.21 Bahnticket
99,10 €	Rechnung Bahnticket 27.9.21
2.774,58 €	Rg 6.10.21 Hormonzentrum
931,25 €	Rg 23.10.21 dänischer Dienstleister
122,15 €,	Rg 30.10.21 Apotheke
1.257,17 €	Rg 2.11.21 frz. Apotheke
143 €	Rg 17.11.21 Labor
56,70 €	Rg 10.12.21 Apotheke
23 €	Rg 12.12. 21 Bahnticket
54,50 €	Rg 13.12.21
109,20 €	Rg 16.12.21 Bahnticket

54,50 €	Rg 16.12. 21 Bahnticket
740,58 €	Rg 21.12.21 GmbH
73,39 €	Rg 22.12. Apotheke
2.232,84 €	Rg 23.12.21 Hormonzentrum
13.827,55	Summe

Zeitgleich legte die Bf auch eine ärztliche Zuweisung vom 9.12.2021 an ein klinisches Labor vor, wonach bei der Bf der Verdacht auf eine hormonelle Störung und der Verdacht auf eine Schilddrüsenfehlfunktion bestünde.

Mit Ergänzungsauftrag vom 22. 11. 2023 wies das FA auf § 2 Abs 1 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG) hin.

Mit Schreiben vom 15.12.2023 (Finanzonline) wurde eine Stellungnahme der Bf vom 14.“11“. (richtig wohl „12.“) 2023 dem FA übermittelt, in welchem die Bf ihren Rechtsstandpunkt darlegte: Sie könne für den relevanten Zeitraum keinen Nachweis einer Lebenspartnerschaft erbringen. Die Aufforderung, einen solchen Nachweis zu erbringen, erachte die Bf als nicht gerechtfertigten Eingriff in ihre Privatsphäre.

Die Bf wies auf § 2b FMedG hin. Die Bf wies auch auf die Grundrechte hin.

Mit Bescheid betreffend ESt 2021 vom 18.12. 2023 wurden die Einkünfte der Bf besteuert, ohne die strittigen Kosten einer in-vitro-Fertilisation (IVF)..... abzuziehen, der sich die Bf in Deutschland unterzogen hatte.

Die Bf erhob am 17.1.2024 Beschwerde. Mit dem angefochtenen Bescheid seien die begehrten Kosten für IVF als ag Belastung mit Selbstbehalt nicht berücksichtigt worden.

Die Nicht-Berücksichtigung der Kosten für IVF sei zu Unrecht erfolgt. Eine Nicht-Berücksichtigung der Kosten für IVF sei bei richtiger Anwendung des § 34 EStG gesetzes- und verfassungswidrig.

Die Belastung durch die Kosten der in Deutschland durchgeführten IVF sei der Höhe nach außergewöhnlich. Sie sei auch zwangsläufig gewesen. Auf Grund des äußerst geringen BEH- LR-

OX-Wertes , auf Grund von OXstörungen und ihres Alters (damals TD) sei die Behandlung nicht weiter aufschiebbar gewesen, bis wieder ein geeigneter Partner gefunden worden wäre.

Die durchgeführten IVF-Behandlungen seien nach deutschem Recht zulässig. Single-Frauen würden in Deutschland – wie auch in vielen anderen europäischen Ländern- ebenso wie Paare behandelt.

Es entspreche nicht dem Gebot einer verfassungskonformen Interpretation, die Abzugsfähigkeit der Kosten der IVF iS des § 34 EStG an § 2 FMedG zu koppeln.

Die Bf verweise auf § 2b FMedG.

Die Entnahme der Eizellen, welcher diverse ärztliche Kontrollen und eine hormonelle Stimulation vorausgingen, sei unter diesen Umständen für Single –Frauen auch in Österreich zulässig. Somit dürfe die Bf jedenfalls die Kosten bis zur Entnahme der Eizellen insbesondere wegen des geringen VUN Wertes ansetzen.

Die Kosten für die gesamte IVF Behandlung seien zu Gunsten der Bf anzusetzen. Der enge Anwendungsbereich des § 2 FMedG und dessen Junktimierung mit der Bestimmung über die ag Belastungen seien nicht verfassungskonform.

Ihr Wunsch nach einem Kind ebenso wie das Recht auf Familienplanung falle in den Bereich der Grundrechte (Recht auf Familiengründung, Recht auf Achtung des Familienlebens, persönliche Freiheit).

Ein Eingriff in das Recht bedürfe einer besonderen Rechtfertigung.

Es gebe keine sachliche Rechtfertigung dafür, die Kostenbelastung aus der IVF bei Singles anders als bei Frauen, die in einer Lebensgemeinschaft lebten, zu behandeln. Eine Diskriminierung wegen der Wahl der Familienform sei auch im steuerlichen Kontext nicht zulässig.

Die bf beantragte die Anerkennung der Kosten der IVF als a.g. Belastung.

Dieser Beschwerde vom 17.1.2024 war ein Befund vom 19.10.2021 beigelegt, dem ein BEH LR OX-Wert der Bf von XZ4ng/ml zu entnehmen war. Die ovarielle Reserve gilt als nicht erschöpft bei einem Wert zwischen 0,10 und 3,00 ng/ml (Befund der Gruppenpraxis vom 19.10.2021).

Mit Beschwerdevoentscheidung (BVE) vom 26. 1.2024 wurde der Bescheid abgeändert. Nunmehr wurden zusätzlich auch die durch die Bf bekanntgegebenen ausländischen Einkünfte

der Bf in Deutschland berücksichtigt . Ein Ansatz der strittigen Kosten der IVF erfolgte nicht (Schreiben der Bf vom 22.1.2024).

Eine künstliche Befruchtung sei in Österreich gem. § 2 Abs 1 FMedG nur bei Vorliegen einer Ehe, eingetragenen Partnerschaft oder Lebensgemeinschaft zulässig.

Mit Vorlageantrag vom 26.2.2024 begehrte die Bf, die ESt um 2.756 € geringer anzusetzen. Ferner beantragte die Bf eine Entscheidung des Senates.

Die Nichtberücksichtigung der Kosten der IVF entspreche nicht dem Gesetz (§ 34 EStG 1988) und der Verfassung.

Die Belastung durch die IVF-Kosten sei der Höhe nach außergewöhnlich. Sie sei zwangsläufig, weil ihr Kinderwunsch dringend gewesen sei auf Grund des nur noch geringen VUN, auch auf Grund diagnostizierter OXstörungen. Auf Grund ihres Alters sei die Behandlung nicht weiter aufschiebbar gewesen, bis wieder ein geeigneter, verlässlicher Partner mit Kinderwunsch gefunden worden wäre. Die Kosten beeinträchtigten wesentlich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

Die IVF – Behandlungen in einer deutschen Klinik seien nach deutschem Recht zulässig.

Die Junktimierung des Rechts auf Ansatz einer ag Belastung wegen der medizinisch unterstützten Fortpflanzungsversuche (§ 34 EStG 1988) mit § 2 FMedG sei nicht verfassungskonform.

Die Bf verwies auf § 2b Fortpflanzungsmedizingesetz. Daher müssten jedenfalls die Kosten bis zur Entnahme der Eizellen in ihrem Fall wegen des geringen VUN-Wertes angesetzt werden.

Die Kosten für die gesamte IVF-Behandlung seien anzusetzen.

Ihr Kinderwunsch falle in den Bereich der Grundrechte. Die Bf sehe keine besondere Rechtfertigung dafür, eine tatsächlich angefallene Kostenbelastung wegen einer IVF bei alleinstehenden Frauen anders als bei verpartnerten Frauen zu behandeln und bei alleinstehenden Frauen nicht als ag Belastung anzusehen.

Die Bf beantragte die Berücksichtigung der Kosten für IVF als ag Belastung mit Selbstbehalt .

In seinem Vorlagebericht vom 7.3.2024 bringt das FA vor:

Der Beschwerde sei ein Laborbefund beigelegt worden, welcher insb den niedrigen VUN Wert, welcher Auskunft über die Eizellreserve gebe, belegen solle. Die Umgehung eines

innerstaatlichen Verbotes dürfe nicht zur steuerlichen Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Aufwendungen führen.

Erwägungen des BFG über die Beschwerde:

A.) Feststellungen

1.) Die Bf, geb. am 3. Februar XM, hat mit Wirksamkeit für das Jahr 2021 die Kosten einer In-Vitro-Fertilisation (vgl. § 2 Abs 1 Fortpflanzungsmedizingesetz) in Höhe von 13.827,55 €, die insbesondere im Zusammenhang mit den ärztlichen Dienstleistungen deutscher Kliniken standen, als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (§ 34 EStG) steuerlich geltend gemacht (Beschwerde vom 17.1.2024 betreffend das Streitjahr). Sie war zum Zeitpunkt des Beginnes der strittigen medizinischen Dienstleistungen (April 2021) 20 Jahre und zwei Monate alt, und sie war zu Beginn und während der strittigen medizinischen Leistungen des Streitjahres Single (vgl. § 2 Abs 1 und § 3 Abs 1 und 2 Fortpflanzungsmedizingesetz).

Das FA hat entgegen dem Begehren der Bf keinen Teil der erwähnten Kosten für eine In-Vitro-Fertilisation als ag Belastung angesetzt, weil die Bf als alleinstehende Frau in Österreich nicht das Recht gehabt hätte, sich einer in-vitro-Fertilisation zu unterziehen (§ 2 und § 3 Fortpflanzungsmedizingesetz; bekämpfter Bescheid vom 18.12.2023; Schreiben des FA vom 22.11.2023; bekämpfter Bescheid vom 18.12.2023; BVE vom 26.1.2024; Vorlagebericht des FA vom 7.3.2024, der Bf zur Kenntnis gebracht mit Begleitschreiben vom 7.3.2024).

Die Bf hatte im Oktober 2021 im Alter von 20 Jahren und 8 Monaten einen BEH LR OX-Wert (VUN) von XZ4 ng/ml. Im Allgemeinen war damals davon auszugehen, dass die ovarielle Reserve bei einem VUN zwischen 0,1 und 3,0 ng/ml noch nicht erschöpft war (Befund der Gruppenpraxis vom 19.10.2021).

Bei den von der Bf im Rahmen der IVF verwendeten Medikamenten (VE FRN mcg, PR ABC I.E.; VG DEF I.E.; VG NNV I.E.; AT VVG mg; WEE NCG mg/ ES ml Injektionslösung) war im Streitzeitraum mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit folgender Nebenwirkungen zu rechnen :

- Mehrlingsschwangerschaften, damit verbunden ist die erhöhte Wahrscheinlichkeit von Geburtsfehlern, dh Missbildungen (im ursächlichen Zusammenhang mit der Gabe von: VE FRN mcg; PR ABC I.E.; VG DEF I.E.; VG NNV I.E.; WEE NCG mg/ ES ml)

- Schwangerschaft außerhalb der Gebärmutter (im ursächlichen Zusammenhang mit der Gabe von: VE FRN mcg; VG DEF I.E.; VG NNV I.E.; WEE NCG mg/ ES ml)

- Depressionen (im ursächlichen Zusammenhang mit der Gabe von: AT Monatsdepot VVG mg- Zweikammerspritze lt. Rechnung der frz Apotheke vom 18.8.2021;)

- Thrombosen (im ursächlichen Zusammenhang mit der Gabe von : VE FRN mcg; PR ABC I.E.; VG DEF I.E.; VG NNV I.E.)

[Gebrauchsinformation betreffend VE FRN mcg; Beipackzettel AT Monatsdepotspritze VVG mg; Beipackzettel WEE NCG mg/ESml lt. Rechnung der frz Apotheke vom 18.8.2021 und vom 2.11.2021; Beipackzettel ONF, vgl. Rechnung 17.9.2021; Beipackzettel PR ABC I.E.; Beipackzettel VG DEF I.E.; Beipackzettel VG NNV I.E.; https://en.wikipedia.org/wiki/in_vitro_fertilisation: „Complications and health effects“].

Das Problem der überschüssigen Embryonen, die bei einer IVF entstehen, ist nach wie vor ungelöst: Manche spenden diese Embryonen Paaren, deren Embryonen von unzureichender Qualität sind, manche veranlassen die Vernichtung der Embryonen, manche lassen sie auf zunächst unbestimmte Zeit einfrieren, manche spenden sie für wissenschaftliche Zwecke (https://en.wikipedia.org/wiki/In_vitro_fertilisation : Leftover embryos or eggs, unwanted embryos) .

2.) Zu den einzelnen Kosten des Jahres 2021:

Die Bf machte die folgenden Kosten einer In-Vitro-Fertilisation (IVF) als ag Belastungen im Zusammenhang mit In-Vitro-Fertilisation geltend:

31,77 €	13.4.21 Apotheke
97,42 €	19.4.21 Hormonzentrum
539,48 €	27.4.21 französische Apotheke
250 €	12./19.5.21 dänischer Dienstleister
28 €	23.5.21 Bahnfahrschein
24,99 €	Rg 30.6.21 GmbH
102,40 €	Rg 2.7.21 Bahnticket
1.456,25 €	21.7.21 dänischer Dienstleister
909,20 €	Rechnung 18.8.2021 französische Apotheke
162,89 €	Rg 28.8.21 Apotheke

353,75 €	Rg 16.9.21 dänischer Dienstleister
736,64 €	Rg 17.9.21
102,40 €	Rg 21.9.21 Bahnfahrtschein
261,30 €	Rechnung 22.9.21 Anästhesie
99,10 €	Rg 22.9.21 Bahnfahrtschein
99,10 €	Rechnung Bahnfahrtschein 27.9.21
2.774,58 €	Rg 6.10.21 Hormonzentrum
931,25 €	Rg 23.10.21 dänischer Dienstleister
122,15 €,	Rg 30.10.21 Apotheke
1.257,17 €	Rg 2.11.21 französische Apotheke
143 €	Rg 17.11.21 Labor
56,70 €	Rg 10.12.21 Apotheke
23 €	Rg 12.12. 21 Bahnfahrtschein
260,71 €	Rg 13.12.21 Anästhesie
54,50 €	Rg 13.12.21
109,20 €	Rg 16.12.21 Bahnfahrtschein
54,50 €	Rg 16.12. 21 Bahnfahrtschein
740,58 €	Rg 21.12.21 GmbH
73,39 €	Rg 22.12. Apotheke
2.232,84 €	Rg 23.12.21 Hormonzentrum
14.088,36	Summe (Steuererklärung betreffend das Streitjahr; Beschwerde, insbesondere erster Absatz und letzter Absatz

Zum Vorbringen der Bf betreffend § 2b FMedG in der Beschwerde: *Die Bf verweise auf § 2b FMedG, wonach Eizellen entnommen und aufbewahrt werden dürften, wenn ein körperliches Leiden oder dessen dem Stand der medizinischen Wissenschaft und Erfahrung entsprechende Behandlung eine ernste Gefahr bewirke, dass eine Schwangerschaft nicht mehr durch Geschlechtsverkehr herbeigeführt werden könne. Die Entnahme der Eizellen, welcher diverse ärztliche Kontrollen und eine hormonelle Stimulation vorausgingen, sei unter diesen Umständen für Single-Frauen auch in Österreich zulässig. Somit müssten jedenfalls die Kosten bis zur Entnahme der Eizellen in ihrem Falle (insbesondere geringer VUN Wert) angesetzt werden.*

Hiezu wird bemerkt:

Die Bf, eine Rechtsanwältin, hat im Verfahren kein einziges Beweismittel vorgelegt, aus welchem sich ergibt, dass die Bf im Jahr 2021 überhaupt Eizellen aufbewahren ließ, um sich eine künftige, in Österreich legale medizinisch unterstützte Fortpflanzung i S des § 2b Fortpflanzungsmedizingesetz i V m § 2 und § 3 Fortpflanzungsmedizingesetz zu ermöglichen. Die Bf hat auch nie vorgebracht, dass sie Eizellen aufbewahren ließ, um sich eine künftige legale medizinisch unterstützte Fortpflanzung zu ermöglichen. Alle Rechnungen, die sie in Bezug auf 2021 vorgelegt hat, deuten nur auf Maßnahmen einer IVF (In-Vitro-Fertilisation) und einer ICSI (intrazytoplasmatische Spermieninjektion) hin (z.B. Rechnungen vom 22.9.21 und 13.12.21 der Anästhesistin; z.B. Rechnung der Partnerschaftsgesellschaft vom 6.10.21; Rechnung der Fortpflanzungsmediziner vom 21.12.21).

Daher wird festgestellt: Die Bf hat nur ihre Eizellen für die in einem anderen EU-Land durchgeführte In-Vitro-Fertilisation und ICSI entnehmen lassen, wobei diese In-Vitro-Fertilisation (IVF) und ICSI im Fall der Bf als alleinstehende Frau in Österreich nicht legal gewesen wäre. Bei diesen Maßnahmen der medizinisch unterstützten Fortpflanzung durch IVF und ICSI sind der Bf die strittigen Kosten von 13.827,55 € erwachsen (ebenso Steuererklärung, und Beschwerde erster und letzter Absatz). Es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf Eizellen oder Eierstockgewebe für eine künftige , legale medizinisch unterstützte Fortpflanzung entnehmen und aufbewahren ließ.

Die Bf brachte vor (Beschwerde 17.1.2024, erste Seite): Auf Grund ihres äußerst geringen BEH LR OX-Wertes , auf Grund von Hormonstörungen und ihres Alters (damals TD) sei die IVF-Behandlung nicht weiter aufschiebbar gewesen, bis wieder ein geeigneter Partner gefunden worden wäre (Beschwerde).

Hiezu wird bemerkt: Die Bf hat weder behauptet, noch bewiesen, dass es aus medizinischer Sicht nicht möglich gewesen wäre, ihr gem. § 2b FMedG Eizellen oder Eierstockgewebe für eine künftige legale medizinisch unterstützte Fortpflanzung zu entnehmen und aufzubewahren. Daher kann nicht festgestellt werden, dass es im Streitjahr aus medizinischer Sicht nicht

möglich gewesen wäre, Eizellen oder Eierstockgewebe der Bf für eine künftige legale medizinisch unterstützte Fortpflanzung zu entnehmen und aufzubewahren.

B.) Rechtsfolgen:

1.) Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Kosten der Bf als ag Belastung wegen einer in-Vitro – Fertilisation, die die Bf als alleinstehende Frau in einem anderen Land der EU durchführen ließ (§ 34 EStG 1988):

a.) § 2 Abs 1 Fortpflanzungsmedizingesetz lässt eine In-vitro-Fertilisation mit dem Samen eines Fremden in Österreich nur zu, wenn die Frau, die auf diese Weise eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung erlangen will, verheiratet ist, oder in einer eingetragenen Partnerschaft mit einer erwachsenen natürlichen Person lebt, oder in einer Lebensgemeinschaft mit einem Mann oder einer Frau lebt, und wenn der Lebenspartner der Bf dieser Behandlung qualifiziert zustimmt (§ 2 Abs 1 FortpflanzungsmedizinG; § 3 Abs 1 und 2, § 8 FortpflanzungsmedizinG). Die Bf hat im Streitzeitraum und auch im Jahr 2022 – in diesen beiden Jahren hat die Bf versucht, durch eine in einem anderen Land der EU versuchte In-Vitro-Fertilisation schwanger zu werden – nicht in einer Lebensgemeinschaft mit einem Mann oder mit einer Frau gelebt, sie war in dieser Zeit nicht verheiratet und sie war auch nicht eingetragene Partnerin einer anderen erwachsenen natürlichen Person. In diesem Sinn war die Bf somit damals alleinstehend.

Die in-Vitro-Fertilisation, die die Bf in einem anderen Land der EU versucht hat, wäre daher in den Jahren 2021 und 2022 in Österreich unzulässig und daher de facto unmöglich gewesen. Indem die Bf im Streitjahr 2021 die in-vitro-Fertilisation in einem anderen Land der EU versucht hat, hat sie somit § 2, § 3 und § 8 des österreichischen Fortpflanzungsmedizingesetzes umgangen.

Daher können die Kosten, die der Bf dabei entstanden sind, nicht zwangsläufig iS. des § 34 Abs 3 EStG gewesen sein. Sie waren vielmehr die Konsequenz der freiwilligen Entscheidung der Bf, das österreichische Fortpflanzungsmedizingesetz zu umgehen, indem sie als alleinstehende Frau eine in Österreich gem. § 2, § 3 und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz unzulässige medizinisch unterstützte Fortpflanzung in einem anderen Land der EU durchführen ließ. Es kann dem österreichischen Gesetzgeber nicht zugesonnen werden, dass er einerseits die Durchführung einer in-vitro-Fertilisation einer alleinstehenden Frau in Österreich verbietet (§ 2 Abs 1, § 3 Abs 1 und 2, § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz), aber andererseits einer alleinstehenden Frau, die dieses Gesetz dadurch umgeht, dass sie eine in-Vitro-Fertilisation in einem anderen Land der EU an sich durchführen lässt, eine Steuererleichterung durch den

Ansatz einer ag Belastung gem. § 34 EStG gewährt. Diese Auslegung ergibt sich aus dem Zusammenhang des § 34 EStG und der § 2 und 3 des Fortpflanzungsmedizingesetzes.

b.) Zum Vorbringen der Bf, Auf Grund des geringen VUN Wertes, auf Grund diagnostizierter Hormonstörungen und auf Grund ihres Alters sei die IVF-Behandlung nicht weiter aufschiebbar gewesen, bis wieder ein geeigneter, verlässlicher Partner mit Kinderwunsch gefunden worden wäre:

aa.) Siehe oben Punkt **a.)**

bb.) Zudem kann nicht festgestellt werden, dass es nicht möglich gewesen wäre, Eizellen oder Eierstockgewebe der Bf gem. § 2b FMedG für eine künftige medizinisch unterstützte Fortpflanzung zu entnehmen und aufzubewahren (siehe oben Feststellungen Pkt A.2).

2.) Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Auslegung hat das BFG nicht:

Bei einer in – vitro – Fertilisation geht es nicht nur um die Interessen der alleinstehenden Frau, die Mutter werden möchte (Art 8 EMRK, aber auch Art 12 EMRK), es ist auch das Wohl des Kindes zu berücksichtigen, das durch eine solche in – vitro Fertilisation geboren werden würde (216 der Beilagen XVIII GP – Erläuternde Bemerkungen der RV, insbesondere S. 11, S. 16; VfGH 14.10.1999, G 91/98; G 116/98 B.2.6.1.1.).

Während jedes Kind, das auf natürlichem Wege oder zumindest durch eine in Österreich legale in-vitro-Fertilisation (§ 2, § 3, § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz) auf die Welt käme, typischerweise zwei Eltern hätte (mit allen familienrechtlichen und erbrechtlichen Konsequenzen, vgl. § 8 FMedG; § 143-§ 152, §§ 231 ff; §§ 731, 736 ABGB), hätte ein Kind, das einer alleinstehenden Frau bei Umgehung des § 2 Abs 1 Fortpflanzungsmedizingesetzes geboren werden würde, nur einen Elternteil. Das erhöht für dieses Kind die Wahrscheinlichkeit, im Falle des Todes eines Elternteils zur Vollwaise zu werden, beträchtlich. In diesem Zusammenhang sind die Nebenwirkungen der medizinisch unterstützten Fortpflanzung durch IVF zu bedenken, die in Bezug auf die Mutter und das Kind mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit zu erwarten sind (siehe oben bei den Feststellungen).

Deshalb hat der Gesetzgeber versucht, eine Lösung zu finden, bei der auch bei Nutzung der Möglichkeiten der modernen Fortpflanzungsmedizin (§ 1 Fortpflanzungsmedizingesetz) im Ergebnis eine Situation entsteht, die einer natürlichen Geburt möglichst nahekommt. Bei einer natürlichen Geburt gibt es typischerweise zwei Eltern mit allen rechtlichen Konsequenzen, die dem geborenen Kind nützen (§§ 143 ff ABGB, §§ 231 ff ABGB, § 731, § 736 ABGB). Bei einer Geburt nach einer in Österreich legalen in-vitro-Fertilisation einer sich zumindest in einer Lebensgemeinschaft mit einer anderen erwachsenen natürlichen Person befindlichen Frau ist das typischerweise ebenso.

Wenn eine Frau, die sich zumindest in einer Lebensgemeinschaft mit einer anderen erwachsenen natürlichen Person befindet, eine IVF mit Verwendung des Samens eines nicht zu dieser Lebensgemeinschaft gehörigen Mannes an sich durchführen lassen will, so ist diese IVF in Österreich jedenfalls nur dann zulässig und daher nur dann möglich, wenn der Lebenspartner dieser IVF qualifiziert zustimmt (§ 8 FMedG). Diese qualifizierte Zustimmung macht den Lebenspartner mit allen zivilrechtlichen Konsequenzen zum zweiten Elternteil des Kindes, das im ursächlichen Zusammenhang mit dieser IVF geboren wird (§ 143, § 144 Abs 2 Z 3, § 148 Abs 3 ABGB; Rummel/Lukas/Geroldinger, ABGB § 144 TZ 16; § 148 TZ 21). Somit hat das aus einer in Österreich legalen IVF mit dem Samen eines Fremden geborene Kind typischerweise zwei Eltern mit allen sich daraus ergebenden zivilrechtlichen Konsequenzen. Das dient dem Kindeswohl.

Nach einer in Österreich nicht zulässigen, erfolgreichen In-vitro-Fertilisation einer alleinstehenden Frau mit dem Samen eines Fremden gibt es nur einen Elternteil (§ 143 ABGB).

Daher hat der Gesetzgeber einer alleinstehenden Frau in Österreich die in-vitro-Fertilisation mit dem Samen eines Fremden verwehrt, und daher darf es auch keine steuerliche Begünstigung iS. des § 34 EStG 1988 einer solchen in-vitro-Fertilisation, die bei Umgehung des § 2, § 3 und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz in einem anderen EU-Land durchgeführt wurde, in Österreich geben.

Mit ihrem Vorbringen (Beschwerde vom 17.1.2024), sie sehe keine nachvollziehbare Rechtfertigung dafür, eine alleinstehende Frau anders zu behandeln, als eine Frau, die sich in einer Lebensgemeinschaft befindet, negiert die Bf die besondere Bedeutung von zwei Elternteilen für ein Kind.

Ferner entsteht gerade bei einer In-Vitro-Fertilisation typischerweise das ungelöste Problem der überschüssigen, dh nicht mehr für den Geburtsvorgang erforderlichen Embryonen (<https://de.wikipedia.org/wiki/In-vitro-Fertilisation>; VfGH 10.12.2013, G 16/2013; VfGH 14.10.1999, G 91/98; G 116/98 B 2.3.3.).

Zudem kann es bei den Hormonbehandlungen, ohne die eine in-Vitro-Fertilisation nicht erfolgreich sein kann, Nebenwirkungen (Gefahr von Mehrlingsgeburten; vgl VfGH 14.19.199, G91/98; G116/98 B.2.3.3.; Gefahr von Thrombosen, Gefahr einer Eileiterschwangerschaft, Gefahr von Depressionen- siehe oben bei den Feststellungen) geben, die wesentlich höhere Risiken hervorrufen, als bei einer natürlichen Geburt. Gerade dieses erhöhte Risiko im Zusammenhang mit der Fertilitätsbehandlung insbesondere für die Mutter verleiht der Forderung des Gesetzgebers nach zwei Elternteilen zusätzliches Gewicht.

Diese Überlegungen rechtfertigen es, die medizinisch unterstützte Fortpflanzung durch In-Vitro-Fertilisation mit dem Samen eines Fremden auf das unbedingt erforderlich erscheinende Maß zu reduzieren, und daher diese Art der Fortpflanzung, wie vom Gesetz vorgesehen

(insbesondere §§ 2, 3 und 8 Fortpflanzungsmedizingesetz) nur in einer Lebensgemeinschaft, bestehend aus zwei Elternteilen, zuzulassen.

Bedenken, dass diese Rechtslage (§ 2, § 3, § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz i V m § 34 Abs 3 EStG 1988) der Verfassung (insbesondere Art 8, auch Art 12 EMRK; Art 7 B-VG) widerspricht, bestehen nicht. Die Forderung des Gesetzgebers, dass eine IVF mit dem Samen eines Fremden (= nicht in einer Lebensgemeinschaft mit der Bf lebender Mann) zumindest eine Lebensgemeinschaft (§ 2, § 3, § 8 FMedG) erfordert, und dass die IVF auch die Zustimmung des Lebenspartners (§ 8 FMedG) erfordert, begegnet aus den o.e. Gründen keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl VfGH 14.10.1999, G 91/98; G 116/98, Pkt B.2.4.2.3; B.2.4.3).

Die Kosten der in-vitro-Fertilisation sind daher auf Grund des Gesetzes (§ 34 Abs 1 Z 2 und § 34 Abs 3 EStG 1988 i V m § 2, § 3 und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz) nicht abzugsfähig, wobei gegen diese Rechtslage beim BFG keine verfassungsrechtlichen Bedenken entstanden sind.

3.) Ermessensentscheidung für die Abstandnahme von einer mündlichen Verhandlung: Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung unterblieb, da eine solche nicht beantragt worden ist.

Es ist nicht strittig, dass alle Kosten, deren Abzug als ag Belastung die Bf begehrt, Kosten einer IVF waren (Beschwerde vom 17.1.2024; Vorlageantrag vom 26.2.2024). Die Bf hat nie behauptet, dass sie abgesehen von den Kosten einer IVF noch andere Kosten gehabt habe, die nur deshalb entstanden sind, weil sie Eizellen entnehmen ließ, um diese aufbewahren zu lassen, um später eine in Österreich legale medizinisch unterstützte Fortpflanzung (vgl. § 2b FMedG) durchführen zu lassen (Beschwerde vom 17.1.2024, Vorlageantrag vom 26.2.2024).

Bei dieser Sachlage erschien es dem BFG nicht zweckmäßig, von Amts wegen eine mündliche Verhandlung durchzuführen

C.) Zulässigkeit der Revision

Die Bf hat § 2, § 3 und § 8 des österreichischen Fortpflanzungsmedizingesetzes umgangen, indem sie als alleinstehende Frau Kosten einer in-vitro-Fertilisation mit dem Samen eines Fremden in Höhe von 13.827,55 €, die in einem anderen Land der EU durchgeführt wurde, auf sich genommen hat. Das BFG hat wegen der Umgehung des österreichischen Rechts keinerlei Kosten dieser medizinisch unterstützten Fortpflanzung als ag Belastungen angesetzt, weil es das Erfordernis der Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs 1 Z 2 EStG 1988, § 34 Abs 3 EStG 1988) der Belastungen nicht als erfüllt angesehen hat.

Darüber, ob diese Entscheidung des BFG rechtlich zulässig war oder nicht, gibt es bei dieser Konstellation des Falles noch keine RSp des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung i S von Art 133 Abs 4 B-VG liegt daher vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Dezember 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Grieskirchen Wels in 4601 Wels, Dragonerstraße 31, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 3. August 2023, Zl. RV/5101166/2018, betreffend u.a. Körperschaftsteuer 2016 (mitbeteiligte Partei: Ö GmbH in L, vertreten durch die Treuhand-Union OÖ Wirtschaftstreuhand-Steuerberatung GmbH in 4030 Linz, Denkstraße 49), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird, soweit es die Körperschaftsteuer 2016 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Strittig ist im Revisionsfall, ob der Tatbestand eines Mantelkaufs gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 erfüllt wurde.
- 2 Nach einer Außenprüfung nahm das Finanzamt das Verfahren der Mitbeteiligten für die Körperschaftsteuer 2016 wieder auf. Begründend verwies es auf das Vorliegen eines Mantelkaufatbestandes und die Nichtabzugsfähigkeit näher genannter Aufwendungen laut Betriebsprüfungsbericht. In diesem wurde unter Tz 1 ausgeführt, dass die SD GmbH am 16. August 2012 55% der Anteile an der Mitbeteiligten von Dr. W um 100.000 € erworben habe. Die Mitbeteiligte habe bis 2012 angelaufene Verluste von 413.414,08 € verzeichnet. Der Kaufpreis habe 100.000 € betragen, wovon bis dato nur 35.000 € bezahlt worden seien. Der restliche Betrag von 65.000 € sei laut einer gesonderten Vereinbarung in jährlichen Raten zu bezahlen. Die Höhe der jährlichen Raten richte sich nach dem jeweiligen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) und betrage 25% des jeweiligen EGT. Im Jahr 2014 habe die Mitbeteiligte erstmals ein positives EGT ausgewiesen. Jedoch sei bis dato, trotz positiver Ergebnisse, keine Zahlung des Restbetrags erfolgt. Mit Kaufvertrag vom



19. Dezember 2015 habe WS (100% Gesellschafter-Geschäftsführer der SD) die 55% Anteile an der Mitbeteiligten von der SD um 65.000 € erworben. Der Abgabenbehörde liege eine anonyme Anzeige vor. Aus dieser Anzeige gehe hervor, dass die Mitbeteiligte im Jahr 2012 von WS nur zu einem Zweck gekauft worden sei und zwar, um die Verluste zu verwerten. Dieser Anzeige liege ein Mailverkehr betreffend den Verkauf eines GmbH-Mantels bei. In diesem Mailverkehr würden dezidiert Überlegungen zum Verkauf des GmbH-Mantels angeführt. Dr. W rechne mit einem Preis von rund 100.000 €, wobei er 50.000 € sofort und die restlichen 50.000 € bei positiver Verwertung der steuerlichen Verlustvorträge erhalten wolle. Um die Chance der Anerkennung der Verluste zu erhöhen, wäre Dr. W laut E-Mail vom 10. Februar 2012 bereit, für einen gewissen Zeitraum weiterhin als Geschäftsführer der Gesellschaft formell zur Verfügung zu stehen. Für diesen Zeitraum wolle Dr. W, dass ihm gegenüber eine Schad- und Klagloserklärung abgegeben werde. Es seien keine Belege für die tatsächliche Geschäftsführertätigkeit des Dr. W vorgelegt worden, er sei nach außen hin nicht in Erscheinung getreten, verfüge über keine entsprechende Infrastruktur und sei bisher in keiner Weise entlohnt worden. Es sei unglaublich, dass er den Kontakt zu SL, für die die Mitbeteiligte Bauherrenmodelle vertreibe, hergestellt haben solle, da er keine Provision dafür erhalten habe. Es liege auch eine Änderung der Tätigkeit (keine Planung oder Bau, sondern reine Vermittlung) vor. Der ermittelte Sachverhalt zeige, dass alle Tatbestandsmerkmale eines Mantelkaufs vorlägen. Auch der kurze Zeitraum der Verwirklichung der Änderungen spreche für das Vorliegen eines Mantelkaufs. Die organisatorischen und wirtschaftlichen Änderungen hätten zeitgleich mit dem Abschluss des Kaufvertrages stattgefunden, zu dem sich auch die Gesellschafterstruktur verändert habe.

- 3 Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung ab, woraufhin der Mitbeteiligte einen Vorlageantrag stellte.
- 4 Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 in Spruchpunkt II. des angefochtenen



Erkenntnisses teilweise Folge. Es stellte fest, dass bei der Mitbeteiligten im Jahr 2009 Verluste aus einem nichtverwirklichten Immobilienprojekt entstanden seien. Im Jahr 2007 sei die Mitbeteiligte von Dr. W und MW gegründet worden. Diese Gesellschaft sei im Jahr 2008 von Dr. W zur Gänze übernommen und umbenannt worden. Die Mitbeteiligte sei seit 2009 im Geschäftszweig ökologisch orientierter Wohnbau tätig (davor sei sie im Ankauf, Entwicklung und Verwertung von Immobilien, Abwicklung von Bauträgergeschäften tätig gewesen). 2010 sei die Mitbeteiligte in den Status der Liquidation versetzt worden, Dr. W sei als Liquidator eingesetzt worden. Die Gesellschaft sei zu diesem Zeitpunkt weitgehend vermögenslos und inaktiv gewesen. 2012 sei der Liquidationsbeschluss wieder aufgehoben und Dr. W wieder als Geschäftsführer eingesetzt worden. Grund für die Inaktivität der Gesellschaft ab 2009 bis zum Verkauf der Anteile sei ein Innehalten nach einem gescheiterten Projekt gewesen. Dr. W sei bis zum Verkauf von 55% der Anteile im Jahr 2012 Alleineigentümer der Gesellschaft gewesen. 45% der Anteile gehörten ihm bis heute. Der Kaufpreis für die abgetretene Beteiligung habe 100.000 € betragen; 35.000 € seien sofort entrichtet worden, der restliche Betrag von 65.000 € sei laut einer gesonderten Vereinbarung in jährlichen Raten zu bezahlen und orientiere sich am EGT (25%). Im Jahr 2014 habe die Mitbeteiligte erstmals ein positives EGT ausgewiesen. Jedoch sei bis dato, trotz positiver Ergebnisse, keine Zahlung des Restbetrags erfolgt. Die Verbindlichkeit sei bis heute aufrecht.

- 5 Dr. W habe ab dem Zeitpunkt des Anteilsverkaufs weder ein Gehalt als Geschäftsführer bezogen, noch Ausschüttungen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter erhalten, oder Provisionsabrechnungen an die Mitbeteiligte gestellt. Die anderen Geschäftsführer hätten ebenfalls keine Geschäftsführerbezüge oder Ausschüttungen erhalten, allerdings hätten sie Provisionsabrechnungen gestellt. Laut Firmenbuch sei Dr. W bis 2012 Geschäftsführer mit Alleinvertretungsbefugnis gewesen, von 2012 bis 2018 Geschäftsführer kollektivvertretungsbefugt mit WS. 2018 sei er aus gesundheitlichen Gründen als Geschäftsführer ausgeschieden. Hauptberuflich sei Dr. W im gesamten Zeitraum Zahnarzt gewesen. Auf der Homepage der Mitbeteiligten sei er nicht als handelnde Person angeführt worden. Er verfüge



über kein Büro und keine sonstige Infrastruktur am Firmenstandort. WS sei ab dem Kauf alleinvertretungsbefugt gewesen. Laut Firmenbuch sei der Geschäftszweig der Mitbeteiligten seit 2009 unverändert der ökologisch orientierte Wohnbau. Im Sommer 2014 sei mit dem Vertrieb von Beteiligungen an Immobilienprojekten begonnen worden.

- 6 Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, der Mantelkaufatbestand sei nur dann gegeben, wenn sämtliche Strukturänderungen kumulativ erfüllt seien. Das Fehlen auch nur eines der Merkmale verhindere die Anwendung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988. Die wirtschaftliche Identität gehe nur dann verloren, wenn es zu einer wesentlichen Änderung aller Parameter komme, wobei davon auszugehen sei, dass sich jedes der Merkmale wesentlich ändern müsse. Da allerdings das Gesamtbild der Verhältnisse ausschlaggebend sei, könne eine schwächere Ausprägung eines Merkmales durch besonders starke Ausprägungen der anderen Änderungen kompensiert werden. Hinsichtlich der organisatorischen Strukturänderung sei davon auszugehen, dass Dr. W in den Jahren ab 2012 nur mehr sehr eingeschränkt bzw. formal als Geschäftsführer tätig gewesen sei. Es liege daher eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur vor.
- 7 Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur setze grundsätzlich einen Wechsel oder eine wesentliche Erweiterung des Unternehmensgegenstandes voraus. Laut Firmenbuch sei der Unternehmensgegenstand seit 2009 unverändert der ökologisch orientierte Wohnbau. Sei der Schwerpunkt bis 2012 auf Ankauf, Entwicklung und Verkauf von Immobilien und danach ab Sommer 2014 auf Vermittlung von Immobilienprojekten gelegen, habe sich die Branche bzw. der Unternehmensgegenstand nicht wesentlich geändert. In derartigen Fällen könne von wesentlicher Änderung der wirtschaftlichen Struktur nur gesprochen werden, wenn sich zusätzlich erhebliche Veränderungen im Bereich des Betriebsvermögens ergäben; als Richtgröße könne auch hier eine Veränderung von zumindest 75% angesehen werden. Die Gesellschaft habe im Jahr 2012 kein Vermögen, keine Umsätze und keine Angestellten gehabt. In den Folgejahren seien Umsätze und Gewinne erwirtschaftet und ein Vermögen aufgebaut worden. Allerdings erstreckten sich diese Vermögenserhöhungen



über einen längeren Zeitraum (in den Jahren 2012 und 2013 seien noch Verluste erwirtschaftet worden, erst im Jahr 2014 ein Gewinn). Höhere Provisionserträge seien ab 2014 insbesondere in den Jahren 2015 und 2016 erwirtschaftet worden. Auch das Anlagevermögen sei erst ab 2014 stark angestiegen. Zu diesem Zeitpunkt sei mit dem Vertrieb von Beteiligungen an Immobilienprojekten (SL) begonnen worden. Dies stehe aber mit dem Verkaufsvorgang im Jahre 2012 in keinem Zusammenhang. Vielmehr habe die Mitbeteiligte zwei Jahre nach dem strittigen Verkaufsvorgang ein neues, lukratives Geschäftsfeld für sich entdeckt. Es sei für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, dass diese Änderung zum Zeitpunkt des Kaufes bereits vorhersehbar oder geplant gewesen seien. Entscheidend sei ein planmäßiger Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen; ein solcher liege im Revisionsfall nicht vor. Es sei im Jahr 2014 eine sich bietende Gelegenheit genutzt und damit ein wirtschaftlicher Erfolg erreicht worden. Eine wesentliche Veränderung der wirtschaftlichen Struktur liege daher nicht vor.

- 8 Eine Änderung der Gesellschafterstruktur habe durch die Kaufvorgänge im Jahr 2012 unstrittig nur zu 55% stattgefunden. Es sei keine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur vorgenommen worden; die Grenze erachte das Bundesfinanzgericht bei ca. 75%.
- 9 Das Gesetz fordere eine Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse, was gewissermaßen zu einem beweglichen System führe, bei dem aufgrund der Umstände des jeweiligen Einzelfalles der Mantelkauf zu prüfen sei. Es liege zwar eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur vor, aber keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur und keine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur. Dies gelte auch für die tatsächlichen Verhältnisse. Es liege daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Mantelkauf vor, die Verluste seien abzugsfähig.
- 10 Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht zu, weil zur Frage der wesentlichen wirtschaftlichen Strukturänderung keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiere.



- 11 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die ordentliche Revision des Finanzamtes, die vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe das Vorliegen einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur alleine auf Grund des im Firmenbuch unverändert angegebenen Unternehmensgegenstandes des ökologischen Wohnbaues verneint. Demgegenüber sei im angefochtenen Erkenntnis ausdrücklich festgestellt worden, dass sich der tatsächliche Unternehmensgegenstand von Ankauf, Entwicklung und Verkauf von Immobilien zur Vermittlung von Immobilienprojekten geändert habe. Aus den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes sei auch ersichtlich, dass hierbei der Anteilserwerb im Jahr 2012 als Zäsur erscheine. Das revisionswerbende Finanzamt sei dagegen der Ansicht, dass die wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur auf Basis des tatsächlich verfolgten Unternehmensgegenstandes zu beurteilen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits ausgesprochen, dass der tatsächliche Unternehmensgegenstand vor und nach dem Erwerb der Unternehmensanteile der Beurteilung der Änderung der wirtschaftlichen Struktur zur Grunde zu legen sei. Im Revisionsfall sei der tatsächliche Unternehmensgegenstand vor und nach dem Anteilserwerb zwar derselben Branche zuzurechnen. Nach der Verkehrsauffassung bestehe aber ein wesentlicher Unterschied zwischen dem Ankauf, der Entwicklung und dem Verkauf von Immobilien und der Vermittlung von Immobilienprojekten, sodass nach Ansicht des Finanzamtes von einem anderen Unternehmensgegenstand iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 auszugehen sei. Darüber hinaus sei die mitbeteiligte Partei 2010 in den Status der Liquidation versetzt und Dr. W als Liquidator eingesetzt worden. Eine Liquidation einer GmbH setze nach § 89 GmbHG deren Auflösung voraus. Damit ändere sich aber der tatsächliche Gesellschaftszweck der aufgelösten Gesellschaft. Dieser sei nun nicht mehr der ursprüngliche (satzungsgemäße) Gesellschaftszweck, sondern der Zweck der Abwicklung der Gesellschaft, dh Umsetzung des Gesellschaftsvermögens in Geld, Gläubigerbefriedigung und Verteilung der restlichen Vermögensmassen. Damit sei aber durch den Anteilserwerb im Jahr 2012 eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes eingetreten. Denn dieser Anteilserwerb ziele darauf ab, die Gesellschaft wiederum aus dem Stadium der Abwicklung zu einer werbenden Gesellschaft zu wandeln. Ob der Wechsel des



Gesellschaftszwecks vom Abwicklungszweck zu einem werbenden Zweck einen eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur darstellenden Wechsel des Unternehmensgegenstandes darstelle, stelle eine Rechtsfrage dar, zu der bisher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege. Zudem habe das Bundesfinanzgericht die mangelnde Änderung der wirtschaftlichen Struktur damit begründet, dass das Anlagevermögen erst ab 2014 und insbesondere in den Jahren 2015 und 2016 stark angestiegen sei und der Vertriebsbeginn von Beteiligungen an Immobilienprojekten (SL) erst zu diesem Zeitpunkt begonnen habe. Damit stehe die Vermögenserhöhung nach Ansicht des Gerichtes in keinem Zusammenhang mit dem Verkaufsvorgang im Jahr 2012. Nach Ansicht des Finanzamtes beruhe die Würdigung des Gerichtes auf aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen. Aus dem dem Bundesfinanzgericht am 14. März 2022 übermittelten „Leistungsbericht 16/17“ der mitbeteiligten Partei gehe eindeutig hervor, dass die Kooperation mit SL seit 2012 existiere und zudem die mitbeteiligte Partei ihrem Selbstverständnis nach im Jahr 2012 gegründet worden sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei somit aktenkundig, dass die Änderung der Tätigkeit im Jahr 2012 nicht nur geplant, sondern bereits damals umgesetzt worden sei.

- 12 Eine weitere Rechtsfrage stelle sich hinsichtlich der Änderung der Gesellschafterstruktur. Hier sei das Bundesfinanzgericht von keiner wesentlichen Änderung ausgegangen, weil lediglich 55% der Anteile an der mitbeteiligten Partei erworben worden seien und der bisherige Alleingesellschafter im Ausmaß von 45% Anteilseigner geblieben sei. Das erkennende Gericht sei dabei von einer starren 75%-Grenze hinsichtlich des für eine wesentliche Änderung erforderlichen Gesellschafterwechsels ausgegangen. Dabei sei das Gericht nach Ansicht des revisionswerbenden Finanzamtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, der schon ausgesprochen habe, dass eine Änderung der Gesellschafterstruktur im Ausmaß von mindestens 75% allenfalls als Richtwert dienen könne. Ob eine Änderung der Gesellschafterstruktur als wesentlich iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 anzusehen sei, sei demnach immer nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu beurteilen. Ob die Umstände des



Einzelfalles auch bei einer Änderung der Gesellschafterstruktur im Ausmaß von lediglich 55% dem Erwerber eine Rechtsposition eingeräumt hätten, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jener entspreche, die der Gesellschafter bei einer 75% Änderung der Gesellschaftsstruktur inne gehabt habe, also die es ihm ermöglicht hätte, wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur der mitbeteiligten Partei herbeizuführen, sei vom Bundesfinanzgericht nicht weiter untersucht worden. Der Erwerber habe sich als Geschäftsführer mit Alleinvertretungsbefugnis bestellen lassen, bei gleichzeitiger wesentlicher Einschränkung der Stellung des nunmehrigen Minderheitsgesellschafters durch eine bloße gemeinsame Zeichnungsbefugnis mit dem alleingeschäftsführenden Erwerber. Daher nimmt WS eine beherrschende Stellung in der Gesellschaft ein, so dass sich die Gesellschaftsstruktur wesentlich geändert habe.

- 13 Die Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG 1988 dürften nicht isoliert betrachtet werden, sondern immer nur in Verbindung mit dem „Gesamtbild der Verhältnisse“. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssten nicht alle Merkmale der Strukturänderungen gleich stark ausgeprägt sein, um eine Änderung in der wirtschaftlichen Identität herbeizuführen. Liege eine schwächer ausgeprägte Änderung etwa der organisatorischen Struktur vor, könne auch eine starke Ausprägung der anderen Merkmale zur Anwendung der Mantelkaufbestimmung führen. Aufgrund der Übernahme der Mehrheitsanteile durch die SD, deren Eigentümer der alleinvertretungsbefugter Gesellschafter-Geschäftsführer der Mitbeteiligten, WS, gewesen sei, und dem gänzlichen Wechsel des tatsächlichen Unternehmensgegenstandes sei die Identität der mitbeteiligten Partei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben.
- 14 Die mitbeteiligte Partei hat keine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 16 Die Revision ist zulässig und begründet.





- 17 Der gesetzliche Mantelkaufatbestand bringt die Rechtsfolge des Untergangs des Verlustvortragsrechts mit einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft innerhalb eines überschaubar kurzen Zeitraums in Verbindung. Voraussetzung für die Versagung des Verlustabzuges ist, dass es zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlustes und dem Zeitpunkt des Verlustabzuges zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft gekommen ist. Die wirtschaftliche Identität geht verloren, wenn wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und der organisatorischen Struktur mit wesentlichen Änderungen der Gesellschafterstruktur einhergehen. Treten die Änderungen nicht in einem Jahr ein, so wird nur bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs zwischen den Etappen der Änderung von einem Mantelkauf auszugehen sein (vgl. VwGH 20.10.2021, Ro 2021/13/0007; 15.12.2021, Ro 2019/13/0008, mwN).
- 18 Nicht alle Merkmale der Strukturänderungen müssen gleich stark ausgeprägt sein, um eine Änderung in der wirtschaftlichen Identität der Mitbeteiligten herbeizuführen. Liegt etwa eine schwächer ausgeprägte Änderung der organisatorischen Struktur vor, kann auch eine starke Ausprägung der anderen Merkmale zur Anwendung der Mantelkaufbestimmung führen. Das vollkommene Fehlen eines der Tatbestandsmerkmale kann allerdings nicht durch eine starke Ausprägung der anderen Merkmale kompensiert werden (vgl. erneut VwGH 15.12.2021, Ro 2019/13/0008, mwN). Es kommt auf das Gesamtbild der Verhältnisse an.
- 19 Nicht in Streit steht, dass sich im Revisionsfall die organisatorische Struktur der Mitbeteiligten wesentlich geändert hat. In Streit stehen die wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur und der Gesellschafterstruktur.
- 20 Das Tatbestandselement der Änderung der wirtschaftlichen Struktur betrifft die wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft. Um einen Mantelkauf annehmen zu können, muss sich diese in wesentlichem Umfang ändern. Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur setzt grundsätzlich einen Wechsel oder eine wesentliche Erweiterung des Unternehmensgegenstandes voraus. Eine Änderung im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 liegt demnach dann vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit



verloren geht. Erforderlich ist entweder eine hinreichend große Erhöhung des Vermögens oder eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes oder eine kombinierte Änderung beider Parameter. Die Änderung der wirtschaftlichen Struktur kann aber auch dann eintreten, wenn sich nur eines der genannten Strukturmerkmale (Vermögen oder Tätigkeit) wesentlich ändert. Das bloße Schrumpfen oder Einstellen einer Tätigkeit begründet für sich genommen noch keine schädliche wirtschaftliche Strukturänderung (vgl. erneut VwGH 15.12.2021, Ro 2019/13/0008, mwN).

- 21 Im Revisionsfall hatte die Mitbeteiligte nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts vor dem Jahr 2012 - also vor Übernahme von 55% der Anteile an der Mitbeteiligten durch die SD - als tatsächlichen Geschäftsgegenstand den Ankauf, die Entwicklung und Verwertung von Immobilien. Nach dem Erwerb der Geschäftsanteile durch SD lag nach den Feststellungen der faktische Geschäftsgegenstand in der Vermittlung von Immobilienprojekten. Der satzungsmäßige Unternehmensgegenstand war seit 2012 der ökologische Wohnbau. Das Finanzamt bringt dazu in seiner Revision (wie schon in der mündlichen Verhandlung) vor, dass dem im Rahmen der Vorprüfung erstellten inneren Betriebsvergleich zu entnehmen sei, dass in den Jahren 2008 bis 2012 keinerlei Vermittlungsumsätze erzielt worden seien. Die Erlöse bis 2009 seien durch den Verkauf einer Wohnanlage erzielt worden. In den Jahren 2013 bis 2016 seien hingegen fast ausschließlich Provisionserlöse erzielt worden.
- 22 Das Bundesfinanzgericht verneinte die Änderung der Tätigkeit im Wesentlichen deshalb, weil der satzungsmäßige Zweck der Gesellschaft sich nicht verändert habe und nur innerhalb derselben Branche ein anderer Schwerpunkt gesetzt worden sei.
- 23 Der satzungsmäßige Unternehmensgegenstand ist für die Beurteilung der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur grundsätzlich unbeachtlich, es kommt vielmehr auf eine Änderung des tatsächlichen Unternehmensgegenstands an (vgl. VwGH 26.7.2006, 2004/14/0151; siehe auch *Ressler/Rohm*, WU-KStG³, § 8 Rz 254, mwN). Wie die Amtsrevision zu Recht vorbringt, bedeutet der Umstand, dass die Mitbeteiligte in derselben



Branche tätig blieb, nicht, dass sich die Tätigkeit des Unternehmens nicht im Sinne einer wesentlichen wirtschaftlichen Strukturänderung gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 geändert haben kann. Die Mitbeteiligte war nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts vor dem Anteilskauf in der Immobilienentwicklung tätig und hat Immobilienprojekte erworben, entwickelt und verkauft. Dies entspricht auch den Angaben der Mitbeteiligten im Verfahren. Danach war sie nach den (dislozierten) Feststellungen des Bundesfinanzgerichts weitgehend in der Vermittlung von Immobilienprojekten tätig. Zumindest vor dem Hintergrund dieser Feststellungen kann der Verwaltungsgerichtshof dem Bundesfinanzgericht nicht zustimmen, dass sich lediglich der Schwerpunkt der Tätigkeit verlagert habe. Zwischen dem Ankauf und der Entwicklung von Immobilien und einer reinen Vermittlungstätigkeit besteht ein wesentlicher Unterschied, schon in Bezug auf das Risiko oder den erforderlichen Einsatz von Mitteln; auch die Art der Tätigkeit ist eine andere (Bauträger versus Immobilienmakler).

- 24 Selbst wenn man nur von der Verlagerung des Schwerpunkts ausgehen würde, was allenfalls dann der Fall sein könnte, wenn die Mitbeteiligte ab 2012 weiterhin nachhaltig Immobilienentwicklungsprojekte verfolgt und damit Betriebseinnahmen generiert hätte, ist aber zu beachten, dass die Mitbeteiligte im Jahr 2010 Liquidation angemeldet hatte, über keine Angestellten mehr verfügte, keine Umsatzerlöse erzielte und vor dem Verkauf der Anteile nahezu kein Vermögen hatte. Eine erhebliche Erhöhung des Vermögens fand ab dem Jahr 2014 statt. Die Amtsrevision verweist in dem Zusammenhang zu Recht darauf, dass die Annahme des Bundesfinanzgerichts, die Zusammenarbeit mit SL habe sich erst im Jahr 2014 ergeben, aktenwidrig ist, weil das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 14. März 2022 bereits darauf hingewiesen hatte, dass im Leistungsbericht 16/17 der Mitbeteiligten ein Interview mit einem Vertreter der SL abgedruckt gewesen sei, in dem dieser angegeben habe, dass die Kooperation mit der Mitbeteiligten seit fünf Jahren bestehe, er zwei spätere Geschäftsführer der Mitbeteiligten 2012 kennengelernt und kurz darauf die erste Arbeitssitzung mit der Mitbeteiligten stattgefunden habe. Vor diesem Hintergrund ist nicht erklärlich, wieso das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen ist, dass sich die Geschäftsidee erst im Jahr 2014 ergeben



bzw. die Mitbeteiligte erst zwei Jahre nach dem strittigen Verkaufsvorgang ein neues, lukratives Geschäftsfeld für sich entdeckt haben soll.

- 25 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist mit dem Element der Änderung der Gesellschafterstruktur die Übertragung von Gesellschaftsanteilen angesprochen. Dabei kommt es auf die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an den Gesellschaftsanteilen an (vgl. VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007, mwN).
- 26 Zur wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur wird in der Literatur vertreten, dass eine solche jedenfalls bei einer Veränderung (über) 75% des stimmberechtigten Kapitals vorliegt (vgl. etwa *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 559 ff; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 8 Anm. 52). Auch die Verwaltungspraxis geht von einer solchen Grenze aus (vgl. KStR 2013 Rz 997). Dass eine wesentliche Veränderung der Gesellschafterstruktur nur dann gegeben wäre, wenn eine Änderung von 100% erfolgt, ist aus dem Gesetzeswortlaut nicht abzuleiten, der von einer wesentlichen Änderung spricht und nicht einer vollständigen Änderung oder dem Wechsel aller Anteile oder der Vereinigung aller Anteile in einer Hand.
- 27 Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass die 75%-Grenze allenfalls einen Richtwert darstellen kann und es auf die Umstände des Einzelfalls ankommt, ob eine wesentliche Strukturänderung eingetreten ist (vgl. VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090). In dieser Entscheidung, bei der der alte Gesellschafter weiterhin über einen (treuhändig gehaltenen) Anteil von 30% verfügte, wurde die für wesentliche Entscheidungen im Sinne des § 50 GmbHG vorgesehene Schwelle von 75% für den Neugesellschafter nicht erreicht. Auf einen derartigen gesellschaftsrechtlichen Einfluss kommt es somit nicht an. Entscheidend ist vielmehr, welche gesellschaftsrechtlichen und/oder faktischen Einflussmöglichkeiten der bzw. die neuen Gesellschafter haben, wobei der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis schon zu erkennen gegeben hat, dass es (auch) auf die Einflussmöglichkeiten zur Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur ankommt. Dies ergibt sich daraus, dass erst dadurch der Zusammenhang zu den anderen erforderlichen Strukturänderungen hergestellt werden kann. Auch in der Literatur wird



vertreten, dass die Einflussmöglichkeit auf die Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur wesentlich ist (*Ressler/Röhm* in WU-KStG³, § 8 Rz 257a; *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 561).

- 28 Eine Änderung der organisatorischen Struktur ist im Allgemeinen - wenn der Gesellschaftsvertrag nicht Abweichendes vorsieht - mit einer einfachen Mehrheit möglich, wobei dies im Revisionsfall auch erfolgt ist, indem WS als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer bestellt wurde und Dr. W nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts nur mehr als formaler Geschäftsführer mit gemeinsamer Vertretungsberechtigung verblieb.
- 29 Eine Änderung des Unternehmensgegenstandes im Gesellschaftsvertrag erfordert die Einstimmigkeit (§ 50 Abs. 3 GmbHG). Da eine Änderung der Gesellschaftsstruktur in Höhe von 100% für die Erfüllung des Mantelkaufatbestands nicht erforderlich ist, kann es darauf für die Bestimmung der Wesentlichkeit nicht ankommen. Dafür spricht auch, dass eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur nicht nur bei einer Änderung des Geschäftsgegenstandes vorliegen kann, sondern auch bei einer wesentlichen Vermögensveränderung. Zudem kann sich eine Tätigkeit auch innerhalb eines (allgemeineren) Unternehmensgegenstandes ändern. Letztlich kommt es, wie bereits dargelegt, auf die faktische Änderung des Unternehmensgegenstandes an und nicht auf den satzungsmäßig vorgesehenen. Ein entsprechender Einfluss auf die wirtschaftliche Struktur der Körperschaft kann etwa dann möglich sein, wenn der oder die neuen Gesellschafter den einzig alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer bestellen können und dieser entsprechende Änderungen umsetzen kann.
- 30 Von Bedeutung war in dem 2007/15/0090 betreffenden Beschwerdefall auch, dass die wirtschaftlichen und organisatorischen Strukturen der damaligen Beschwerdeführerin nach den Vorstellungen der neuen Gesellschafter im Einverständnis mit dem Altgesellschafter geändert worden waren. Zudem war relevant, inwieweit es sich nur als hypothetisch erweisen würde, dass der Altgesellschafter gemeinsam mit einem anderen Gesellschafter den Neuerwerber der Anteile in wesentlichen Fragen überstimmen würde.



- 31 Es ist somit im Einzelfall unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände zu prüfen, welche Stellung der Neuerwerber der Anteile im Hinblick auf die Entscheidungsbefugnisse erlangt hat. Im Revisionsfall ist in die Betrachtung miteinzubeziehen, dass die Änderung der Gesellschafterstruktur mit 55% etwas schwächer ausgeprägt ist, allerdings mehr als die Hälfte der Anteile veräußert wurden, was nicht als unwesentlich einzustufen ist. Der neue Gesellschafter konnte über den von ihm bestellten alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer die wirtschaftliche Struktur der Gesellschaft bestimmen. Das Finanzamt hat in der Revision zudem vorgebracht, dass im Zuge der Anteilsübertragung im Einvernehmen zwischen Neugesellschafter und Altgesellschafter eine Änderung des Gesellschaftsvertrages stattgefunden hat. Dazu gibt es keine Feststellungen des Bundesfinanzgerichts. Angesichts der Umstände des Verkaufs (E-Mail Anfang 2012, in dem vorgeschlagen wird, formal als Geschäftsführer erhalten zu bleiben, um den Mantelkaufatbestand nicht zu verwirklichen, jahrelange Nichtbezahlung eines Kaufpreisteiles trotz Erfüllung der Voraussetzungen) müsste in die Betrachtung auch miteinbezogen werden, ob es als wahrscheinlich erscheint, dass Dr. W wesentlichen Entscheidungen, die der Neugesellschafter für die Mitbeteiligten treffen möchte und für die er die Zustimmung von Dr. W benötigen würde, nicht zustimmen würde.
- 32 Ob von einer Änderung der wirtschaftlichen Identität der Mitbeteiligten ausgegangen werden kann, ist somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall abzustellen. (Formal) schwächer ausgeprägte Merkmale können durch andere stärker ausgeprägte Merkmale kompensiert werden.
- 33 Das Bundesfinanzgericht ist von einer 75%-Grenze ausgegangen, die für die Annahme einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur erforderlich sei. Es hat sich entgegen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht mit den konkreten Umständen des Einzelfalls auseinandergesetzt und nicht die konkreten Einflussmöglichkeiten des Neugesellschafters in die Betrachtung miteinbezogen. Es hat ebenso bei der Beurteilung der Änderung der wirtschaftlichen Struktur nicht alle Umstände berücksichtigt.



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

W i e n , am 24. Juni 2025





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamts Österreich (Dienststelle Wien 1/23) in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31. März 2023, Zl. RV/7100758/2023, betreffend Feststellung einer Unternehmensgruppe (mitbeteiligte Parteien: 1. B B Gesellschaft mbH in B (Deutschland); 2. B GmbH in T, und 3. B E GmbH in S, alle vertreten durch die ARTUS Steuerberatung GmbH & Co KG in 1010 Wien, Stubenring 24), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Zum bisherigen Verfahrensgeschehen ist eingangs auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. März 2023, Ro 2022/13/0015, zu verweisen.
- 2 Daraus ist hervorzuheben, dass die (nunmehrige) erstmitbeteiligte Partei (die BB GmbH), eine in Deutschland ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab dem Veranlagungsjahr 2017 beantragte. Gruppenträger solle die erstmitbeteiligte Partei sein, Gruppenmitglieder die zweit- und drittmittelbeteiligten Parteien (B GmbH und BE GmbH), zwei in Österreich ansässige Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- 3 Mit Bescheid vom 26. Juni 2019 wies das Finanzamt den Antrag ab.
- 4 Die mittelbeteiligten Parteien erhoben gegen diesen Bescheid Beschwerde.
- 5 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. Juli 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die mittelbeteiligten Parteien beantragten, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.





- 6 In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde erörtert, dass eine horizontale Verlustverrechnung angestrebt werde; es solle kein „Ergebnis nach Deutschland transferiert“ werden. Für den Fall, dass es zu einer Zurechnung zu einer der inländischen Gesellschaften komme solle, wurde die Zurechnung an die B GmbH beantragt.
- 7 Mit Erkenntnis vom 31. März 2022 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge und änderte den angefochtenen Bescheid ab.
- 8 Mit dem eingangs erwähnten Erkenntnis vom 1. März 2023 hob der Verwaltungsgerichtshof diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf.
- 9 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis (nunmehr gerichtet an alle mitbeteiligten Parteien) gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde neuerlich Folge. Es änderte den angefochtenen Bescheid (neuerlich) dahin ab, dass der Antrag auf Feststellung der Unternehmensgruppe mit der erstmitbeteiligten Partei als Gruppenträgerin und den inländischen Gesellschaften BE GmbH und B GmbH als Gruppenmitglieder, in folgender Form stattgebend erledigt werde: Der B GmbH Partei komme die „steuerliche Funktion der Gruppenträgerin in dem Sinne zu, dass ihr das gesamte inländische Gruppeneinkommen, das sich aus den steuerlichen Einzelergebnissen der inländischen Gruppengesellschaften ergibt, zugerechnet wird. Die Funktion der [erstmitbeteiligten Partei] als Muttergesellschaft der inländischen Tochtergesellschaften beschränkt sich auf jene eines Referenzobjekts für die inländische horizontale Ergebniszurechnung.“
- 10 Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass die Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 11 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die erstmitbeteiligte Partei sei eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung deutschen Rechts mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Der Geschäftsgegenstand liege in der Bündelung und einheitlichen Leitung der Auslandsaktivitäten des Familienunternehmens B. Die B Gruppe sei international tätig, verfüge über etwa 40 weltweit verstreute



Gesellschaften, die allesamt unter der deutschen erstmitbeteiligten Partei gebündelt seien. In Österreich verfüge die erstmitbeteiligte Partei über keinen von der Hauptniederlassung räumlich abgesonderten und organisatorisch weitgehend verselbständigten Gesellschaftsteil, der unter eigener Leitung tätig sei und fortlaufend im Namen der erstmitbeteiligten Partei handeln dürfe.

- 12 Die erstmitbeteiligte Partei sei unmittelbar am Stammkapital und an den Stimmrechten der B GmbH (zu 99,8%) und der BE GmbH (zu 100%) beteiligt. Die B GmbH und die BE GmbH hätten sowohl Sitz als auch Ort ihrer Geschäftsleitung in Österreich; sie seien in Österreich operativ tätig. Sowohl die erstmitbeteiligte Partei als auch ihre beiden inländischen Tochtergesellschaften hätten ihren Bilanzstichtag jeweils am 31. Dezember.
- 13 Bei der B GmbH seien im relevanten Zeitpunkt keine Vor- oder Außengruppenverluste vorgelegen; es bestehe somit aus diesem Grund keinerlei Verrechnungsmöglichkeit.
- 14 Bei der beantragten Gruppenträgerin handle es sich weder um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, noch um eine beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft mit einer inländischen Zweigniederlassung. Im vorliegenden Fall mangle es nicht nur an der Erfüllung der Formalvoraussetzung der Eintragung im Firmenbuch, sondern bereits an der Existenz einer inländischen Zweigniederlassung und Betriebsstätte. Im Übrigen seien die in § 9 KStG 1988 statuierten Erfordernisse aber erfüllt.
- 15 Die in § 9 Abs. 3 KStG 1988 normierte Einschränkung der Gruppenbildung, die den im vorliegenden Fall beantragten Ergebnisausgleich zweier inländischer Tochtergesellschaften der nicht gebietsansässigen erstmitbeteiligten Partei ohne inländische Zweigniederlassung nicht gestatte, sei eine unionsrechtlich grundsätzlich verbotene Einschränkung der Niederlassungsfreiheit. Bezogen auf das Ziel, allen oder einem Teil der Gesellschaften einen Ergebnisausgleich zu ermöglichen, sei ein grenzüberschreitender Sachverhalt mit einem rein innerstaatlichen Sachverhalt vergleichbar. Es seien auch keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses ersichtlich, die die Beschränkung rechtfertigen könnten; derartige Gründe seien



von den Parteien trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht nicht dargelegt worden. Eine unionsrechtskonforme Lösung des vorliegenden Falls führe weder zu einer Verschiebung oder zum Verlust des Steueranspruchs und auch nicht zu einer doppelten Verlustberücksichtigung. Im Hinblick auf die umfassende Amtshilfe mit Deutschland sei es der österreichischen Finanzverwaltung auch leicht möglich, die Besteuerung der inländischen Einkünfte sicherzustellen.

- 16 Die Niederlassungsfreiheit stehe somit dem von § 9 Abs. 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften auferlegten Erfordernis der inländischen Zweigniederlassung entgegen.
- 17 Im Sinne der geltungserhaltenden Reduktion des nationalen Rechts läge der gelindeste Eingriff darin, bloß das von § 9 Abs. 3 KStG 1988 statuierte Kriterium der Zweigniederlassung auszublenden. In diesem Fall würden die erzielten inländischen steuerlichen Einzelergebnisse der erstmitbeteiligten Partei als Gruppenträgerin zugerechnet. Bei dieser vertikalen Zurechnung des Gruppenergebnisses an die deutsche Muttergesellschaft könnten sich aber allenfalls aus DBA-rechtlichen Gründen Probleme hinsichtlich des österreichischen Besteuerungsrechts ergeben. Insbesondere könnten sich auch Schwierigkeiten in der technischen Durchführung der Besteuerung auftun.
- 18 Aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Einfachheit biete sich für den vorliegenden Fall die Lösung an, die Funktion der gebietsfremden erstmitbeteiligten Partei auf jene eines bloßen Referenzobjekts für die Möglichkeit zur Teilnahme an der Gruppe zu beschränken, ihr aber nicht die Einzelergebnisse der Gruppenmitglieder zuzurechnen. Stattdessen solle die Zurechnung der Ergebnisse zu einem inländischen Gruppenmitglied erfolgen. Eine derartige Lösung entspreche am ehesten den Wertungsentscheidungen und dem System des verdrängten nationalen Rechts. Eine derartige Vorgehensweise verlange auch nicht die Schaffung oder Fingierung einer eigenen Betriebsstätte. Bei der gesetzlich vorgeschriebenen Ergebniszurechnung zum Gruppenträger handle es sich auch um eine rein technische und letztendlich willkürliche Entscheidung des Gesetzgebers; die Zurechnung zu einem beliebigen



Gruppenmitglied führe zum selben steuerlichen Ergebnis. Die Besteuerung der inländischen Ergebnisse bleibe auch bei der horizontalen Zurechnung gesichert.

- 19 Als praktikabel werde dazu ein den Gruppengesellschaften eingeräumtes Wahlrecht erachtet, eine inländische Gesellschaft zu bestimmen, die gegenüber der Finanzverwaltung die eigentliche steuerliche Funktion des Gruppenträgers übernehme, der somit die steuerlichen Ergebnisse zugerechnet würden und bei der die Steuer erhoben werde. Im vorliegenden Fall sei die Zurechnung zur B GmbH beantragt worden.
- 20 Das Bundesfinanzgericht weise somit der B GmbH die steuerliche Funktion des Gruppenträgers in dem Sinne zu, dass ihr das gesamte inländische Gruppeneinkommen, das sich aus den steuerlichen Einzelergebnissen der inländischen Gruppengesellschaften ergebe, zugerechnet werde. Die Funktion der erstmitbeteiligten Partei als Muttergesellschaft der inländischen Tochtergesellschaften werde auf jene eines Referenzobjekts für die inländische horizontale Ergebniszurechnung beschränkt.
- 21 Klarstellend sei darauf hinzuweisen, dass auf Ebene eines Gruppenträgers vorliegende Vorgruppenverluste oder Außergruppenverluste grundsätzlich mit dem Gruppenergebnis verrechenbar wären. Da bei der B GmbH derartige Vor- oder Außergruppenverluste nicht vorlägen, habe eine Befassung mit diesem Aspekt im vorliegenden Fall hintangehalten werden können.
- 22 Der Europäische Gerichtshof habe sich den zugrunde liegenden Fragen zwar bereits gewidmet, es liege bislang aber keine höchstgerichtliche Rechtsprechung dazu vor, die die speziellen Ausgestaltungen des österreichischen Gruppenbesteuerungssystems betreffe. Insbesondere sei nicht geklärt worden, wie eine konkrete unionsrechtskonforme Umsetzung vorzunehmen sei. Es sei daher die Revision für zulässig zu erklären gewesen.
- 23 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision des Finanzamts. Das Finanzamt macht - auch zur Zulässigkeit der Revision - geltend, die nationale Regelung sei nicht unionsrechtswidrig. Durch das Betriebsstättenanfordernis solle der gebotene Zusammenhang zwischen Gruppenbesteuerung und Steuerhängigkeit der betreffenden



Gruppenbeteiligung gewahrt bleiben. Damit sei die Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen ausgeschlossen; dieses Abzugsverbot trage dem Grundsatz der Einmalverwertung von Verlusten inländischer Gruppenmitglieder innerhalb der Unternehmensgruppe Rechnung. Bei späterer Veräußerung der Beteiligung an den inländischen Gruppenmitgliedern bleibe das inländische Besteuerungsrecht aufrecht. Durch das Erfordernis der Zurechnung der Beteiligung an den Gruppenmitgliedern zur inländischen Betriebsstätte eines beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträgers werde eine Gleichbehandlung mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenträgern hergestellt. Die vom Bundesfinanzgericht herangezogenen Urteile des Europäischen Gerichtshofs könnten nicht auf die österreichische Rechtslage übertragen werden. Sowohl nach der niederländischen als auch der luxemburgischen Rechtslage seien Beteiligungen an anderen Körperschaften im Körperschaftsteuerrecht (ab bestimmten Beteiligungshöhen) generell steuerneutral. Damit bestehe ein wesentlicher Unterschied zum österreichischen Recht, nach dem Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste aus Beteiligungen an inländischen Gruppenmitgliedern ausdrücklich nur innerhalb der Unternehmensgruppe zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung von der Steuerwirksamkeit ausgeschlossen seien; im Übrigen seien derartige Wertveränderungen generell steuerwirksam. Bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenträger sei stets sichergestellt, dass der Vorteil der Verlustverrechnung innerhalb der Unternehmensgruppe mit dem Nachteil des Ausschlusses der steuerlichen Wirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an Gruppenmitgliedern untrennbar verbunden sei. Beim beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträger ohne Inlandsbezug sei diese Verknüpfung hingegen nicht sichergestellt. Damit befinde sich aber ein beschränkt steuerpflichtiger Gruppenträger, bei dem die Beteiligungen an inländischen Gruppenmitgliedern keiner inländischen Zweigniederlassung zuzurechnen seien, nicht in einer vergleichbaren Situation mit einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenträger. Sollte hingegen eine objektiv vergleichbare Situation angenommen werden, lasse sich die einschränkende Regelung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses rechtfertigen. Das Erfordernis der inländischen Zweigniederlassung



(Betriebsstätte) solle eine doppelte Verlustberücksichtigung innerhalb der Unternehmensgruppe verhindern. Es solle damit die Kohärenz der Gruppenbesteuerungsregelung gewahrt werden. Die Einschränkung sei auch verhältnismäßig. Schließlich wird zum Ausmaß der Verdrängungswirkung geltend gemacht, das Vorgehen des Bundesfinanzgerichts führe zu einer Vermischung der Gruppenmitglieds- und Gruppenträgerfunktion. Zu berücksichtigen sei, dass insbesondere Verlustvorträge eines Gruppenmitglieds anders behandelt würden als Verlustvorträge eines Gruppenträgers. Sehe man das Erfordernis der Zweigniederlassung als durch das Unionsrecht verdrängt an, hätte sich das Bundesfinanzgericht darauf beschränken müssen, dem Gruppenantrag stattzugeben und die Eigenschaft der erstmitbeteiligten Partei als Gruppenträgerin festzustellen.

24 Die erstmitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht. Darin wird das Revisionsvorbringen bestritten. Zum Ausmaß der Verdrängungswirkung wird ausgeführt, nach Ansicht der mitbeteiligten Parteien ziele der Spruch des Bundesfinanzgerichts lediglich darauf ab, dem Gruppenmitglied die dem Gruppenträger zugeeignete Funktion der Ergebnissaldierung und Besteuerung des Gruppenergebnisses zuzuweisen. Eine Vollübertragung der Funktion eines Gruppenträgers inklusive Anwendung der besonderen Ergebnisermittlungsvorschriften des Gruppenträgers auf das Gruppenmitglied wäre überschießend und auch nicht mit der gelinden Verdrängungswirkung des Unionsrechts vereinbar. Im konkreten Fall hätte aber auch eine Vollübertragung auf sämtliche Wirkungen eines Gruppenträgers keine Auswirkung, da bei der B GmbH keine Vor- oder Außengruppenverluste vorlägen und daher keine diesbezügliche Verrechnungsmöglichkeit bestehe. Der Ansicht des Finanzamts, dem Gruppenantrag sei stattzugeben und die Eigenschaft der erstmitbeteiligten Partei als Gruppenträgerin sei festzustellen, werde von den mitbeteiligten Parteien nicht entgegengetreten, da dies ihrem Antrag auf Bildung einer Unternehmensgruppe entspreche.

25 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

26 Die Revision ist zulässig und begründet.





- 27 Gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 (in der Fassung ab dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004) können - abweichend von § 7 KStG 1988 - finanziell verbundene Körperschaften nach Maßgabe des § 9 Abs. 8 KStG 1988 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.
- 28 Mit der Abweichung von § 7 KStG 1988 ist das Abgehen vom Prinzip der Individualbesteuerung gemeint. Gewinne und Verluste von Mutter- und Tochtergesellschaften können durch Bildung einer Unternehmensgruppe miteinander ausgeglichen werden, wodurch sich die Steuerbelastung verringern kann (vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0045, mwN).
- 29 Gruppenträger können gemäß § 9 Abs. 3 KStG 1988 u.a. beschränkt steuerpflichtige in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung genannte, den von den „Teilstreichen 1 bis 4“ umfassten inländischen Rechtsformen vergleichbare Gesellschaften sein, wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist.
- 30 Die erstmitbeteiligte Partei (BB GmbH) ist eine Gesellschaft deutschen Rechts mit der Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“; es handelt sich sohin um eine in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 genannte Gesellschaft (Anlage 2 Z 1 lit. f zum EStG 1988); sie ist unstrittig mit den in § 9 Abs. 3 Teilstreiche 1 bis 3 KStG 1988 (ein weiterer Teilstrich wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13, gestrichen) genannten Rechtsformen vergleichbar (insbesondere mit unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften). Eine Zweigniederlassung ist in Österreich allerdings unbestritten nicht eingetragen (und besteht auch tatsächlich nicht), sodass diese Voraussetzung nach dem nationalen Recht nicht erfüllt ist.





- 31 Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ist mit der in den Art. 49 und 54 AEUV garantierten Niederlassungsfreiheit für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben. Da Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, darf diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden. Die Freiheit, die geeignete Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu wählen, hat insbesondere zum Ziel, es den Gesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu eröffnen, um ihre Tätigkeiten dort unter den gleichen Bedingungen auszuüben, wie sie für Tochtergesellschaften gelten. Als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung der in Art. 49 AEUV garantierten Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (vgl. z.B. EuGH 21.12.2023, *Cofidis*, C-340/22, Rn. 37 ff).
- 32 Eine Ungleichbehandlung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber einem innerstaatlichen Sachverhalt ist nur dann mit den Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit vereinbar, wenn sie entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. neuerlich EuGH *Cofidis*, Rn. 48).
- 33 Zentrale Rechtsfolge der Bildung einer Unternehmensgruppe ist das Zusammenfassen der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften bei einem Gruppenträger ohne Verschmelzungen. Die Summierung oder Saldierung der steuerlichen Ergebnisse der Mitglieds-körperschaften bei der an der Spitze der Gruppe stehenden Körperschaft führt zur Besteuerung im Wege der Veranlagung nach den



allgemeinen Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts. Das Konzept der Gruppenbesteuerung geht von einer Ergebnisvereinigung zweier unmittelbar verbundener Körperschaften aus, die in vertikaler Hinsicht weitere Ergebnisvereinigungen zum nächst höheren Körperschaftsverbund unter Mitnahme der in der unteren Verbindung gewonnenen Ergebnisse einschließen, bis die Ergebnisse beim Gruppenträger vereinigt werden. Neben einer vertikalen Verknüpfung mehrerer verbundener Körperschaften ist auch eine Mehrheit von horizontalen Verbindungen dahingehend möglich, dass ein Gruppenträger oder ein Gruppenmitglied mit mehreren verbundenen Tochterkörperschaften eine Ergebnisvereinigung anstrebt (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, 451 BlgNR 22. GP 14 f). Auch zwischen in- und ausländischen Unternehmen kann eine Gruppe gebildet werden. Demnach können ausländische Verluste (nicht aber Gewinne) durch die inländische Gruppenmutter verwertet werden, woraus sich ein „massiver Anreiz, Konzernleitungen mit ihren Forschungseinrichtungen und Know-How-Centern nach Österreich zu holen“ ergeben soll (vgl. 451 BlgNR 22. GP 6). Weiterer „Eckwert“ des Gruppenbesteuerungskonzepts war die Möglichkeit der Abschreibung des mit den Anschaffungskosten bezahlten „Good Will“ (vgl. neuerlich 451 BlgNR 22. GP 6 f). Teilwertabschreibungen auf eine Beteiligung innerhalb der Gruppe sollen hingegen steuerneutral sein, weil Verluste unmittelbar bei der Gruppenmutter berücksichtigt werden (vgl. wiederum 451 BlgNR 22. GP 7).

- 34 Eine Ergebnissaldierung stellt für die betreffenden Gesellschaften eine Steuervergünstigung dar. Durch einen Ausgleich zwischen den positiven und negativen Ergebnissen der einbezogenen Gesellschaften und die Konsolidierung dieser Ergebnisse beim Gruppenträger verschafft das System der Gruppenbesteuerung den betroffenen Gesellschaften einen Liquiditätsvorteil (vgl. - zu einem System der „steuerlichen Integration“ in Luxemburg - EuGH 14.5.2020, *B u. a.*, C-749/18, Rn. 23).
- 35 Die österreichische Regelung begründet - vergleichbar der in jener Entscheidung zu beurteilenden Rechtslage in Luxemburg - eine



Ungleichbehandlung zwischen Muttergesellschaften mit Sitz in Österreich, die mittels Gruppenbildung die positiven Ergebnisse ihrer gewinnbringenden Tochtergesellschaften durch die Verluste ihrer defizitären Tochtergesellschaften ausgleichen können, einerseits und Muttergesellschaften (mit Tochtergesellschaften in Österreich), deren Sitz sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet und die auch keine Betriebsstätte (Zweigstelle) in Österreich haben, andererseits (vgl. insoweit EuGH *B u.a.*, Rn. 25).

- 36 Da die freie Wahl der geeigneten Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf, ist es ohne Belang, dass die Gründung einer für die bestehenden Tochtergesellschaften die Rolle der Muttergesellschaft übernehmenden Betriebsstätte in Österreich es ermöglicht hätte, die steuerliche Integration der Ergebnisse der Tochtergesellschaften zu erreichen (vgl. neuerlich EuGH *B u.a.*, Rn. 30).
- 37 Da die österreichische Regelung insoweit grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten steuerlich benachteiligt, liegt eine grundsätzlich verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor (vgl. wiederum EuGH *B u.a.*, Rn. 31).
- 38 Die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt ist unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen (vgl. neuerlich EuGH *B u.a.*, Rn. 33).
- 39 Auch nach der österreichischen Rechtslage ist Ziel der Regelung die Ermöglichung der steuerlichen Konsolidierung der Ergebnisse der Tochtergesellschaften in Österreich. Dieses Ziel lässt sich ebenso gut bei Gruppen mit gebietsansässigen Muttergesellschaften wie bei solchen mit gebietsfremden Muttergesellschaften erreichen (vgl. wiederum EuGH *B u.a.*, Rn. 34 ff).
- 40 Nach der Rechtsprechung des EuGH kann die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Beschränkung der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen. Eine solche



Rechtfertigung greift aber nur dann, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht (vgl. EuGH *Cofidis*, Rn. 55).

- 41 Insbesondere kann - wie vom Finanzamt geltend gemacht - ein derartiger Zusammenhang zwischen der Möglichkeit der Verlustübertragung unter den Gesellschaften eines Konzerns einerseits und der steuerlichen Neutralisierung bestimmter Transaktionen zwischen diesen Gesellschaften (insbesondere „Rückstellungen“ für Wertverluste bei Beteiligungen) andererseits bestehen. Die Neutralisierung derartiger Transaktionen kann zum Ziel haben, eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten zu verhindern und damit die Kohärenz des Steuersystems zu wahren (vgl. EuGH 12.6.2014, *SCA Group Holding u.a.*, C-39/13 u.a., Rn. 34).
- 42 Wird - wie nach der niederländischen Regelung - die Beteiligung nach einer allgemeinen Regelung (und nicht durch Sonderbestimmungen zur Neutralisierung bestimmter Transaktionen) „freigestellt“ (keine Berücksichtigung der „Vorteile aus einer Beteiligung“), besteht kein derartiger unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung des mit der Bildung einer steuerlichen Einheit verknüpften steuerlichen Vorteils und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung (vgl. neuerlich EuGH *SCA Group u.a.*, Rn. 40).
- 43 Nach der österreichischen Rechtslage besteht aber keine derartige allgemeine Befreiungsregel für inländische Beteiligungen (vgl. hingegen für internationale Schachtelbeteiligungen § 10 Abs. 3 KStG 1988; vgl. dazu auch VwGH 10.2.2016, 2015/15/0001). Wenn dazu die Amtsrevision insbesondere auf das Urteil des Europäischen Gerichtshof in der Rechtssache *Papillon* (EuGH 27.11.2008, C-418/07) verweist, so ist zu bemerken, dass in derartigen Fällen dieser Rechtfertigungsgrund allenfalls greifen könnte. Nach der neueren Rechtsprechung des EuGH müssen die Mitgliedstaaten zudem verhindern können, dass Verluste (grenzüberschreitend) doppelt berücksichtigt werden (vgl. EuGH 4.7.2018, *NN*, C-28/17, Rn. 42 und 45).



- 44 Im vorliegenden Fall sind Verluste aus der Betätigung der österreichischen Tochtergesellschaften im Rahmen der Besteuerung ihrer Einkünfte in Österreich zu erfassen. Die damit eintretende Verringerung des Wertes der Beteiligung an diesen Gesellschaften wäre im vorliegenden Fall - wenn das deutsche Recht dies zulässt - hingegen bei der Muttergesellschaft in Deutschland zu berücksichtigen. Eine doppelte Berücksichtigung dieses Verlustes könnte einen ungerechtfertigten Vorteil gewähren (vgl. neuerlich EuGH *NN*, Rn. 48), was nach den Erläuternden Bemerkungen gerade die hier strittige Voraussetzung (Zweigstelle, im Sinne einer Betriebsstätte in Österreich, der auch die Beteiligung zuzurechnen ist) verhindern soll.
- 45 Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH dürfen aber nationale Regelungen nicht über das hinaus gehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist; das Ziel darf nicht auch durch Maßnahmen zu erreichen sein, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beschränken (vgl. wiederum EuGH *NN*, Rn. 49 ff, *Papillon*, Rn. 52 ff). Eine Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts muss im Hinblick auf ihr Ziel daher verhältnismäßig sein.
- 46 Im Revisionsfall ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht keine Feststellungen zur deutschen Rechtslage getroffen hat, weshalb nicht geklärt ist, ob die Erstmitbeteiligte nach deutschem Recht überhaupt eine Teilwertabschreibung auf ihre österreichischen Tochtergesellschaften vornehmen könnte. Wäre dies nicht der Fall, bestünde keine Gefahr einer doppelten Berücksichtigung des Verlustes. Selbst wenn aber eine Teilwertabschreibung nach deutscher Rechtslage grundsätzlich zulässig ist, könnte eine doppelte Verlustberücksichtigung durch weniger beschränkende Maßnahmen verhindert werden, wie etwa durch eine gesetzliche Regelung, die im konkreten Fall der Vornahme einer Teilwertabschreibung die doppelte Verlustverwertung verhindert.
- 47 Es ist daher davon auszugehen, dass das Erfordernis der Zweigniederlassung (samt Zurechnung der Beteiligung an diese) über das hinausgeht, was erforderlich ist, um das Ziel der Verhinderung einer doppelten





Verlustberücksichtigung zu erreichen, und damit eine verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

- 48 Belastendes nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, wird für diese Konstellation verdrängt. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht gegeben ist. Die Verdrängungswirkung des Unionsrechts hat zur Folge, dass die nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht steht. Die Verdrängung erreicht dabei bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (vgl. VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070, mwN).
- 49 Bestehen mehrere unionsrechtskonforme Lösungen, hat der Rechtsanwender nicht ein freies Wahlrecht, sondern hat jene Lösung zur Anwendung zu bringen, mit welcher materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen wird. Soweit als möglich ist die normative Anordnung des nationalen Gesetzgebers aufrechtzuerhalten (vgl. neuerlich VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070, mwN).
- 50 Das Bundesfinanzgericht hat einer der beiden österreichischen Tochtergesellschaften die Funktion eines Gruppenträgers zugewiesen. Eine solche Vorgehensweise ist aber schon deshalb nicht statthaft, weil die Ermittlung des Ergebnisses (wie die Amtsrevision und die Revisionsbeantwortung übereinstimmend zutreffend darlegen) bei Gruppenträger und Gruppenmitglied insbesondere betreffend Vorgruppen- und Außergruppenverluste unterschiedlich geregelt ist (vgl. auch *Reiter*, taxlex 2022, 270 ff). Der Umstand, dass sich im hier vorliegenden konkreten Einzelfall diese unterschiedliche Regelung deswegen nicht auswirkt, weil Vorgruppen- und Außergruppenverluste nicht vorliegen, kann bei allgemeiner Betrachtung dieser Rechtsfrage nicht entscheidend sein. Eine Vermischung der Gruppenmitglieds- und Gruppenträgerfunktion hat - wie die Amtsrevision zutreffend geltend macht - zu unterbleiben. Eine Zurechnung der Einkünfte an eine Schwestergesellschaft sieht das österreichische Recht (anders als das der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *B u.a.*, vgl. dort Rn. 16, noch nicht



zugrunde liegende novellierte Recht in Luxemburg: „integrierende Tochtergesellschaft“) nicht vor.

- 51 Zweck der Gruppenbesteuerung ist - wie bereits dargelegt - insbesondere das Zusammenfassen (Summierung oder Saldierung) der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften bei einem Gruppenträger ohne Verschmelzungen. Damit werden die Gruppenmitglieder steuerlich für Zwecke der Gruppenbesteuerung im Ergebnis ähnlich wie Betriebsstätten des Gruppenträgers behandelt. Den unionsrechtlichen Vorgaben zur Gruppenbesteuerung kann im Sinne einer geltungserhaltenden Reduktion mit dem materiell geringsten Eingriff dadurch entsprochen werden, dass die ausländische Muttergesellschaft als Gruppenträgerin festgestellt wird und für Zwecke der Zusammenrechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder im Rahmen der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG 1988 (insbesondere betreffend Vor- und Außengruppenverluste) die unmittelbaren österreichischen Tochtergesellschaften wie österreichische Betriebsstätten der Gruppenträgerin behandelt werden.
- 52 Der von der Erstmitbeteiligten gestellte Antrag auf Bildung einer Gruppe mit ihren inländischen Tochtergesellschaften kann daher so verstanden werden, dass sie im Ergebnis beantragt, als Gruppenträgerin festgestellt zu werden und die inländischen Gruppenmitglieder für die Zusammenrechnung der Ergebnisse für Zwecke der Gruppenbesteuerung und in deren Grenzen als ihre Betriebsstätten zu behandeln.
- 53 Demnach ist aber der erstmitbeteiligten Partei - wie von ihr beantragt - die Funktion der Gruppenträgerin zuzuerkennen, den zweit- und drittmithabenden Parteien hingegen jene von Gruppenmitgliedern, wobei auch festzustellen ist, dass diese Gruppenmitglieder für Zwecke der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG 1988 wie Betriebsstätten behandelt werden.
- 54 Die Besteuerung des Gruppenergebnisses wird sodann beim Gruppenträger zu erfolgen haben, wobei das Besteuerungsrecht der zusammengefassten Ergebnisse der österreichischen Tochtergesellschaften schon deswegen



Österreich zusteht, weil sie - für Zwecke der Gruppenbesteuerung - als inländische Betriebsstätten der Gruppenträgerin anzusehen sind. Verlustüberhänge aus dem Gesamtergebnis der österreichischen Gruppenmitglieder stellen einen vortragsfähigen Verlust des ausländischen Gruppenträgers dar.

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

W i e n , am 27. März 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 5. Oktober 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. August 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Körperschaftsteuer 2018, Körperschaftsteuer 2019, Körperschaftsteuer 2020, Körperschaftsteuer 2021, Körperschaftsteuer 2022 und Körperschaftsteuervorauszahlungen 2023 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. Verfahrensgang

Die steuerliche Vertreterin teilte dem Finanzamt in einer Offenlegung im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage durch die Beschwerdeführerin am 10.7.2023 Folgendes mit:

„1 Sachverhalt

*Die Marktgemeinde ***Bf1*** (idF: Gemeinde) hat im Jahr 2012 Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlagen) auf insgesamt 13 öffentlichen Standorten zur Abdeckung des hohen Strombedarfs des hoheitlichen Kanalbetriebs, bestehend aus Kläranlage, Bioanlage und 15 Abwasserpumpwerken, im Gemeindegebiet errichtet und in Betrieb genommen.*

Aufgrund der für die Errichtung der PV-Anlagen benötigten Dach-/Freiflächen, war es von vornherein nicht möglich, diese auf dem Kanalbetrieb zu errichten und musste die Gemeinde daher auf andere Standorte (Kindergärten, Volksschule, Feuerwehren, Marktgemeindeamt etc)

ausweichen. Sowohl die Stromerzeugung durch die PV-Anlagen als auch der Stromverbrauch durch den Kanalbetrieb erfolgen demnach dezentral und verteilt auf verschiedene, sich nicht deckende Standorte (Ort der Stromerzeugung nicht gleich Ort des Stromverbrauchs).

Die PV-Anlagen werden als Volleinspeiser betrieben. Der Betrieb als Überschusseinspeiser war vor dem Hintergrund der ansonsten erforderlichen, quer über das gesamte Gemeindegebiet zu verlegenden Elektrizitätsleitungen technisch und wirtschaftlich nicht möglich. Aus diesem Grund hat sich die Gemeinde dafür entschieden, zunächst den gesamten mit den PV-Anlagen erzeugten Strom in das öffentliche Stromnetz einzuspeisen (Volleinspeiser) und in weiterer Folge den von der Gemeinde für den Kanalbetrieb benötigten Strom wieder aus dem öffentlichen Stromnetz zu beziehen. Faktisch war mit dem Betrieb der PV-Anlagen jedoch beabsichtigt, den für den Kanalbetrieb benötigten Strom zu erzeugen und in diesem auch zu verbrauchen. Auch die buchhalterische Zuordnung sowie die Finanzierung erfolgten zum/über den hoheitlichen Kanalbetrieb.

Da die Errichtung der PV-Anlagen durch die Gemeinde somit de facto zur Abdeckung des Strombedarfs im Kanalbetrieb erfolgte, ist die Gemeinde bislang unzweifelhaft davon ausgegangen, dass die PV-Anlagen vollumfänglich dem hoheitlichen und damit körperschaftsteuerrechtlich nicht relevanten Kanalbetrieb zuzuordnen sind. Aus diesem Grund wurden in der Vergangenheit hinsichtlich der damit erzielten Einnahmenüberschüsse keine Körperschaftsteuererklärungen abgegeben und auch keine Körperschaftsteuer abgeführt. Durch die Nichterklärung erzielter Einnahmenüberschüsse ist es zu einer Verkürzung von Körperschaftsteuer gekommen, welche hiermit berichtigt wird.

2 Körperschaftsteuer

Anteilige Zurechnung zum Hoheitsbetrieb

Ein Betrieb gewerblicher Art ist gem § 2 Abs 1 KStG jede Einrichtung, die, neben der Erfüllung weiterer Voraussetzungen, ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht dient. Betreibt eine Gemeinde eine PV-Anlage, hat die Beurteilung, ob eine privatwirtschaftliche oder hoheitliche Tätigkeit vorliegt, daher danach zu erfolgen, ob der mit der PV-Anlage produzierte Strom der Erfüllung privatwirtschaftlicher oder hoheitlicher Aufgaben dient. Bei Volleinspeisung wird zwar grundsätzlich von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit ausgegangen. Die konkreten Umstände des gegenständlichen Falls rechtfertigen uE jedoch eine differenziertere Betrachtung:

Wie bei der Sachverhaltsdarstellung unter Punkt 1 ausgeführt, wurden/werden die PV-Anlagen von der Gemeinde zum Zweck der Abdeckung des im hoheitlichen Kanalbetrieb benötigten Strombedarfs errichtet und betrieben. Zwar wird der mit den PV-Anlagen erzeugte Strom zunächst in das öffentliche Netz eingespeist und der für den Kanalbetrieb benötigte Strom in der Folge wieder aus dem öffentlichen Netz bezogen. Dies ist jedoch ausschließlich den sich aufgrund der dezentralen Ausrichtung sowohl der PV-Anlagen als auch des Kanalbetriebs

ergebenden technischen und wirtschaftlichen Umständen geschuldet und ändert nichts an der Tatsache, dass die PV-Anlage zum Zweck der Abdeckung des Strombedarfs des Kanalbetriebs errichtet wurde.

Wenn auch keine direkte Zuordnung des erzeugten PV-Stroms zum Kanalbetrieb möglich ist, so lässt sich aus einem Vergleich der Stromabrechnungen dennoch ableiten, dass der vom Kanalbetrieb benötigte Strom durch den mit den PV-Anlagen erzeugten Strom gedeckt wird. Dies war auch das von der Gemeinde mit der Errichtung und dem Betrieb der PV-Anlage verfolgte Ziel.

Der Stromverbrauch des Kanalbetriebs entspricht in den Jahren 2018 - 2022 durchschnittlich 77,73 % der insgesamt mit den PV-Anlagen erzeugten Strommenge. Der Stromverbrauch des Kanalbetriebes ist damit etwas geringer als die erzeugte Strommenge. Dass es hinsichtlich der durchschnittlich verbleibenden 22,27 % zu einem tatsächlichen Einspeisungsüberschuss kommt, steht der grundsätzlichen bzw. überwiegenden sachlichen Zuordnung der PV-Anlagen zum hoheitlichen Kanalbetrieb nicht entgegen. Vielmehr ist dies damit zu begründen, dass man seitens der Gemeinde sicher gehen wollte, den gesamten im Kanalbetrieb benötigten Strom durch die PV-Anlagen decken zu können und gegebenenfalls Reserven für einen allfälligen Ausbau des Kanalbetriebes zu haben.

Bei den gegenständlichen PV-Anlagen kann nach den vorstehenden Ausführungen uE daher vom Vorliegen eines Selbstversorgungsbetriebs ausgegangen werden, da die PV-Anlagen, wenn auch indirekt, überwiegend Strom für den hoheitlichen Kanalbetrieb der Gemeinde erzeugen. Selbstversorgungsbetriebe, die ausschließlich oder überwiegend dem Hoheitsbereich einer Gemeinde dienen, begründen nach herrschender Ansicht keinen Betrieb gewerblicher Art. Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit und - aufgrund der damit nachhaltig erzielten Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht - auch ein körperschaftsteuerlich relevanter Betrieb gewerblicher Art (PV-Anlagen-BgA) liegt uE somit nur in dem Ausmaß vor, in dem über den Eigenverbrauch der Gemeinde hinausgehend Umsätze mit Dritten erzielt werden (22,27 % der gesamten erzeugten und eingespeisten Strommenge).

Der durch die Einspeisung erzielte Einnahmenüberschuss kann damit uE zumindest im Ausmaß des durchschnittlichen Stromverbrauchs des Kanalbetriebs (77,73 % der gesamten erzeugten Strommenge) dem Hoheitsbereich der Gemeinde zugeordnet werden und unterliegt damit nicht der Körperschaftsteuer. Lediglich hinsichtlich der darüberhinausgehenden eingespeisten Strommenge von durchschnittlich 22,27 % des gesamten erzeugten PV-Stroms, ist von der Begründung eines PV-Anlagen-BgA auszugehen und somit ein körperschaftsteuerpflichtiger Einspeisungs- und Einnahmenüberschuss gegeben.

Ermittlung der Einnahmenüberschüsse

Unter Berücksichtigung der uE auf den hoheitlichen Kanalbetrieb entfallenden Einnahmenüberschüsse von durchschnittlich 77,73 % (EUR 144.160,08), verbleibt für die Jahre

2018 - 2022 ein dem PV-Anlagen-BgA zuzurechnender, körperschaftsteuerpflichtiger Einnahmenüberschuss von insgesamt EUR 41.303,83 (22,27 %). Für den Zeitraum 2018 - 2022 ergibt sich für den PV-Anlagen-BgA damit eine Körperschaftsteuer von EUR 10.325,96.

Einnahmenüberschuss und KöSt bei anteiliger Zurechnung zum Hoheitsbetrieb im durchschnittlichen Ausmaß:						
Hoheitlicher Stromverbrauch im Ø:	77,73% hoheitlicher Kanalbetrieb					
Überschuss PV-Anlagen-BgA im Ø:	22,27% Unternehmensbereich					
Zur Detailberechnung siehe Tabellenblatt "Stromverbrauch Kanal"						
	2018	2019	2020	2021	2022	Summe
Einnahmen PV-Anlagen "Überschuss" (22,27%)	15.576,21	16.644,89	16.754,67	15.719,71	15.506,48	
Ausgaben PV-Anlagen "Überschuss" (22,27%)	-8.146,62	-7.586,76	-7.636,06	-7.903,35	-7.625,32	
Einnahmenüberschuss PV-Anlagen-BgA	7.429,59	9.058,13	9.118,61	7.816,36	7.881,15	41.303,83
KöSt PV-Anlagen-BgA (25%)	1.857,40	2.264,53	2.279,65	1.954,09	1.970,29	10.325,96

Sollte die Behörde unseren Ausführungen nicht folgen und die gesamten Einnahmenüberschüsse der Jahre 2018 - 2022 dem PV-Anlagen-BgA zuordnen (EUR 185.463,91), ergäbe sich dadurch eine Körperschaftsteuer iHv EUR 46.365,98.“

In Beilagen wurde die Ermittlung der Einnahmenüberschüsse inklusive einer Übersicht über den Stromverbrauch und einer Übersicht über die Stromeinspeisung näher dargestellt. Die Ermittlung der Einnahmenüberschüsse und die Berechnung der KöSt für den Fall, dass keine anteilige Zurechnung der PV-Anlagen zum Hoheitsbereich der Gemeinde vorgenommen wird, erfolgte dabei wie folgt:

Einnahmenüberschuss und KöSt gesamt OHNE Zurechnung zu Hoheitsbetrieb						
	2018	2019	2020	2021	2022	Summe
Einnahmen PV-Anlagen (100%)	69.940,84	74.739,48	75.232,39	70.585,18	69.627,72	
Ausgaben PV-Anlagen (100%)	-36.580,24	-34.066,36	-34.287,71	-35.487,90	-34.239,50	
Einnahmenüberschuss gesamt	33.360,60	40.673,12	40.944,68	35.097,28	35.388,22	185.463,91
KöSt (25%)	8.340,15	10.168,28	10.236,17	8.774,32	8.847,06	46.365,98

Das Finanzamt setzte mit **Bescheiden vom 29.8.2023** die Körperschaftsteuern für die Jahre 2018 bis 2022 entsprechend dieser letztgenannten Berechnung der steuerlichen Vertreterin, und somit ohne anteilige Zurechnung der PV-Anlagen zum Hoheitsbereich der Gemeinde unter Bedachtnahme auf die Rundungsbestimmung des § 39 Abs. 3 EStG mit 8.340,00 € (2018), 10.168,00 € (2019), 10.236,00 € (2020), 8.774,00 € (2021) und 8.847,00 € (2022), insgesamt somit in Höhe von 46.365,00 € fest. Ferner wurden die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2023 und Folgejahre mit 9.200,00 € festgesetzt, wobei die maßgebliche Abgabenschuld für das Jahr 2022 (8.847,00 €) gemäß §§ 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 4 % erhöht wurde.

In der Bescheidbegründung würdigte das Finanzamt den offengelegten Sachverhalt wie folgt:

Ein Betrieb gewerblicher Art ist gem. § 2 Abs. 1 KStG jede Einrichtung, die neben der Erfüllung weiterer Voraussetzungen, ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichen Gehalt dient. Bei einer Photovoltaik-Anlage mit Volleinspeisung wird die gesamte erzeugte Energie in das Energienetz eingespeist und damit an den Versorgungsunternehmer verkauft. Der für den Eigenbedarf benötigte Strom wird gesondert entgeltlich vom Energieversorger bezogen. Eine oder mehrere Photovoltaik-Anlage(n) mit Volleinspeisung sind für eine Gemeinde ein Betrieb gewerblicher Art, sofern die Einnahmen von jährlich EUR 2.900,00 überschritten werden (vgl. Erlass des BMF vom 24.2.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013). Bei Volleinspeisung stellt die Photovoltaikanlage hinsichtlich des gesamten eingespeisten (verkauften) Stromes eine gewerbliche Einkunftsquelle dar. Dass im gegenständlichen Fall die Errichtung der Photovoltaik-Anlagen deswegen erfolgte, um die hohen Stromkosten für den Kanalbetrieb zu decken, ist im gegenständlichen Fall für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art ohne Belang. Im gegenständlichen Fall wird unstrittig die gesamte erzeugte Energie an ein Energieversorgungsunternehmen veräußert, sodass bereits aus diesem Grunde ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt. Die Produktion von Strom gehört nicht zur hoheitlichen Tätigkeit einer Gemeinde.

Nicht entscheidungswesentlich ist, dass die Photovoltaik-Anlage wirtschaftlich dazu dient, den Aufwand für den erforderlichen Stromzukauf für die Versorgung des Kanalbetriebes zu mindern, da im konkreten Fall unstrittig die gesamte erzeugte Strommenge veräußert wird und aus diesem Stromverkauf Einnahmen von über EUR 2.900,00 bezogen werden. Die für den Kanalbetrieb benötigte Strommenge wird in einem eigenen Rechtsgeschäft gesondert wieder entgeltlich bezogen. Die bisher vorgenommene buchhalterische Zuordnung der Photovoltaik-Anlagen zum Kanalbetrieb ist abgabenrechtlich ohne Belang. Für den konkreten Fall bedeutet das, dass ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt und dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind und daher bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen sind.

Nachdem innerhalb offener Beschwerdefrist um Verlängerung derselben bis 27.10.2023 ersucht worden war, wurde mit Eingabe vom **5.10.2023 Beschwerde** gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2018 bis 2022 und den KÖSt-Vorauszahlungsbescheid 2023 erhoben. Ferner wurde das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung, die Vorlage der Beschwerde innerhalb von drei Monaten ab Einlangen an das Bundesfinanzgericht, die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Errichtung als auch der Betrieb der PV-Anlagen durch die Gemeinde zur Abdeckung des Strombedarfs im hoheitlichen Kanalbetrieb beabsichtigt war und ausschließlich zu diesem Zweck erfolgt sei. Dies spiegle sich nicht zuletzt in der buchhalterischen Zuordnung zum Kanalbetrieb sowie in der Finanzierung der Investitionskosten aus Kanalbaumitteln wider. Die Zuordnung zum Kanalbetrieb sei zudem auf

der Homepage der Energiespar- und Klimabündnisgemeinde ***Bf1*** ersichtlich, wonach die PV-Anlagen im Jahr 2012 zur Abdeckung des hohen Strombedarfs der Abwasserpumpwerke errichtet wurden. Aufgrund der Verteilung des Kanalbetriebes und der dafür notwendigen Pumpwerke über das gesamte Gemeindegebiet sowie der gemeindeseitig für die PV-Anlagen vorhandenen und nutzbaren Flächen für die Stromerzeugung sei eine direkte Einleitung bzw. unmittelbare Verwendung des erzeugten Stroms in den bzw. im Kanalbetrieb technisch nicht umsetzbar gewesen und somit habe von der Gemeinde der Weg der Volleinspeisung in das öffentliche Netz mit anschließendem Rückkauf der benötigten Strommenge aus dem öffentlichen Netz beschritten werden müssen. Dies stelle einen erheblichen finanziellen Nachteil für die Gemeinde dar, da der Strombezugspreis deutlich höher als der Einspeisungstarif sei. Der Stromverbrauch des Kanalbetriebs entspreche in den Jahren 2018 bis 2022 durchschnittlich 77,73 % der insgesamt mit den PV-Anlagen erzeugten Strommenge. Dass in den gegenständlichen Jahren 2018 bis 2022 tatsächlich etwas mehr Strom produziert als vom Kanalbetrieb verbraucht worden sei (durchschnittlich 22,27 %), sei damit zu begründen, dass man seitens der Gemeinde sichergehen wollte, den gesamten im Kanalbetrieb benötigten Strom durch die PV-Anlagen decken zu können und auch ausreichend Reserven für schlechte Witterungsbedingungen und einen künftigen Ausbau des Kanalbetriebes bzw. -netzes vorliegen sollten. Wie bereits im Schreiben vom 12.7.2023 dargelegt, würden die gegenständlichen PV-Anlagen zur Selbstversorgung des hoheitlichen Kanalbetriebs mit Strom betrieben. Aufgrund des zweifelsfrei bestehenden überwiegenden Selbstversorgungscharakters der PV-Anlagen und damit einhergehend deren überwiegend hoheitlicher Zweckbestimmung wäre für die Beurteilung der Steuerpflicht hinsichtlich des Betriebes der PV-Anlagen im Grunde und in seiner Gesamtheit insgesamt von einem nicht körperschaftsteuerpflichtigen Hoheitsbetrieb auszugehen. Selbst wenn man den Selbstversorgungsbetrieb als eigenständiges Steuersubjekt qualifizieren würde, wäre insoweit kein Einnahmenüberschuss und somit keine Steuerbemessungsgrundlage gegeben, zumal die Strombezugskosten die Einnahmen aus dem Stromverkauf deutlich übersteigen würden. Eine Besteuerung käme insoweit somit bereits mangels Bemessungsgrundlage nicht in Betracht. Für einen solchen Betrieb sei auch kein fiktiver Gewinn in Höhe der Kostenersparnis anzusetzen, zumal Betriebe gewerblicher Art ex lege nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet wären und dieser Grundsatz gleichermaßen auf Selbstversorgungsbetriebe anzuwenden sei. Demnach wären die erzielten Einnahmenüberschüsse von vornherein und zur Gänze nicht körperschaftsteuerrelevant. Ein körperschaftsteuerlich relevanter BgA (PV-Anlagen-BgA) könnte daher maximal in dem Ausmaß anzunehmen sein, in dem über den hoheitlichen Eigenbedarf der Gemeinde hinausgehend Umsätze mit Dritten erzielt werden (22,27 % der erzeugten Strommenge). Der durch die Einspeisung erzielte Einnahmenüberschuss sei damit zumindest im Ausmaß des durchschnittlichen Stromverbrauchs des Kanalbetriebs (77,73 % der erzeugten Strommenge) dem Hoheitsbereich der Gemeinde zuzuordnen und unterliege insoweit nicht der Körperschaftsteuer. Unter Berücksichtigung des gegenständlichen Sachverhaltes sei daher für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar, dass bzw. warum

der hoheitliche Kanalbetrieb, zu dessen energiesparendem Betrieb die PV-Anlagen überhaupt errichtet wurden, nunmehr bei Ermittlung der Einnahmenüberschüsse behördenseitig in keiner Weise berücksichtigt wird. Die PV-Anlagen seien errichtet worden, um Strom für den stromintensiven hoheitlichen Kanalbetrieb der Gemeinde selbst zu erzeugen und zu verwerten. Aufgrund faktischer Gegebenheiten sei ein direkter Verbrauch des mittels PV-Anlagen erzeugten Stroms durch den Kanalbetrieb nicht möglich, weshalb der Strom zunächst eingespeist (verkauft) und folglich für den Kanalbetrieb wieder (entgeltlich) bezogen werden müsse. Die auf den Strombezug für den Kanalbetrieb entfallenden Kosten könnten jedoch in keiner Weise körperschaftsteuerlich verwertet werden - aufgrund der Hoheitlichkeit des Kanalbetriebes - weder bei diesem selbst noch bei der Ermittlung der Einnahmenüberschüsse aus dem PV-Anlagen-BgA, da diese Stromkosten letzterem nicht (direkt) zugerechnet würden. Dieses Ergebnis scheine unsachlich, zumal das einzige oder zumindest vorrangige Ziel des Betriebs der PV-Anlagen war, die Stromkosten für den Kanalbetrieb zu reduzieren. Dass nun allein faktische, tatsächliche Umstände den „Umweg“ erforderten, den erzeugten Strom einzuspeisen und den für den Kanalbetrieb benötigten Strom wieder zu erwerben, gleichzeitig aber nur das Entgelt für den Stromverkauf nicht jedoch die Ausgaben für den Strombezug körperschaftsteuerlich relevant sein sollen, erscheine nicht sachgerecht und benachteilige Hoheitsbetriebe gegenüber körperschaftsteuerlich beachtlichen Betrieben gewerblicher Art. Nach Ansicht der Behörde sei es nicht entscheidungswesentlich, dass die PV-Anlage wirtschaftlich dazu dient, den Aufwand für den erforderlichen Stromzukauf für die Versorgung des Kanalbetriebes zu mindern. Dabei verkenne die Behörde die im Steuerrecht stets anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise eines Rechtsvorgangs. Demnach sei bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer jedenfalls zu berücksichtigen, dass mit den PV-Anlagen wirtschaftlich betrachtet eine Selbstversorgung der Gemeinde beabsichtigt und betrieben werde, und die beiden Rechtsvorgänge „Verkauf Strom“ und „Zukauf Strom“ unter den gegebenen faktischen Umständen wirtschaftlich nicht zu trennen seien. Die Behörde begründe ihre Entscheidung unter Hinweis auf einen Erlass des BMF vom 24.2.2014. Eine Aktualisierung dieses Erlasses bzw. einen neuen Erlass, welcher die zwischenzeitigen allgemeinen Entwicklungen und faktischen Möglichkeiten auf dem Gebiet von PV-Anlagen bzw. im Besonderen von PV-Anlagen von Körperschaften öffentlichen Rechts entsprechend berücksichtigt, habe es seither nicht gegeben. Auch gäbe es dazu keine entsprechende gesetzliche Regelung, keine anderen Richtlinien der Finanzverwaltung und soweit ersichtlich auch noch keine (höchstgerichtliche) Rechtsprechung. Vor diesem Hintergrund sei es zwar in gewisser Hinsicht verständlich, dass sich die Behörde in ihrer Entscheidung auf besagten Erlass stützen „musste“. Wenngleich der Erlass aus 2014 einen wichtigen Auslegungsbehelf für die steuerliche Beurteilung von PV-Anlagen von Körperschaften öffentlichen Rechts darzustellen vermag, scheine der genannte Erlass nichtsdestotrotz nur eingeschränkt zeitgemäß und lasse die tatsächlichen Möglichkeiten (insb. in technischer, räumlicher und wirtschaftlicher Hinsicht) von Gemeinden zur Etablierung einer Stromselbstversorgung aus erneuerbaren Energien gänzlich unberücksichtigt. Eine Aufteilung bzw. Trennung zwischen hoheitlichen und

privatwirtschaftlichen Bereichen finde bei sogenannten Volleinspeisern nicht statt. Vielmehr werde bei Volleinspeisung von vornherein stets in vollem Umfang eine privatwirtschaftliche Tätigkeit angenommen ohne den Stromverbrauch und die sich daraus ergebenden Stromkosten des hoheitlichen Bereichs in irgendeiner Weise (körperschaftsteuerlich) zu berücksichtigen. Dieses Ergebnis sei unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtung in keiner Weise zufriedenstellend und zutreffend. Vor diesem Hintergrund werde ersucht, die hoheitliche Nutzung der gegenständlichen PV-Anlagen von durchschnittlich 77,73 % anzuerkennen und dies bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage des PV-Anlagen-BgA entsprechend zu berücksichtigen.

Im Zuge eines vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungsverfahrens legte die Beschwerdeführerin am 14.11.2023 Förderzusagen des Landes OÖ sowie der ***1*** GmbH, welche die Umweltförderungen des damaligen Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft und Umwelt verwaltete, vor. In der Förderzusage des Landes OÖ wird das geförderte Projekt mit „Abwasserbeseitigungsanlage ***Bf1***, Bauabschnitt 10“ bezeichnet, in der Förderzusage der ***1*** mit „Abwasserbeseitigungsanlage BA 10 Photovoltaikanlage“. Ferner wurden die Gesamtinvestitionskosten und die Finanzierung näher dargestellt. Weiters wurde auf die buchhalterische Zuordnung der PV-Anlage zum Kanalbetrieb hingewiesen. Es wurden auch die laufenden Investitionen in den Kanalbetrieb dargestellt. Vorgelegt wurden ferner die Energielieferverträge (Strombezug) für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2018-2022, die im Jahr 2012 abgeschlossenen Netzzugangs- und Betriebsführungsverträge (***2***), sowie die im Jahr 2011 mit der ***3*** abgeschlossenen Abnahmeverträge (Stromverkauf) hinsichtlich der auf den verschiedenen Standorten installierten PV-Anlagen (Inbetriebnahme der PV-Anlagen lt. Vertrag jeweils mit 1.1.2012). Einen ausdrücklichen vertraglichen Konnex zwischen den Verträgen über den Stromverkauf und den Strombezug gibt es nicht. Ein solcher sei nach den Angaben der Beschwerdeführerin in (wie gegenständlich) standardisierten Verträgen auch nicht üblich.

Ergänzend teilte die Beschwerdeführerin am 4.12.2023 mit, dass die Errichtung der PV-Anlagen für das Land OÖ ein Kanalbauabschnitt war, weshalb die der Gemeinde gewährten Mittel aus der Oberflächengewässerwirtschaft ausbezahlt wurden. Ferner wurde ein Auszug aus dem Protokoll über eine Gemeinderatssitzung am 20.4.2011 vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass zur Abdeckung des hohen Strombedarfes der Abwasserpumpwerke im Gemeindegebiet geplant ist, an 13 öffentlichen Standorten PV-Anlagen zu errichten. Das Projekt lief unter dem Titel Kanalisation - Bauabschnitt 10 – Photovoltaikanlage. Ob die Anlage gebaut wird oder nicht, werde erst entschieden, wenn absehbar sei, welchen Stromtarif die Gemeinde von der ***3*** erhalte. Vorgelegt wurde auch eine Aufstellung der Stromverbrauchsstellen der Gemeinde, aus der ersichtlich ist, dass die Abwasseranlage samt Pumpwerken den höchsten Stromverbrauch ausweist. Schließlich wurde noch die erste Seite aus einer an die steuerliche Vertreterin gerichteten Anfrage vom Jänner 2012 betreffend steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen bei Volleinspeisung vorgelegt.

Innerhalb der dreimonatigen Frist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO legte das Finanzamt die Beschwerde am 7.12.2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Abweisung derselben.

Nachdem die Verfahrensparteien am 23.7.2024 zur mündliche Senatsverhandlung am 4.9.2024 geladen worden waren, zog die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Eingabe vom 23.8.2024 zurück. Zudem übermittelte die steuerliche Vertreterin in Ergänzung der bisher vorgelegten Unterlagen noch eine Übersicht der in den verfahrensgegenständlichen Jahren im Bereich der Abwasserbeseitigung angefallenen Strombezugskosten. Diese Aufwendungen seien bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der für den Hoheitsbereich der Abwasserbeseitigung angeschafften PV-Anlagen durch das Finanzamt bislang unberücksichtigt geblieben. Sollte das BFG die Rechtsansicht, wonach die PV-Anlagen vollständig dem ertragsteuerlich nicht relevanten Abwasserbeseitigungsbetrieb zuzurechnen sind, nicht folgen und auch die Ansicht einer Einschränkung der Besteuerung auf den durch die PV-Anlagen erzeugten Stromüberschuss nicht teilen, so wäre aber jedenfalls der Stromeinkaufspreis einkommensmindernd zu berücksichtigen. Diese Betrachtung sei Ausfluss des im Ertragssteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips, wonach Aufwendungen, die durch die Erzielung des Einkommens verursacht werden, bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets zu berücksichtigen sind. Da die Strombezugskosten in ursächlichem Zusammenhang mit dem Betrieb der Anlagen stünden, würde eine isolierte Besteuerung der Einnahmen aus der Einspeisung ohne Berücksichtigung des dafür bezahlten Stromeinkaufspreises diesem Grundprinzip widersprechen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2012 Photovoltaik-Anlagen auf dreizehn öffentlichen Standorten errichtet und in Betrieb genommen. Die Anlagen werden als sogenannte Volleinspeiser betrieben. Dabei wird die gesamte erzeugte Energie direkt in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen oder die ***3*** (Abwicklungsstelle für Ökostrom Österreich) verkauft. Der für den Eigenbedarf benötigte Strom wird zur Gänze von einem Energieversorgungsunternehmen aus dem Ortsnetz bezogen. Bei einem sogenannten Überschusseinspeiser wird dagegen die erzeugte Energie für den Eigenbedarf verwendet. Der Anteil am erzeugten Strom, der den (momentanen) Eigenbedarf übersteigt, wird in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen oder die ***3*** verkauft. Falls in Zeiten des Spitzenverbrauchs die selbst erzeugte Energie für den Eigenbedarf nicht ausreicht, wird der zusätzlich benötigte Strom über das Ortsnetz von einem Energieversorgungsunternehmen bezogen.

Im gegenständlichen Fall wurde laut den am 14.11.2023 vorgelegten Verträgen der durch die PV-Anlagen der Beschwerdeführerin erzeugte Strom in das Leitungsnetz der ***2*** eingespeist und an die ***3*** verkauft. Der von der Gemeinde über das Ortsnetz bezogene Strom wurde von der ***4*** geliefert.

Beweggrund für die Errichtung der PV-Anlagen war nach den Angaben der Beschwerdeführerin der nachgewiesene hohe Stromverbrauch für den Kanalbetrieb (Kläranlage, Bioanlage und 15 Abwasserpumpwerken im gesamten Gemeindegebiet). Aufgrund der für die Errichtung der PV-Anlagen benötigten Flächen, war es nicht möglich, diese auf dem Kanalbetrieb (Kläranlage) zu errichten, weshalb die Gemeinde auf andere Standorte (zwei Kindergärten, Landesmusikschule, Volksschule, drei Feuerwehrdepots, Marktgemeindeamt, Freibad, Sportplatz u.a.) ausweichen musste. Der Betrieb als Überschusseinspeiser war nach den Angaben der Beschwerdeführerin vor dem Hintergrund der ansonsten erforderlichen, quer über das gesamte Gemeindegebiet zu verlegenden Elektrizitätsleitungen technisch und wirtschaftlich nicht möglich. Aus diesem Grund hat sich die Gemeinde dafür entschieden, zunächst den gesamten mit den PV-Anlagen erzeugten Strom in das öffentliche Stromnetz einzuspeisen (Volleinspeiser) und in weiterer Folge den unter anderem auch für den Kanalbetrieb benötigten Strom wieder aus dem öffentlichen Stromnetz zu beziehen.

Das Projekt betreffend die Errichtung der Photovoltaikanlagen lief unter dem Titel Kanalisation - Bauabschnitt 10 – Photovoltaikanlage. So wird auch in der Förderzusage des Landes OÖ das geförderte Projekt mit „Abwasserbeseitigungsanlage ***Bf1***, Bauabschnitt 10“ bezeichnet, in der Förderzusage der ***1*** mit „Abwasserbeseitigungsanlage BA 10 Photovoltaikanlage“. Die buchhalterische Zuordnung der Photovoltaikanlagen erfolgte ebenfalls zum hoheitlichen Kanalbetrieb.

Die Einnahmen aus dem Verkauf des durch die PV-Anlagen produzierten Stromes wurden von der Beschwerdeführerin bereits in der Anlage zur Offenlegung vom 10.7.2023 erläutert und werden oben (Seite 4) näher dargestellt.

2. Beweiswürdigung

Strittig ist die Frage, ob allenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Betrieb der PV-Anlagen zur Gänze oder zumindest hinsichtlich jenes Teiles, der dem durchschnittlichen Stromverbrauch des Kanalbetriebes entspricht, der hoheitlichen Tätigkeit der Gemeinde zugeordnet werden könnte.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Die herrschende Lehre leitet aus der Wendung „für die Beurteilung abgabenrechtlicher Frage“ ab, dass diese Gesetzesbestimmung der Auslegung dient und ein Element der teleologischen Interpretation von abgabenrechtlichen Normen ist (Ritz, BAO⁷, § 21 Tz 6 mwN). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 21 BAO hingegen keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar. Es handelt sich damit um eine Beweiswürdigungsregel (Ritz, BAO⁷, § 21 Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 11.8.1993, 91/13/0005. In diesem Erkenntnis sprach der Verwaltungsgerichtshof aus: „Die im § 21 Abs. 1 BAO normierte Beweiswürdigungsregel ist nicht als einseitig fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, sondern verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, gleichgültig, ob dieser zwingend gebotene Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist, und gleichgültig, ob durch die gewählte, dem Tatsächlichen nicht entsprechende formale Gestaltung Abgabenersparnisse beabsichtigt waren oder nicht“).

Tatsächlich liegt bei einem sogenannten Volleinspeiser eine netzgeführte Stromerzeugungsanlage vor, bei der eine Zuordnung und Identitätsbestimmung des eingespeisten Stroms nach seiner Einspeisung in das Netz und seiner Zurücklieferung aus dem Netz technisch unmöglich ist. Strom „hat kein Mascherl“. Die Einspeisung von Strom in das Netz ist unabhängig vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf bezieht (vgl. hilfsweise EuGH 20.6.2013, Rs C 219/12, Rn 30 und 31; dieser Ansicht folgend VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201). Dazu kommt, dass Lieferung und Bezug von Strom an bzw. von unterschiedlichen Unternehmen erfolgen: die Lieferung erfolgt an die ***3***, bezogen wird der Strom von der ***4***.

Sinn und Zweck jeder Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO und damit auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Feststellung, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Auf die Motivation der Partei kann es bei der Feststellung des tatsächlich abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes nicht ankommen, entscheidend sind die objektiv vorliegenden Umstände, das „tatsächliche Geschehen“ im Sinne der oben aufgezeigten Rechtsprechung. Zutreffend hat daher bereits das Finanzamt im angefochtenen Bescheid darauf hingewiesen, dass den Beweggründen für die Errichtung der PV-Anlagen (Reduzierung der Stromkosten für den energieintensiven Kanalbetrieb) und die buchhalterische Zuordnung derselben zum Kanalbetrieb keine entscheidende Bedeutung zukommen. Gleiches gilt für die Zuordnung der PV-Anlagen im Zuge der Finanzierung zum Kanalbetrieb (Behandlung der Errichtung der PV-Anlagen als Bauabschnitt 10 des Kanalbetriebes). Ebenso wenig kommt dem Umstand Bedeutung zu, dass der Betrieb der PVA-Anlagen als Überschusseinspeiser technisch zu aufwändig (Verbindung der PV-Anlagen untereinander mit vom öffentlichen Netz unabhängigen Stromleitungen) und damit unwirtschaftlich gewesen wäre. Schließlich wird das von der Beschwerdeführerin angestrebte Ziel, die Stromkosten für den Kanalbetrieb zu reduzieren, auch im Wege der Volleinspeisung

und den damit verbundenen Einnahmen aus den Stromlieferungen erreicht – wenn auch aufgrund der Belastung der daraus resultierenden Einkünfte mit Körperschaftsteuer in einem geringeren Ausmaß.

Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergibt sich damit im vorliegenden Fall keine andere Beurteilung: die Einspeisung von Strom in das Netz ist nach der aufgezeigten höchstgerichtlichen Rechtsprechung unabhängig vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf bezieht. Es besteht zwischen diesen beiden Vorgängen damit kein wirtschaftlicher Zusammenhang. Die Ansicht der Beschwerdeführerin würde dazu führen, dass der Betrieb der PV-Anlagen, der nach den objektiv vorliegenden tatsächlichen Verhältnissen als sogenannter Volleinspeiser zu qualifizieren ist, in einen Überschusseinspeiser umgedeutet würde. Eine solche Umdeutung entgegen den tatsächlichen Verhältnissen kann aber nicht Sinn und Zweck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sein; diese dient als Beweiswürdigungsregel vielmehr gerade der Feststellung der tatsächlichen und nicht der gewollten und für die beschwerdeführende Partei steuerlich günstigeren Verhältnisse.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 1 Abs. 2 Zif. 2 KStG 1988 gelten Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts als Körperschaften, die gemäß § 1 Abs. 1 KStG 1988 körperschaftsteuerpflichtig sind.

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des 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 des Einkommensteuergesetzes 1988)

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

Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 liegt 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 Hoheitsbetriebe 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 (§ 2 Abs. 5 KStG 1988).

Die von der Beschwerdeführerin errichteten und betriebenen PV-Anlagen stellen eine Einrichtung im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 dar, worunter nach hA der Inbegriff an wirtschaftlichen Verrichtungen zu verstehen ist, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet sind und eine funktionale Einheit bilden (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Tz 32 mwN).

Wirtschaftliche Selbständigkeit liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn durch einen funktionellen einheitlichen Einsatz von Arbeit, Anlagen und Kapital unter einer gemeinsamen Leitung im Rahmen eines eigenen Geschäftskreises bestimmte Aufgaben wahrgenommen werden und sich die Tätigkeit dadurch von der Gesamtbetätigung der Körperschaft eindeutig abgrenzen lässt. Entscheidend ist, ob sich die relevante Tätigkeit aus der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt. Eine vollständige wirtschaftliche Selbständigkeit ist in diesem Zusammenhang nicht gefordert, es reicht vielmehr eine gewisse Selbständigkeit aus (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 37 mit Judikaturnachweisen). Die Gewinnung von Strom durch die von der Beschwerdeführerin errichteten PV-Anlagen und die Lieferung an den Stromabnehmer lässt sich nicht nur von der Gesamtbetätigung der Gemeinde eindeutig abgrenzen, sondern auch von der ex lege hoheitlichen Tätigkeit der Abwasserbeseitigung durch Kanalanlagen (siehe zu dieser Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 78), da der Betrieb der PV-Anlagen vollkommen losgelöst und unabhängig vom Kanalbetrieb erfolgt. Der gesamte mit den PV-Anlagen produzierte Strom wird in das Ortsnetz eingespeist und an die ***3*** verkauft. Der Kanalbetrieb wird unabhängig davon aus dem Ortsnetz mit Strom versorgt, der von der ***4*** geliefert wird.

Damit stellt sich auch die Frage nach dem allfälligen Vorliegen eines Mischbetriebes nicht. Nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 kommt eine Einrichtung nur dann als Betrieb gewerblicher Art in Betracht, wenn sie ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit dient. Überwiegt die privatwirtschaftliche Tätigkeit, stellt die Einrichtung insgesamt einen Betrieb gewerblicher Art dar und die untergeordnete hoheitliche Tätigkeit rechnet zum Betrieb gewerblicher Art. Bei Überwiegen der hoheitlichen Tätigkeit ist die Einrichtung im abgabenrechtlichen Sinn insgesamt als Hoheitsbetrieb zu qualifizieren. Die im Rahmen einer überwiegend hoheitlich tätigen Einrichtung ausgeübte privatwirtschaftliche Tätigkeit unterliegt somit nicht der Körperschaftsteuer. Die privatwirtschaftliche Tätigkeit kann in diesem Fall nicht gesondert betrachtet und für sich als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert werden (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 79).

Das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art erfordert, dass die Einrichtung überwiegend einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit dient. Was unter einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit zu verstehen ist, wird indirekt durch § 2 Abs. 5 KStG 1988 bestimmt. Hier führt der Gesetzgeber aus, dass eine privatwirtschaftliche Tätigkeit dann nicht vorliegt, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Damit werden Hoheitsbetriebe aus der Steuerpflicht ausgeschieden. Ist die Tätigkeit nicht als hoheitlich zu qualifizieren, liegt eine Tätigkeit mit privatwirtschaftlichem Charakter vor (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 39). Die Erzeugung von elektrischer Energie und Lieferung derselben an einen Energieversorger fällt nicht unter § 2 Abs. 5 KStG 1988 und stellt eine typische privatwirtschaftliche Tätigkeit dar.

Nachhaltig ist jede Tätigkeit, bei der mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden, wobei eine aus den objektiven Umständen erschießbare Wiederholungsabsicht genügt (VwGH 25.2.1997, 95/14/0115). Dass die Stromerzeugung und Lieferung an den Abnehmer, die durchgehend seit dem Jahr 2012 erfolgt, nachhaltig in diesem Sinne ist, bedarf im gegenständlichen Fall keiner weiteren Erörterung.

Die Einrichtung muss der Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen. Von Einnahmenerzielung ist dann auszugehen, wenn die Tätigkeit auf Erzielung von Geld oder geldwerten Vorteilen gerichtet ist. Die Absicht der Einnahmenerzielung muss hierbei aber nicht Hauptziel der Tätigkeit sein, es genügt vielmehr eine einnahmenorientierte Tätigkeit (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 48 mit Hinweis auf VfGH 15.6.1985, B 474/80). Auch eine solche Tätigkeit liegt im Fall der Stromerzeugung mittels PV-Anlagen und entgeltlichen Lieferung an die ***3*** vor.

In diesem Zusammenhang wurde in der Beschwerde die Ansicht vertreten, dass ein Selbstversorgungsbetrieb vorliege, der zur Selbstversorgung der Kanalanlagen mit Strom betrieben werde. Damit diene der Selbstversorgungsbetrieb dem Hoheitsbereich und unterliege daher nicht (bzw. nur zu einem geringen Teil) der Körperschaftsteuer. Abgesehen davon, dass mit dem Betrieb der PV-Anlagen in Form einer Volleinspeisung schon faktisch keine Selbstversorgung erfolgt (eine solche könnte bei einer Überschusseinspeisung angenommen werden), überzeugt die Ansicht der Beschwerdeführerin auch grundsätzlich nicht: Erfolgt die Einbeziehung von Selbstversorgungsbetrieben aus Gründen der Wettbewerbsneutralität und zum Zwecke der Gleichstellung mit privaten Wirtschaftsteilnehmern, muss unerheblich sein, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit dem Hoheitsbereich oder dem privatwirtschaftlichen Bereich einer Körperschaft öffentlichen Rechts zugutekommt. Entscheidend ist die Art der Tätigkeit. Ein Bauhof ist daher auch dann als Betrieb gewerblicher Art zu qualifizieren, wenn er überwiegend den Hoheitsbetrieb der Körperschaft öffentlichen Rechts versorgt. Kantinen- und Dienstküchen sind demnach nicht schon deshalb als Hoheitsbetrieb zu qualifizieren, weil der Betrieb, in dem die Arbeitnehmer

beschäftigt sind, ein Hoheitsbetrieb ist (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 52 mit Judikaturnachweisen).

Die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art setzt eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht voraus. Nach der Verwaltungspraxis ist das wirtschaftliche Gewicht dann nicht mehr gegeben, wenn die jährlichen Einnahmen aus der jeweiligen Tätigkeit 2.900 Euro nicht übersteigen (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 54 mit Verweis auf KStR 2001 Rz 70). Die Einnahmen der Gemeinde aus der eigenen Stromerzeugung übersteigen diesen Betrag um ein Vielfaches.

Dass die in Rede stehende Tätigkeit der Gemeinde nicht der Land- und Forstwirtschaft dient, bedarf keiner näheren Erörterung.

Damit sind insgesamt die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art erfüllt, bei dem zutreffend eine einheitliche Gewinnermittlung für alle 13 Standorte erfolgte. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art ist bei einem engen technisch-wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang anzunehmen (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 133). Ein solcher liegt gegenständlich vor.

Da wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellt, die Einspeisung des mit den PV-Anlagen erzeugten Stromes in das Netz völlig unabhängig ist vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf bezieht (es wurde bereits oben hilfsweise auf EuGH 20.6.2013, Rs C 219/12, Rn 30 und 31 und dieser Ansicht folgend VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201 verwiesen), ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch nicht unsachlich, wenn die auf den Strombezug für den Kanalbetrieb entfallenden Kosten beim Betrieb der PV-Anlagen als Betrieb gewerblicher Art nicht körperschaftsteuerlich (gewinnmindernd) berücksichtigt werden können.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 KStG 1988 sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt steuerpflichtig. Der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen somit nicht die Körperschaften öffentlichen Rechts, sondern nur die vom Gesetzgeber steuerlich verselbstständigten Betriebe gewerblicher Art.

Für das KStG 1988 ist jeder einzelne Betrieb gewerblicher Art ein selbständiges Steuersubjekt, das losgelöst von der Trägerkörperschaft besteht und losgelöst von der Trägerkörperschaft besteuert wird. Der Betrieb gewerblicher Art ist demnach ein selbständiges Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Der Zweck der selbständigen Besteuerung eines Betriebes gewerblicher Art liegt darin, die Konkurrenz der öffentlichen Hand gegenüber der Privatwirtschaft nicht zu begünstigen. Aus der steuerlichen Verselbstständigung der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des

öffentlichen Rechts ist somit auf die Absicht des Gesetzgebers zu schließen, die Betriebe gewerblicher Art steuerlich grundsätzlich weder besser noch schlechter zu stellen als die privatrechtlichen Steuersubjekte. § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 stellt also den Betrieb gewerblicher Art den unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des privaten Rechts gleich und verfolgt damit das Ziel einer wettbewerbsneutralen Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts. Ertragsteuerlich wird damit durch die unbeschränkte Steuerpflicht des Betriebes gewerblicher Art die steuerlich relevante Tätigkeit des Betriebes gewerblicher Art von der steuerlich unbeachtlichen hoheitlichen Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts abgegrenzt.

§ 7 Abs. 1 KStG 1988 bestimmt die grundsätzliche Zurechnung des Einkommens zu einem bestimmten KöSt-Subjekt (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Rz 18). Damit wird dem Grundsatz der Individualbesteuerung Rechnung getragen. Ein Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges Steuersubjekt, welches losgelöst von der Trägerkörperschaft besteht und mit seinem Einkommen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Bei der Ermittlung des Einkommens des Betriebes gewerblicher Art wurden von der steuerlichen Vertreterin als Betriebseinnahmen die Einnahmen aus der Veräußerung des erzeugten Stroms sowie die Auflösung des Investitionszuschusses und die Zinsenzuschüsse angesetzt. Als Betriebsausgaben wurden die mit dem Betrieb der PV-Anlagen zusammenhängenden Ausgaben angesetzt.

Die in der Eingabe vom 23.8.2024 ins Treffen geführten Stromkosten des Kanalbetriebes stehen gerade nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlagen. Der Betrieb der PV-Anlagen ist als Betrieb gewerblicher Art (Betrieb der Stromerzeugung) vollkommen getrennt vom (ertragsteuerlich unbeachtlichen) hoheitlichen Bereich des Kanals zu sehen. Die als Ausgaben beantragten Stromkosten stehen in unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang mit dem (hoheitlichen) Kanalbetrieb (insbesondere mit den Abwasserpumpwerken im Gemeindegebiet). Ein Transfer von Ausgaben aus dem Hoheitsbereich (hier Stromkosten für den Kanalbetrieb) in den steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art der Stromerzeugung ist nicht zulässig. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet es gerade nicht, Aufwendungen einer Einkunftsquelle zuzuordnen, durch die sie nicht veranlasst sind (VwGH 24.05.2007, 2006/15/0031).

Nichts anderes gilt im Übrigen für natürliche Personen, die am Dach des privaten Einfamilienhauses eine PV-Anlage mit Volleinspeisung betreiben. Bei Volleinspeisung stellt die Photovoltaikanlage hinsichtlich des gesamten eingespeisten (verkauften) Stroms eine eigene gewerbliche Einkunftsquelle (§ 23 EStG 1988) unabhängig davon dar, ob der Steuerpflichtige daneben noch eine andere betriebliche (z.B. land- und forstwirtschaftliche) Tätigkeit betreibt. Dementsprechend sind sämtliche Einnahmen aus der Einspeisung als Betriebseinnahmen zu erfassen. Sämtliche Aufwendungen/Ausgaben aus dem Betrieb der Anlage stellen

Betriebsausgaben dar. Die Tatsache, dass für den privaten Verbrauch Strom aus dem öffentlichen Netz bezogen wird, ist für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung (vgl. z.B. BFG 23.07.2014, RV/7100662/2013). Demgemäß ist ein Abzug der Kosten für den bezogenen Strom für den Privatgebrauch als Betriebsausgaben gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG nicht möglich, da die für den Privatgebrauch bezogenen Stromkosten nicht in Zusammenhang mit der Stromerzeugung aus der PV-Anlage stehen. Vielmehr stehen die bezogenen Stromkosten in unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang mit dem privaten Stromverbrauch im Einfamilienhaus. Durch diese Sichtweise wird sachgerecht die Sphäre der Einkommenserzielung (aus dem Betrieb der Stromerzeugung) von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung abgegrenzt.

Im gegenständlichen Fall sind die Stromkosten für den Kanalbetrieb hoheitlich veranlasst, weshalb es zu keiner körperschaftsteuerlichen Berücksichtigung beim Betrieb gewerblicher Art kommen kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Der Verwaltungsgerichtshof hat für den Fall eines sogenannten Volleinspeisers zwar bereits festgestellt, dass die Einspeisung des mit PV-Anlagen erzeugten Stromes in das Netz völlig unabhängig ist vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf bezieht (VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201). Dieser Erkenntnis ist jedoch zum UStG 1994 ergangen. Da für den Bereich des KStG 1988, insbesondere zu den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist eine ordentliche Revision zulässig.

Linz, am 2. September 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik, die Richterin Mag. Daniela Regina Denk sowie die fachkundigen Laienrichter Erwin Agneter und Christian Schuckert über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PKF Österreichischer & Partner GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, Hegelgasse 8, 1010 Wien, vom 17. Jänner 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 13. Dezember 2013 betreffend Einkommensteuer 2008, Einkommensteuer 2010 und Einkommensteuer 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Juli 2024 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2008 teilweise stattgegeben; hinsichtlich der Einkommensteuer 2010 und 2011 wird die Beschwerde abgewiesen.

Die Bescheide der Jahre 2010 und 2011 bleiben unverändert, der Bescheid für das Jahr 2008 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Betriebsprüfung und Bescheiderlassung

Für den Zeitraum 2006 bis 2011 fand hinsichtlich Einkommensteuer eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) statt. Dem Außenprüfungsbericht vom 13.12.2013 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO am 26.11.2013 zur Folge wurde vor Prüfungsbeginn vom steuerlichen Vertreter bei der ***GmbH*** am 05.11.2012 eine mündliche Selbstanzeige betreffend des Geschäftsführers

Bf1, dem Beschwerdeführer, erstattet. Dem Ansuchen des steuerlichen Vertreters zur Durchführung einer gemeinsamen Außenprüfung entsprechend wurde die Selbstanzeige mit Schreiben vom 20.11.2012 nachgereicht.

In diesem Zusammenhang wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass beim verantwortlichen Geschäftsführer, dem Beschwerdeführer, bisher nur Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit deklariert bzw. bezogen wurden. Aufgrund der gegebenen Beteiligungen bei der ***AG*** - ***Land*** läge jedoch eine wesentliche Beteiligung vor. Diesbezüglich seien die bisherigen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit abzüglich einer Werbungskosten-Pauschale zu erfassen. Gleichfalls seien bis dahin ausländische Einkünfte aus der ***Land*** nicht deklariert worden (Progressionsvorbehalt). Dieser Sachverhalt sei für die Jahre 2007 bis 2010 gegeben; für das Kalenderjahr 2011 seien die Steuererklärungen bereits in der Fertigstellung.

In der vorgelegten Selbstanzeige wurde zudem ausgeführt, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um einen Verkauf der Kapitalanteile handelt, sondern um eine steuerneutrale Einbringung im Sinne des Art. III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) und alle dafür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt seien. Die Einbringung sei laut steuerlicher Vertretung im Wege einer komplex gestalteten Strukturmaßnahme mit folgenden Merkmalen erfolgt:

1. Einziger Zweck der Maßnahme sei das Herausdrängen des bisherigen Mitgesellschafters ***2. Anteilsinhaber*** gewesen, ohne dass dieser davon Kenntnis haben sollte, dass der Beschwerdeführer Aktionär bliebe. Daher sei zum ***Land*** der Verkauf sämtlicher ***Gesellschaft***-Aktien an die ***neue Ges*** durchgeführt worden, währenddessen im Hintergrund zeitgleich sämtliche vertraglichen Vereinbarungen dafür getroffen worden wären, dass der Beschwerdeführer weiterhin mittelbar mit 50 % an der ***AG*** bzw. durchgerechnet damit auch an der ***GmbH*** beteiligt bliebe.
2. Formal sei ein ***Aktienkaufvertrag*** (idF: ***Aktienkaufvertr.***) datiert mit 29.07.2008 zwischen dem Beschwerdeführer und ***2. Anteilsinhaber*** sowie ***neue Ges*** als Erwerberin abgeschlossen und zeitgleich ein ***Aktionärsbindungsvertrag*** (idF: ***Aktionärsbind.***) zwischen den (verdeckten) neuen/alten ***Gesellschaft***-Aktionären errichtet worden, aus welchem die wirtschaftliche Intention der Strukturmaßnahme ersichtlich sei.
3. Der als neuer Investor und Eigentümer der ***neue Ges*** präsentierte Aktionär sei ***Aktionär***, dessen Interessen während der Transaktion von ***Vertr. Aktionär*** vertreten worden seien. ***Vertr. Aktionär*** sei heute auch Mitglied des Verwaltungsrates der ***AG***. Aus umfangreicher vorliegender Korrespondenz lasse sich völlig ohne jeden Zweifel ersehen, dass der Beschwerdeführer und ***Vertr. Aktionär***/***Aktionär*** sich nicht als vermeintliche Käufer und Verkäufer gegenüberstanden seien, sondern hier

gemeinsam eine Scheinkonstruktion mit dem einzigen Zweck errichtet hätten, den lästigen Gesellschafter ***2. Anteilsinhaber*** los zu werden.

Abgabenrechtlich stelle sich der Sachverhalt nach der Beurteilung der steuerlichen Vertretung in der Anwendung der wirtschaftlichen Beobachtungsweise unter Außerachtlassung abgabenrechtlicher nicht relevanter Scheingeschäfte als steuerneutrale Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG dar, da sämtliche erforderliche Voraussetzungen, wie Einbringungsvertrag, qualifiziertes Einbringungsvermögen, Einbringungsstichtag (entspricht dem Tag des Vertragsabschlusses), ein positiver Verkehrswert, die tatsächliche Übertragung des Vermögens auf die ***neue Ges*** sowie letztlich auch eine entsprechende Gegenleistung nach Maßgabe des § 19 UmgrStG allesamt vorlägen. Die erforderliche Meldung gemäß § 43 UmgrStG wäre mit der Selbstanzeige vom 20.12.2012 nachgeholt worden. Die Bezeichnung "Einbringungsvertrag" sei gesetzlich nicht erforderlich. Der Inhalt ergäbe sich im vorliegenden Fall unter zusammengefasster wirtschaftlicher Betrachtung des gesamten Vertragswerkes.

Zum Schein habe der Beschwerdeführer 50 % seiner Aktien an der ***AG*** um CHF 1.200.000,00 gemäß ***Aktienkaufvertr.*** vom 29.07.2008 veräußert. Um das vom Scheingeschäft verdeckte, gewollte Ergebnis der Beteiligung vom Beschwerdeführer an der übernehmenden ***neue Ges*** zu erreichen habe der Beschwerdeführer seine Kaufpreisforderung gegenüber der ***neue Ges*** gemäß noch vor (!) dem ***Aktienkaufvertr.*** unterschriebenen ***Aktionärsbind.*** an einen Treuhänder abgetreten und diese Verbindlichkeit gleich anschließend im Wege einer Kapitalerhöhung bei der ***neue Ges*** in Anteile an dieser gewandelt.

Die Natur des vorliegenden ***Aktienkaufvertr.*** als Scheingeschäft lasse sich - abgesehen von zahlreicher Detailkorrespondenz zwischen den beteiligten Personen - unter anderem auch dadurch nachvollziehen, dass der ***Aktionärsbind.*** seitens des Beschwerdeführers bereits am 25.07.2008, das ***Aktienkaufvertr.*** jedoch erst am 29.07.2008 unterschrieben worden sei. Die mangelnde Ernsthaftigkeit des Vertragswillens im ***Aktienkaufvertr.*** ergäbe sich daraus zwangsläufig.

Zur Absicherung der Aktionärsrechte des Beschwerdeführers wurde weiters ein LOI (Letter of Intent/Absichtserklärung) zwischen dem Beschwerdeführer und dem neuen Investor ***Aktionär*** inhaltlich dessen abgeschlossen, dass der Beschwerdeführer keinesfalls seine Rechte als Mehrheitsgesellschafter der ***AG*** verlieren sollte. Insofern sei auch erklärlich, weshalb die Regelungen des LOI allfälligen widersprechenden Bestimmungen im ***Aktienkaufvertr.*** vorgehen sollten. Weiters sei der LOI so formuliert, dass man dem herausgedrängten lästigen Gesellschafter weismachen konnte, dass der Beschwerdeführer von ***Aktionär*** überredet worden sei, weiterhin für die ***Gesellschaft*** tätig zu sein. In Wahrheit wäre dies natürlich nicht der Fall und wolle der Beschwerdeführer den lästigen Gesellschafter ***2. Anteilsinhaber*** loswerden.

Der Vollständigkeit halber sei noch anzuführen, dass im Zuge des "kalten Squeeze-out" des Gesellschafters ***2. Anteilsinhaber*** aus der ***AG*** dessen 50 % nur im Ausmaß von 40 % minus 1 Aktie an ***Aktionär*** (über die ihm zuzurechnende ***Beteiligte 1***, ***Land***) und die übrigen 10 % minus 1 Aktie an den langjährigen Mitarbeiter ***Name1*** übertragen worden seien. Die Anteile von ***Name1*** seien im Jahr 2009 von der ***Beteiligte 1*** übernommen worden, wobei jedoch zur Sicherung des Mehrheitseinflusses des Beschwerdeführers Aktien im Ausmaß von 1 % an der ***neue Ges*** unentgeltlich an den Beschwerdeführer zeitgleich übertragen worden wären, als die ***Beteiligte 1*** die Anteile von ***Name1*** erwarb. Dieser Vorgang setze die schon immer gewollte Mehrheitsstellung des Beschwerdeführers (bisher mit ***Name1*** so geregelt, dass die Gesellschaft 2 Aktien hielt, womit der Beschwerdeführer mit 50 % Mehrheitsaktionär war) fort, stelle aber keinerlei Schenkung im abgabenrechtlichen Sinne dar, da es an subjektiven Bereicherungsmitteln fehle.

Die Behörde entgegnete, dass im Rahmen der Selbstanzeige diverse Unterlagen und Vertragswerke durch den steuerlichen Vertreter vorgelegt worden wären, die dessen Rechtsansicht dokumentieren sollten. Im Zuge der nachfolgenden Auseinandersetzung mit dieser Rechtsansicht seien weitere Vorhalteverfahren erforderlich geworden, sowie weitere Unterlagen durch den steuerlichen Vertreter nachgereicht worden. Nach Erhalt sämtlicher relevanter Unterlagen, habe der vom steuerlichen Vertreter dargelegten Würdigung jedoch nicht gefolgt werden können.

Entsprechend § 12 Abs. 1 UmgrStG sei im Vorhalteverfahren um die Vorlage des Einbringungsvertrages ersucht worden. Seitens des steuerlichen Vertreters sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 28.05.2013 auf das mitvorgelegte ***Absichtserklärung*** verwiesen und ausgeführt worden, dass, obwohl keines der vorgelegten Vertragswerke die Überschrift "Einbringungsvertrag" enthalte, doch alle vorgelegten Unterlagen gemeinsam als solcher zu würdigen seien. Eine ausdrückliche Bezeichnung als "Einbringungsvertrag" sei weder dem Gesetz zu entnehmen, noch entspräche dies der Verwaltungspraxis. Aufgrund der oa. Gesetzesstelle könne sich die Behörde dieser Rechtsansicht nicht anschließen und sei daher das ***Absichtserklärung*** nicht als rechtlich wirksamer und bindender Einbringungsvertrag anzusehen.

Gleichfalls könne der Argumentation des steuerlichen Vertreters nicht gefolgt werden, da ein schriftlicher Einbringungsvertrag nicht vorläge; vom Gesetz aber explizit gefordert würde. Aus den vorgelegten Unterlagen könne daher kein Vorgang nach dem UmgrStG hergeleitet werden. Wie bereits ausgeführt, finde die angeblich vorliegende Einbringung einzig und allein im Vorbringen des steuerlichen Vertreters (und zwar nur in diesem) seinen Niederschlag. Darüber hinaus sei das ***Absichtserklärung*** als Absichtserklärung anzusehen, welches die geplanten Vorgänge darstellen würde. Gestützt werde diese Betrachtungsweise durch die Unterfertigung eines "****Aktienkaufvertr.****" (Beilage D der Selbstanzeige) - datiert mit

11.07.2008, letztgültig unterfertigt mit 29.07.2008. In diesem werde unter anderem auch - abweichend vom ***Absichtserklärung*** (Kaufpreis von CHF 1.400.000,00) – ein geänderter Kaufpreis in Höhe von CHF 1.200.000,00 und ein abweichendes Fälligkeitsdatum angeführt.

Von der belangten Behörde wird zudem zusammenfassend ausgeführt, Ausgangslage sei gewesen, dass der Beschwerdeführer und ***2. Anteilsinhaber*** zu jeweils 50% an der ***AG*** beteiligt waren. Im Punkt 1 der Transaktionsstruktur habe sich der Beschwerdeführer verpflichtet sämtliche in seinem Eigentum stehenden Aktien der ***AG*** an die neu gegründete ***neue Ges*** zu verkaufen. Die Zahlung der Kaufpreisforderung würde zunächst durch Übergabe der Forderung in Höhe von CHF 1.200.000,00 an einen Treuhänder aufgeschoben - bis zum Abschluss des zweiten Vertragswerkes.

Zeitgleich sei ein weiterer Aktienkaufvertrag erstellt worden; als Folge dieser Transaktion hätte der Beschwerdeführer 50% plus jeweils einer Aktie von ***Aktionär*** und ***Name1*** an der ***neue Ges*** erhalten. Der Kaufpreis (auch im ***Absichtserklärung*** so benannt) dieser 2. Transaktion habe CHF 1.200.000,00 betragen. Vereinbart sei gewesen, dass der Kaufpreis durch die Übernahme der gesamten Liberierungsverpflichtung von ***Aktionär*** gegenüber der ***neue Ges*** getilgt werden würde. Darüber hinaus sei schriftlich deutlich festgehalten worden, dass beide Transaktionen voneinander abhängig, dh et vice versa, umzusetzen seien.

Da somit nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Beschwerdeführer seine 50 % Anteile an der ***AG*** hin- bzw. abgegeben und im Gegenzug 50 % an der ***neue Ges*** erhalten hätte, läge im steuerrechtlichen Sinn ein Tauschgeschäft im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988 vor und dieses daher nach den Bestimmungen des § 31 EStG 1988 in der im Jahr 2008 geltenden Fassung zu besteuern wäre.

Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liege auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt wäre. Dies begründe - wie oben dargestellt - Einkünfte im Sinne des § 31 EStG 1988 (Veräußerung von Beteiligungen), wie im vorliegenden Fall - unterlägen dem Hälftesteuersatz.

Berechnung der Bemessungsgrundlage:

EUR 741.100,00* Veräußerungserlös umgerechnet (CHF 1.200.000,00)

EUR 36.900,00 minus Anschaffungskosten

EUR 704.200,00 ergäbe Bemessungsgrundlage

*Als Wechselkurs sei der Referenzwechselkurs der EZB für den Monat Juli 2008 in Höhe von EUR 1,6193 herangezogen worden, es ergäbe sich sohin ein Betrag von EUR 741.061,00 der auf volle Hundert gerundet worden sei.

Werbungskosten - Einkommensteuererklärung 2010 und 2011:

Die belangte Behörde führt aus, dass Eckpunkt der übermittelten Selbstanzeige der Tatbestand sei, dass die ursprünglich erklärten nichtselbständigen Einkünfte tatsächlich als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu beurteilen wären. Woraus schlüssig folge, erhärtet durch den Umstand, dass auch keine berichtigten Jahreslohnzettel übermittelt worden seien, dass in den Kalenderjahren 2010 und 2011 keine nichtselbständigen Einkünfte vorgelegen haben. Der Legaldefinition nach seien Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 jene Kosten, die mit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der nichtselbständigen Einnahmen erwachsen würden.

Für die Einkommensteuer 2010 seien Arbeitsmittel in Höhe von EUR 1.380,66, Fachliteratur in Höhe von EUR 342,65 und Reisekosten in Höhe von EUR 721,20; für die Einkommensteuer 2011 Arbeitsmittel in Höhe von EUR 1.916,49, Fachliteratur in Höhe von EUR 304,60 und Reisekosten in Höhe von EUR 5.313,30 beantragt worden.

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 28.05.2013 sei eine tabellarische Aufstellung zu den erklärten Werbungskosten vorgelegt worden. Eine weitere Stellungnahme sei diesbezüglich nicht erfolgt. Da den beantragten Werbungskosten keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gegenüberstünden, seien diese mit Null festgesetzt worden. Im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit sei die beantragte Basispauschalierung gem. § 17 Abs 1 EStG 1988 antragsgemäß gewährt worden.

Mit Bescheid vom 13.12.2013 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 wiederaufgenommen und ergingen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2010 sowie 2011.

Beschwerde

Mit Schreiben vom 15.01.2014 wurde Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008, 2010 und 2011 erhoben. Es wurde beantragt, für die Einkommensteuer 2008 keine Erfassung von Einkünften aus Beteiligungsveräußerung in Höhe von EUR 704.200,00 vorzunehmen, womit sich die Einkommensteuer um EUR 176.050,00 vermindern würde.

Zum Themenschwerpunkt "Beteiligungsveräußerung" wurde vorgebracht, dass entgegen dem Vorbringen in der schriftlichen Selbstanzeige vom 20.11.2012 sowie im nachfolgenden Betriebsprüfungsverfahren die Behörde dem im Jahr 2008 stattgefundenen Anteilstausch die Wirkungen des Art. III UmgrStG versagt habe. Die Begründung dafür sei, dass nach Ansicht der Abgabenbehörde die Voraussetzungen des Art. III UmgrStG mangels Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages nicht gegeben wären. In ihrer Begründung führe die

Abgabenbehörde jedoch lediglich aus, dass das ***Absichtserklärung*** vom 24.04.2008 nicht als Einbringungsvertrag zu Werten wäre. Gemäß dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung sei dem gegenüber aus der Zusammenschau der Vertragswerke

- ***Absichtserklärung1*** (***Absichtserklärung***) vom 24.04.2008
- ***Aktionärsbindungsvertrag*** (***Aktionärsbind.***) vom Juli 2008
- ***Aktienkaufvertrag*** (***Aktienkaufvertr.***) vom 29.07.2008

sehr wohl das Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages im Sinn der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UmgrStG anzuerkennen. Das Gesetz schreibe nämlich nicht vor, in welcher Form dieser Einbringungsvertrag zu errichten sei, sohin sei dieser insbesondere nicht als solcher zu bezeichnen. Dem Gesetz sei nicht zu entnehmen, dass die von der Abgabenbehörde (offenbar gestützt auf interne Verwaltungsrichtlinien) bestimmten Inhalte des Einbringungsvertrages in einem einzelnen Vertragswerk geregelt sein müssten.

Ungeachtet dessen seien dem ***Aktionärsbind.*** im Übrigen aber sämtliche von der Abgabenbehörde geforderten Inhaltselemente eines Einbringungsvertrages, wie insbesondere Name des Einbringenden, aufnehmende Körperschaft, Einbringungsvermögen, sowie Gegenleistung zu entnehmen. Hinsichtlich des Einbringungsstichtages werde darauf verwiesen, dass bei in Zukunft liegenden Vorgängen dieser oftmals gar nicht angegeben werden könnte, beziehungsweise mangels Angabe eines solchen ersatzweise auf den Tag des Abschlusses des Vertrages abzustellen sei.

Die Besonderheit beim vorliegenden Sachverhalt läge daran, dass dieser unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu würdigen sei. Nur dann könne man nämlich zum Schluss gelangen, dass im ***Aktienkaufvertr.*** kein Bindungswille des Verkäufers/des Beschwerdeführers dahingehend gegeben gewesen sei, dass dieser seine Aktien entgeltlich an die ***neue Ges*** übertragen und als Gegenleistung eine bare Kaufpreisvaluta entgegennehmen habe wollen. Vielmehr diene die gesamte Aktion nur dazu, den lästigen Mitgesellschafter ***2. Anteilsinhaber*** loszuwerden. Das ***Absichtserklärung*** sei für den Beschwerdeführer lediglich eine Absicherung gegenüber ***2. Anteilsinhaber*** gewesen, für den Fall, dass dieser zu einem späteren Zeitpunkt entdecken würde, dass der Beschwerdeführer nach wie vor (dann mittelbar) - an der ***AG*** beteiligt sei und eben nicht wie vorgegeben zur Gänze ausgeschieden wäre. Die steuerliche Vertretung habe jedoch niemals vorgebracht, dass das ***Absichtserklärung*** als einziges Dokument als der "Einbringungsvertrag" anzusehen sei.

Die Abgabenbehörde gehe sohin auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung nicht ein, würde jedoch auf Seite 6 des Betriebsprüfungsberichtes selbst ausführen, dass „nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Beschwerdeführer seine 50 % Anteile an der ***AG*** hin - bzw. abgegeben und im Gegenzug 50 % an der ***neue Ges*** erhalten habe". Lediglich die Schlussfolgerung, dass daraus allein ein Tauschgeschäft im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988 läge,

entspreche bei Würdigung des gesamten Sachverhaltes nach Ansicht der steuerlichen Vertretung nicht der Rechtslage. Auch Art. III UmgrStG läge ein Tauschvorgang zugrunde, der jedoch unter Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen steuerneutral sei. Soweit ersichtlich bezweifle die Abgabenbehörde lediglich das Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages als eine der Anwendungsvoraussetzungen. Eine Begründung dafür, weshalb die drei oben angeführten Dokumente nicht als solcher gesehen werden könnten und hier insbesondere die wirtschaftliche Betrachtungsweise zum Tragen kommen müsste, fehle in der Bescheidbegründung.

In eventu und ergänzend wurde zur Berechnung der Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung vorgebracht, dass die Heranziehung eines Durchschnitts eines Wechselkurses unzutreffend sei. Vielmehr müsste der Wechselkurs vom 29.07.2008 (Tag des ***Aktienkaufvertr.***) herangezogen werden; dieser betrage gemäß Referenzkursliste der EZB 1,63, woraus sich bei sonst unveränderten Parametern ein Überschuss von EUR 699.300,00 anstelle eines solchen von EUR 704.200,00 ergäben würde.

Zudem wurde die **Anerkennung von Werbungskosten** für 2010 in Höhe von EUR 3.742,31, sowie für 2011 in Höhe von EUR 7.535,00 im Zusammenhang mit nichtselbständigen (ausländischen) Einkünften beantragt. Hierzu wurde vorgebracht, dass die Werbungskosten sowie in den Abgabenerklärungen auch angeführt im Zusammenhang mit den ausländischen, nichtselbstständigen Einkünften angefallen seien und auch dort zum Abzug beantragt wurden. Es wurde auf die Einigung im Rahmen eines auf Art. 25 DBA - ***Land*** geschützten Verständigungsverfahrens dahingehend verwiesen, dass die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer anfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Art. 15 des Abkommens vorgenommen werde (vgl. AÖF 1992/153).

Beschwerdevorentscheidung

Die Beschwerde vom 17.01.2014 gegen die Einkommensteuer 2008, 2010 und 2011 wurde mit Beschwerdevorentscheidung, datiert mit 03.11.2015, als unbegründet abgewiesen.

Zur Beteiligungsveräußerung/Einbringung 2008 wurde von der belangten Behörde unter Bezugnahme auf den AP-Bericht vom 13.12.2013 ergänzend vorgebracht, dass entsprechend § 12 UmgrStG im Vorhalteverfahren um die Vorlage des Einbringungsvertrages ersucht worden sei. Der Argumentation des Beschwerdeführers könne nicht gefolgt werden, da ein vom Gesetz explizit geforderter schriftlicher Einbringungsvertrag nicht vorliegen würde. Aus den vorgelegten Unterlagen könne daher kein Vorgang nach dem UmgrStG hergeleitet werden. Wie bereits ausgeführt, fände die angeblich vorliegende Einbringung einzig und allein im Vorbringen des steuerlichen Vertreters (und zwar nur in diesem) seinen Niederschlag. Darüber hinaus sei das ***Absichtserklärung*** als Absichtserklärung anzusehen, das die geplanten Vorgänge darstellen würde. Gestützt werde diese Betrachtungsweise durch die Unterfertigung

eines "***Aktienkaufvertr.***" (Beilage D der Selbstanzeige) datiert mit 11.07.2008, letztgültig unterfertigt mit 29.07.2008. In diesem werde unter anderem auch - abweichend vom ***Absichtserklärung*** (in diesem war der Kaufpreis von CHF 1.400.000,00 angeführt) - ein geänderter Kaufpreis in Höhe von CHF 1.200.000,00 und ein abweichendes Fälligkeitsdatum angeführt.

Dem vorgebrachten Argument, dass das Gesetz nicht vorschreibe, in welcher Form ein Einbringungsvertrag zu errichten sei, sondern das die von der Behörde, "offenbar gestützt auf interne Verwaltungsrichtlinien" zu einer anderen Schlussfolgerung komme, könne gleichfalls nicht nähergetreten werden. Wie gemäß § 12 UmgrStG ersichtlich sei, seien bei einer steuerlich anzuerkennenden Umgründung zwingend gesetzlich genormte Formalvorgaben einzuhalten. Darüber hinaus würden in den entsprechenden, ergangenen und veröffentlichten Richtlinien, ergänzende Erläuterungen zu den jeweiligen Paragraphen bzw. Artikeln für beide Seiten dargelegt werden. Auf welche sich der Beschwerdewerber sich konkret beziehe, sei aus dem gegenständlichen Anbringen jedoch nicht erkenn- bzw. ableitbar.

Ansatz des Referenzkurswertes CHF / EUR: Im Rahmen des gegenständlichen Prüfungsverfahrens sei als Wechselkurs der Referenzwechselkurs der EZB für den Monat Juli 2008 in Höhe von 1,6193 herangezogen worden. Der Ansatz sei aus dem Umstand erfolgt, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens, auf Grund divergierender Angaben, ein exaktes Datum der gegenständlichen Transaktion nicht ermittelbar gewesen sei (z.B. durch Vorlage des ***Absichtserklärung*** vom 24.04.2008, ***Aktienkaufvertr.*** vom 29.07.2008, usw., die zudem jeweils einen anderen Kaufpreis ausgewiesen haben).

Zu den Werbungskosten 2010 und 2011 wird von der belangten Behörde ausgeführt, dass im Prüfungszeitraum vom Beschwerdeführer bzw. von seinem ausgewiesenen, steuerlichen Vertreter nachfolgende Tätigkeiten/Einkunftsquellen bekannt gegeben worden seien:

- ***GmbH*** — *Wien (100% ***AG*** - ***Land***)*
- *Selbständige Beratungseinkünfte 2007-2010 als Mitglied des Verwaltungsrates ***Land****
- ***AG*** - ***Land*** *(Dienstverhältnis ab 2010)*
- ***AG*** - ***Land*** > ***neue Ges*** ***Land*** *(wesentliche Beteiligung)*

Betreffend die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wurde die in den Steuererklärungen beantragte Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt. Die darüber hinaus gehenden Ausgaben (Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten) wurden in den eingereichten Abgabenerklärungen unter den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (Geschäftsführertätigkeit) beantragt.

Diesbezüglich sei mit Vorhalt vom 15.04.2014 ua um Vorlage entsprechender Nachweise zu diesen beantragten Ausgaben (Dienstvertrag, Belegkopien, ...) ersucht worden. Mit Schreiben

vom 28.05.2013 seien Aufstellungen zu den erklärten Werbungskosten für 2010 und 2011 sowie der Dienstvertrag eingelangt. Eine ergänzende Erläuterung, bzw. Vorlage von Belegkopien, aus denen eine zweifelsfreie Zuordnung zu der gegenständlichen Einkunftsquelle dokumentierbar wäre, seien nicht beigebracht worden und daher die Werbungskosten nicht anerkannt worden.

Vorlageantrag

Mit 07.12.2015 wurde rechtzeitig der Vorlageantrag eingebracht. Es wurde ein Antrag auf Senatsentscheidung gemäß § 272 BAO sowie auf mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO gestellt, ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet. Mit 23.11.2016 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung dieser.

Mit Beschluss der Geschäftsverteilungs-Ausschusses vom 28.03.2022 wurde gegenständlicher Fall mit Stichtag 01.06.2022 der GA 1069-01 übertragen.

Mit Ladung vom 14.05.2024 wurde zur mündlichen Senatsverhandlung am 11.07.2024 geladen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 04.06.2024 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, zu den geltend gemachten Werbungskosten für die Jahre 2010 und 2011 Belegkopien vorzulegen und erläuternde Ausführungen vorzubringen.

Mit Schreiben vom 21.06.2024 wurde von der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass Belege für die Werbungskosten 2010 und 2011 nicht mehr vorliegen würden. Zu den Werbungskostenaufstellungen 2010 und 2011 wurde ergänzt, dass die Reisekosten sich aus Tagsätzen und Diäten im Zusammenhang mit Geschäftsreisen zusammensetzen würden. Der Beschwerdeführer habe in beiden Jahren eine weltweite Reisetätigkeit gehabt. Zu den Arbeitsmitteln wurde ausgeführt, dass es sich hier um Anschaffungen von Reisetaschen, Reisetrolleys, Aktentaschen und weiteren Reiseutensilien im Zusammenhang mit seinen Reisetätigkeiten handle, diese seien gemäß Nutzungsdauer abgeschrieben worden. Die angeschaffte Fachliteratur betreffe Fachbücher, welche im Zusammenhang mit seiner Geschäftstätigkeit stünden.

Mündliche Verhandlung

In der durchgeführten mündlichen Verhandlung am 11.07.2024 wurde das bisherige Vorbringen wiederholt, sowie erneut vorgebracht, dass Belege für die Werbungskosten 2010 und 2011 nicht mehr vorliegen würden könne der Sachverhalt nur glaubhaft gemacht werden. Das Geschäftsmodell der ***Gesellschaft*** sei das einer privaten ***Leistungsanbieter*** und kämen die Kunden von überall, außer aus Europa. Das Lehrpersonal, das für die Kursbetreuung verantwortlich ist, käme hauptsächlich aus Argentinien und Südafrika. Ein wesentlicher Vertragspartner sei auch in Südostasien ansässig und von diesem Hintergrund

ausgehend sei der Beschwerdeführer mehr als 40 Wochen im Jahr beruflich unterwegs. Die Flugkosten seien von der ***Gesellschaft*** getragen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***GmbH*** wurde am 14.10.2005 in Österreich gegründet. Alleinige Gesellschafterin war die ***Land*** ***AG***.

Die ***AG*** wurde vom Beschwerdeführer im Oktober 2002 als Gesellschaftsmantel erworben. Der Kaufpreis für 100 % der Aktien betrug CHF 8.500,00, der auf den Beschwerdeführer entfallende 50 % Anteil betrug somit CHF 4.250,00 umgerechnet EUR 2.900,00 (Wechselkurs vom 29.10.2002).

Mitgesellschafter war der in der ***Land*** ansässige ***2. Anteilsinhaber***, der die anderen 50 % an der ***AG*** übernahm.

Das Aktienkapital der ***AG*** betrug CHF 100.000,00 eingeteilt in 100 Aktien mit beschränkter Übertragbarkeit und einem Nennwert von je CHF 1.000,00 die voll einbezahlt waren (dies entsprach allen ausgegebenen und ausstehenden Aktien). Zum Kaufpreis kamen sohin 2002 und 2003 nach dem Erwerb die Aufbringung des Aktienkapitals in der Höhe von insgesamt CHF 100.000,00 hinzu, auf den Beschwerdeführer entfielen demnach CHF 50.000,00 bzw. umgerechnet EUR 34.000,00.

Die gesamten Anschaffungskosten für den 50% Anteil des Beschwerdeführers betrugen EUR 36.900,00 (EUR 2.900,00 + EUR 34.000,00).

Im ***Absichtserklärung***, datiert mit 24.04.2008, abgeschlossen zwischen ***Aktionär*** (Unterschrift 30.04.08) und dem Beschwerdeführer (Unterschrift 02.05.2008) wurde das Interesse von ***Aktionär*** festgehalten, sämtliche Aktien der ***AG*** durch eine neu gegründete Holdinggesellschaft zu kaufen. Kaufpreis für die 50% Anteile wurden in diesem Vertrag mit CHF 1.400.000,00 festgehalten.

Es wird festgestellt, dass im ***Absichtserklärung***, abgeschlossen zwischen ***Aktionär*** und dem Beschwerdeführer keine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erwähnt wird. ***Aktionär*** räumt dem Beschwerdeführer oder einem vom Beschwerdeführer bezeichneten Treuhänder das Recht ein, 50% der Aktien an der Holding zu erwerben. Die Unterzeichnung der Aktienkaufverträge sollte bis zum 30.05.2008 erfolgen.

Die ***neue Ges*** wurde am 28.05.2008 im Handelsregister des Kantons Zug eingetragen. Das Aktienkapital betrug CHF 1.900.000,00 und Zweck war Erwerb, Halten, Verwalten und

Veräußern von Beteiligungen an anderen Gesellschaften im In- und Ausland. Am 17.09.2008 erfolgte eine ordentliche Kapitalerhöhung und wurde das Aktienkapital (vormals CHF 100.000,00) im Betrag von CHF 1.800.000,00 durch Verrechnung liberiert, wofür 1.800.000,00 Namensaktien zu CHF 1,00 ausgegeben wurden.

Im Juli 2008 hat der Beschwerdeführer und ***2. Anteilsinhaber*** jeweils 50 % an der ***AG*** an die die ***Land*** ***neue Ges*** verkauft. Anteiliger Kaufpreis für den 50% Anteil waren CHF 1.200.000,00.

Festgestellt wird, dass auch im ***Aktienkaufvertr.*** vom 29.07.2008 keine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erwähnt wurde.

Die Zahlung des Kaufpreises an den Beschwerdeführer wurde zunächst aufgeschoben. Die Kaufpreisforderung wurde vom Beschwerdeführer treuhänderisch an ***Treuhänder Name*** (Treuhänder) abgetreten.

Der Beschwerdeführer erhielt 50 % der Aktien an der übernehmenden ***neue Ges***, treuhändig gehalten durch ***Treuhänder Name***.

Der Kaufpreis, der auch im ***Absichtserklärung*** als "Kaufpreis" bezeichnet wurde, dieser 2. Transaktion betrug CHF 1.200.000,00. Vereinbart wurde, dass der Kaufpreis durch die Übernahme der gesamten Liberierungsverpflichtung von ***Aktionär*** gegenüber der ***neue Ges*** getilgt werden soll. Darüber hinaus wurde schriftlich deutlich festgehalten, dass beide Transaktionen voneinander abhängig, das heißt et vice versa umzusetzen waren.

Festgestellt kann werden, dass letzten Endes nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Beschwerdeführer seine 50% Anteile an der ***AG*** hingab und im Gegenzug 50 % an der ***neue Ges*** erhielt.

Es kann festgestellt werden, dass ein einheitliches Dokument als Einbringungsvertrag im Sinne des UmgrStG nicht vorgelegt wurde.

Die erforderliche Meldung gemäß § 43 UmgrStG wurde mit der Selbstanzeige vom 20.12.2012 erstattet, und war somit verspätet.

Referenzkurswert CHF / EUR

Es wird festgestellt, dass der Referenzkurswertes CHF / EUR 1,63 gemäß Referenzkursliste vom 29.07.2008 (Tag des Aktienkaufvertrages Beschwerdeführer an die ***neue Ges***) betrug.

Werbungskosten 2010 und 2011

Für die Werbungskosten 2010 und 2011 wurden nur Aufstellungen bezüglich Reisekosten, Arbeitsmittel und Fachliteratur vorgelegt, Belege wurden nicht vorgelegt, da laut steuerlicher

Vertretung keine Belege mehr vorhanden seien. Da der Beschwerdeführer für die von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorweisen konnte, hat er die Werbungskosten nicht nachgewiesen.

Zudem wird festgestellt, dass eine Glaubhaftmachung der Werbungskosten für 2010 und 2011 nicht ausreichend dargelegt werden konnte.

2. Beweiswürdigung

Dass die ***neue Ges*** am 28.05.2008 im Handelsregister des Kantons Zug eingetragen wurde und die Höhe des Aktienkapitals ergibt sich aus dem Handelsregistrauszug vom 10.01.2012.

Aus dem ***Absichtserklärung*** zwischen ***Aktionär*** (Unterschrift 30.04.08) und dem Beschwerdeführer (Unterschrift 02.05.2008) ergibt sich, dass ***Aktionär*** interessiert war, sämtliche Aktien der ***Gesellschaft*** durch eine neu gegründete Holdinggesellschaft zu kaufen. ***Aktionär*** wollte den Beschwerdeführer zum Verbleib bewegen und räumte für den Fall, dass sich der Beschwerdeführer anders entscheiden würde das Recht ein, 50% der Aktien an der Holding zu erwerben. Es wurde im ***Absichtserklärung*** vermerkt, dass der Beschwerdeführer seinen Verbleib bei ***Gesellschaft*** wiederholt abgelehnt hatte, da er beabsichtigte, sich zur Gänze aus der ***Gesellschaft*** zurückzuziehen. Der Beschwerdeführer sollte, bei Änderung seiner Ansicht, so gestellt werden, als hätte er seine ***Gesellschaft***-Aktien nicht verkauft. Die Gegenleistung wurde im ***Absichtserklärung*** ausdrücklich als Kaufpreis für den 50% Anteil genannt, dieser wurde mit CHF 1.400.000,00 beziffert.

Die Aussagen zur Veräußerung der Kapitalanteile ergeben sich aus dem ***Aktienkaufvertr.*** (Aktienkaufvertrag) vom 29.07.2008, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und ***2. Anteilsinhaber*** als Verkäufer und ***neue Ges*** als Käufer über 100% der ausgegebenen und im Umlauf befindlichen Aktien der ***AG***. Im ***Aktienkaufvertr.*** wurde abweichend zum ***Absichtserklärung*** ein Kaufpreis in Höhe von CHF 1.200.000,00 angeführt.

Die Feststellungen zum Aktienkauf an der ***neue Ges*** durch den Beschwerdeführer gründen am Treuhandvertrag vom 14.08.2008 zwischen dem Beschwerdeführer und ***Treuänder Name***. Betreffend Treuhand an 50% der Aktien der ***neue Ges*** wurde vereinbart, dass sämtliche Aktien der Gesellschaft dem ***Aktionärsbind.*** vom 25.07.2008 unterstehen. Der Teuhänder zeichnete fiduziarisch 50% der Aktien der Gesellschaft für den Treugeber und hielt im Anschluss fiduziarisch das Eigentum an diesen 50% der Aktien der Gesellschaft für den Beschwerdeführer. 50% der Aktien der Gesellschaft entsprach laut diesem Vertrag einer Anzahl von 950.000 Namensaktien zu je CHF 1,00 an der Gesellschaft.

Die Feststellungen über die Abtretung der Kaufpreisforderung gründen auf der undatierten Abtretungserklärung, die nur vom Beschwerdeführer unterzeichnet wurde. Darin erklärt der Beschwerdeführer seine Kaufpreisforderung in Höhe von CHF 1.200.00,00 aus dem ***Aktienkaufvertr.*** vom 25.07.2008 an ***Treuhänder Name*** zwecks Verrechnung der übernommenen Liberierungsverpflichtung gegenüber der ***neue Ges*** abzutreten.

Im Letter of Intent (Absichtserklärung) zwischen ***Aktionär*** und dem Beschwerdeführer wurde ein Kaufpreis für die ***Gesellschaft***-Aktien in Höhe von CHF 2.800.000,00 genannt, sohin ein anteiliger Betrag in Höhe von CHF 1.400.000,00. ***Aktionär*** räumte darin dem Beschwerdeführer unentgeltlich und unwiderruflich das jederzeit ausübbares Recht ein, von ***Aktionär*** unbelastete und in jeder Hinsicht gleichberechtigte Aktien an der Holdinggesellschaft zu erwerben, die eine prozentuelle Beteiligung am Aktienkapital der Holdinggesellschaft in der Höhe von 50% vermitteln sollten (§ 1 Einräumung des Rechts des LOI).

Es ist unstrittig, dass ein Einbringungsvertrag der als "Einbringungsvertrag" tituliert war nicht vorgelegt werden konnte.

Zudem ist unstrittig, dass die Meldung gemäß § 43 UmgrStG erst mit der Selbstanzeige nachgeholt wurde.

Ansatz des Referenzkurswertes CHF / EUR

Es ist unstrittig, dass der ***Aktienkaufvertr.*** per 29.07.2008 abgeschlossen wurde.

Werbungskosten 2010 und 2011

Hinsichtlich der erklärten Aufwendungen für Einkommensteuer 2010 und 2011 für Arbeitsmittel, Fachliteratur und Reisekosten legte der Beschwerdeführer nur eine tabellarische Aufstellung vor, Belegkopien oder ergänzende Unterlagen fehlten und wie sich in der mündlichen Verhandlung herausstellte, konnten diese auch in weiterer Folge nicht vorgelegt werden, da Belege laut steuerlicher Vertretung nicht mehr vorhanden waren.

Da der Beschwerdeführer für die von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorweisen konnte, hat er die Werbungskosten nicht nachgewiesen.

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Hinsichtlich der erklärten Aufwendungen für Einkommensteuer 2010 und 2011 für Reisekosten, Arbeitsmittel und Fachliteratur legte der Beschwerdeführer der belangten Behörde nur eine tabellarische Aufstellung vor. Die steuerliche Vertretung brachte vor, dass diese Werbungskosten im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte in der ***Land*** angefallen seien.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass nach Rücksprache mit dem Beschwerdeführer keine Belege mehr vorliegen würden und der Sachverhalt nur glaubhaft gemacht werden könnte. Das Geschäftsmodell der ***Gesellschaft*** sei eine private ***Leistungsanbieter***, die Kunden kämen von überall, nur nicht aus Europa. Stark vertreten seien Afrikaner, Südamerikaner und Asiaten. Das Lehrpersonal, das diese Kurse betreute, kam hauptsächlich aus Argentinien und Südafrika. Ein wesentlicher Vertragspartner sei auch Südostasien gewesen und vor diesem Hintergrund wäre der Beschwerdeführer mehr als 40 Wochen im Jahr beruflich unterwegs gewesen. Die Flugkosten habe die ***Gesellschaft*** getragen.

Laut vorgelegten Dienstvertrag wurde vereinbart, dass das Dienstverhältnis mit 01.09.2010 beginnt. Reisekosten wurden aber laut Aufstellung bereits ab Jänner 2010 geltend gemacht. 10 der 20 Dienstreisen im Jahr 2010 lagen also bereits vor dem Beginn des Dienstverhältnisses. Vorgebracht wird, dass Kunden nicht aus Europa kämen, sondern vorwiegend aus Afrika, Südamerika und Südostasien wodurch Reisen bedingt waren. 8 der 10 Flugreisen aus dem Jahre 2010, die in den Zeitraum des Dienstverhältnisses fielen (September bis Dezember 2010), wurden innerhalb Europas vorgenommen. Diese Tatsache deckt sich nicht mit dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass eine Reisetätigkeit außerhalb Europas für die nichtselbständige Tätigkeit notwendig war. Im Jahr 2011 wurden 21 von 35 Flügen innerhalb Europas wahrgenommen.

Da der Beschwerdeführer für die von ihm als Reisekosten geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorweisen konnte, konnten die Werbungskosten nicht nachgewiesen werden. Da auch keine weiteren Unterlagen zu den Reisekosten vorgelegt wurden, die die durchgeführten Reisen glaubhaft erscheinen ließen, zB Belege bezüglich des Aufwandes der Gesellschaft oder diesbezügliche Korrespondenz (Ersatz der Tickets, Flugtickets, Buchungsbestätigungen etc.) bzw. Tätigkeitsberichte bei längeren Aufenthalten, lagen keine schlüssigen Behauptungen vor, die einer Glaubhaftmachung zugänglich gewesen wären.

Selbst dort, wo gemäß § 138 Abs. 1 BAO Glaubhaftmachung genügt, hat diese die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen (§ 119 Abs 1 BAO) zur Voraussetzung (VwGH 26.04.1989, 89/14/0027). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150).

Da der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben muss (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150), genügt es nicht, wenn der Steuerpflichtige das Vorliegen von Werbungskosten bloß behauptet, sondern er hat ihr Vorliegen dem Grunde und der Höhe nach durch ein substantiiertes Vorbringen und geeignete Beweismittel im gesetzlich geforderten Ausmaß wahrscheinlich zu machen. Dies war im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Bezüglich der Arbeitsmittel (Reisetrolleys, Laptoprucksack, Reisetasche, Aktentasche, Kleidersack und Montblanc Kalender) sowie Fachliteratur (Bücher), für die im gesamten Verfahren keine Belege vorgelegt wurden und auch kein konkretes Vorbringen zu den einzelnen Positionen erstattet wurde, außer der Behauptung diese Arbeitsmittel wären für die Reisetätigkeit notwendig, bzw. auch keine genaue Benennung der Fachbücher erfolgte, lagen ebenfalls keine schlüssigen Behauptungen vor, die einer Glaubhaftmachung zugänglich gewesen wären.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das Erfordernis eines Einbringungsvertrages für eine Einbringung gemäß Artikel III UmgrStG erfüllt ist. Für den Fall, dass ein Vorliegen verneint wird, ist der Wechselkurs für die Berechnung der Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung strittig.

Eine Einbringung gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15 UmgrStG) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG ist Einbringungstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungstichtages (§ 108 BAO) die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzunehmen. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun

Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs. 1 UmgrStG genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen. Erfolgt die Einbringung in eine im Ausland ansässige übernehmende Körperschaft, für die bis zur Einbringung kein inländisches Finanzamt zuständig ist, tritt an die Stelle der vorgenannten Behörden das für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Einbringenden zuständige Finanzamt.

§ 43 UmgrStG normiert eine Anzeige- und Evidenzpflicht. Gemäß Abs. 1 hat, wer Vermögen durch eine Umgründung überträgt oder übernimmt, die Umgründung abweichend von der Frist des § 121 BAO innerhalb der im ersten Hauptstück genannten Frist dem für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Formulars elektronisch über FinanzOnline anzuzeigen. Dies berührt die Meldeverpflichtung nach § 13 UmgrStG nicht. Abweichend vom ersten Satz kann von einer Anzeige in elektronischer Form abgesehen werden, wenn der übertragende oder der übernehmende Rechtsträger im Zeitpunkt des Beschlusses oder der vertraglichen Unterfertigung der Umgründung nicht über eine inländische Steuernummer verfügt.

Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gilt die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Da beim Tausch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt (§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988), werden nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen die im eingebrachten Vermögen enthaltenen steuerhängigen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert. Eine durch Tausch bewirkte Gewinnrealisierung unterbleibt nur in jenen Einbringungsfällen, auf die das Umgründungssteuergesetz anzuwenden ist (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Durch die Anwendbarkeit des Art. III UmgrStG werden lediglich die Rechtsfolgen des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 verdrängt.

Damit wie zuvor ausgeführt die Rechtsfolgen des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 unterbleiben müssen die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UmgrStG vorliegen. Eine Einbringung gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15 UmgrStG) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Es ist somit gesetzlich vorgeschrieben, dass ein schriftlicher Einbringungsvertrag errichtet werden muss, damit die Begünstigung in Anspruch genommen werden kann.

Nach Fuherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG13 § 12 Rz 151ff bestehe für die Einbringung nach Art. III UmgrStG, anders als nach Art. I, II und VI des UmgrStG, grundsätzlich keine Anknüpfung an Rechtsfiguren und Tatbestände des Unternehmensrechts. Aufgrund des Fehlens einer unternehmensrechtlichen Begriffsbestimmung der Einbringung enthalte das UmgrStG eine

eigenständige Begriffsdefinition. Das Zutreffen der Anwendungsvoraussetzungen sowie die Rechtsfolgen des UmgrStG seien daher ausschließlich **nach den Normen dieses Gesetzes zu beurteilen** (UmgrStR Rz 641 idF WE 2022; Huber in W/Z/H/K5 § 12 Rz 16, 31; Mayr in D/R I12 Tz 1170; Rabel/Ehrke-Rabel in W/H/M, HdU16 § 12 Rz 1, 48, 52; Hügel in H/M/H § 12 Rz 1 f, 6).

Seit BudBG 2003 sieht § 12 Abs. 1 UmgrStG das Erfordernis eines schriftlichen Einbringungsvertrages vor. Laut Gesetzesmaterialien soll dadurch klargestellt werden, „dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für Einbringungen ein schriftlicher (Gesellschafts)Vertrag gehört“ (ErlRV 59 BlgNR 22. GP, Zu § 12 Abs. 1, § 23 Abs. 1, § 27 Abs. 1 UmgrStG). Dem Begriffsverständnis des Einbringungsvertrages kommt damit maßgebende Bedeutung zu.

Die Finanzverwaltung geht von einem primär zivilrechtlich anknüpfenden (formalen) Begriffsverständnis aus. Demnach bildet der Einbringungsvertrag die rechtsgeschäftliche Grundlage für die Einbringung (UmgrStR Rz 661 idF WE 2022); er muss nicht ausdrücklich als Einbringungsvertrag bezeichnet oder in Form einer gesonderten Vertragsurkunde errichtet werden, **aber als solcher klar erkennbar sein und kann zB im Fall einer Sachgründung auch im Gesellschaftsvertrag oder in der Errichtungserklärung enthalten sein (UmgrStR Rz 661 idF Wartungserlass 2022)**. Der Einbringungsvertrag bedarf laut Finanzverwaltung einer abschließenden Willensübereinstimmung und damit – insbesondere in Zusammenschau mit dem Schriftlichkeitserfordernis – wohl der Unterfertigung durch die Parteien (idS Schlager, SWK 2022, 1199, (1201)). Er ist **vollständig, wenn er folgende Punkte enthält: den Einbringenden (Name bzw Firma und Sitz oder Firmenbuchnummer), den Einbringungsstichtag, die übernehmende Körperschaft (Firma und Sitz oder Firmenbuchnummer), das Einbringungsvermögen und die dafür vereinbarte Gegenleistung (UmgrStR Rz 663 idF WE 2022)**. Liegt in dem Sinne ein „vollständiger Einbringungsvertrag“ vor sind laut Finanzverwaltung bis zur Anmeldung der Einbringung beim Firmenbuch bzw. Meldung beim Finanzamt nur mehr "begründete Anpassungen (zB aufgrund von Fehlern)" zulässig. (UmgrStR Rz 663 mVa 1012 idF WE 2022; Hirschler, ÖStZ 2022, 637 (643); Hübner-Schwarzinger, SWK 2022, 1299 (1300); siehe § 19 Rz 23 zum earn-out). Bei Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist zweifelhaft, ob die Unterfertigung des Einbringungsvertrags durch den zivilrechtlichen Eigentümer, den wirtschaftlichen Eigentümer oder beide zu erfolgen hat. Die Finanzverwaltung dürfte davon ausgehen, dass jedenfalls der zivilrechtliche Eigentümer am Einbringungsvertrag unterschreiben muss. In welchem Ausmaß der wirtschaftliche Eigentümer mitzuwirken hat bzw. ob dieser auch mitunterschreiben muss, ist nicht eindeutig. Für eine Unterfertigung (auch) des wirtschaftlichen Eigentümers dürfte UmgrStR Rz 804 idF WE 2022 sprechen. **In der Praxis empfiehlt sich daher, den Einbringungsvertrag nach Möglichkeit von beiden, dem zivilrechtlichen und dem wirtschaftlichen Eigentümer, zu unterfertigen** (Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG13 § 12 Rz 151, 152).

Konkludente oder mündliche Zusatzvereinbarungen der Parteien wären mangels Schriftlichkeit unbeachtlich für Zwecke des Art. III UmgrStG; selbiges wird darüber hinaus im Regelfall für schriftliche Nebenvereinbarungen (Side Letter) gelten, auf die im Einbringungsvertrag *nicht verwiesen wird* (idS UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09, Seite 144, mVa das Schriftformerfordernis in § 12 Abs 1 S 1, aufgehoben durch VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028, jedoch aus anderen Gründen; UFS 29.9.2006, RV/0031-F/06, UFSaktuell 2008, 189, zur Rechtslage vor BudBG 2003 unter Verweis auf die Vertragsauslegung nach § 914 ABGB; **Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG13 § 12 Rz 155a**).

Auch nach Ehrke-Rabel/Eichinger/Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen (22. Lfg 2022) § 12 UmgrStG Rz 174 wird für das Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages als Anwendungsvoraussetzung für eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG als rechtsgeschäftliche Grundlage des Einbringungsvorgangs angeführt. Der Einbringungsvertrag stelle zivilrechtlich das Verpflichtungsgeschäft ("Titel") dar, das der übernehmenden Körperschaft einen (einklagbaren) Anspruch auf Übereignung des Einbringungsvermögens einräumt. Das Schriftlichkeitserfordernis wurde mit dem BudBG 2003 (BGBl I 2003/71) im Gesetz verankert. Nach den Gesetzesmaterialien solle dadurch klargestellt werden, "dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für Einbringungen ein schriftlicher (Gesellschafts)Vertrag gehöre". Eine über das Schriftlichkeitsgebot hinausgehende Beschreibung der Anforderungen, die an den Einbringungsvertrag zu stellen sind, enthalte das Gesetz nicht.

Nach der Verwaltungspraxis sei es unerheblich, ob der Einbringungsvertrag als solcher bezeichnet werde oder sein Inhalt im Fall der Sachgründung in den Gesellschaftsvertrag bzw die Errichtungserklärung der zu gründenden Gesellschaft integriert werde. Ein vollständiger Einbringungsvertrag habe nach der Verwaltungspraxis präzise Angaben zum Einbringenden, zum Einbringungsstichtag, zur übernehmenden Körperschaft, zum einzubringenden Vermögen und zur dafür vereinbarten Gegenleistung zu enthalten.

Aus der gesetzlichen Formulierung geht eindeutig hervor, dass die Übertragungsbedingungen im Einbringungsvertrag schriftlich niedergeschrieben sein müssen. Allfällige darüber hinausgehende Urkunden, **auf die im Einbringungsvertrag nicht hingewiesen wird, können die Begünstigungen des UmgrStG nicht vermitteln** (UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09).

Auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kommt dem Schriftlichkeitsgebotes des § 12 Abs. 1 UmgrStG besondere Bedeutung zu, da dieses gerade mit dem BudBG 2003 (BGBl I 2003/71) nachträglich im Gesetz verankert wurde. Es wurde damit gesetzlich zum Ausdruck gebracht, dass es gerade in diesen Fällen eines schriftlichen Einbringungsvertrages bedarf. Der Einbringungsvorgang soll klar und deutlich abgebildet sein.

Es gibt Aussagen dazu, dass Einbringungen nicht in einem einheitlichen Vertragswerk erfolgen könnten, dies bezieht sich aber auf andere Sachverhalte, die mit vorliegendem Fall nicht vergleichbar sind.

Laut *Furherr* in Kofler (Hrsg), UmgrStG13 § 12 Rz 136) sei auch die Einbringung von Kapitalanteilen, die jeweils unter 25 % liegen, durch mehrere Anteilsinhaber der Zielgesellschaft nach § 12 Abs. 2 Z 3 S 1 UmgrStG zweiter Tatbestand möglich, wenn dadurch der übernehmenden Körperschaft die Mehrheit der Stimmrechte an der Zielgesellschaft insgesamt erst vermittelt werde. **Die Finanzverwaltung fordere als Voraussetzung, dass die Anteilsinhaber "in einem einheitlichen Vertragswerk auf ein und denselben Stichtag einbringen"** (UmgrStR Rz 732, 3. Gliederungspunkt idF WE 2022). Die individuellen Einbringungen müssten demnach zwar nicht auf Grundlage eines einheitlichen Einbringungsvertrages (Vertragsurkunde) erfolgen (UmgrStR Rz 732 idF vor WE 2013 e contrario, wo noch ein einheitlicher „Einbringungsvertrag“ gefordert wurde), allerdings **offenbar durch eine Art "Rahmenvertrag" in Beziehung zueinander gesetzt werden**, womit auch **alle Anteilsinhaber**, die nach § 12 Abs. 2 Z 3 S 1 UmgrStG zweiter Tatbestand einbringen wollten, **Parteien des Rahmenvertrages sein müssten** (lt Wiesner/Schwarzinger, UmS 207/27/13, SWK 2013, 1204, **sind die individuellen Einbringungsverträge in einem "Vertragspaket" zusammenzufassen**).

Im vorliegenden Fall geht es nicht um die Einbringung mehrerer Anteilsinhaber, denen individuelle Einbringungsverträge zu Grunde liegen, sondern dem Beschwerdeführer nach um die Einbringung seiner 50% Kapitalbeteiligung. Einen einheitlichen Einbringungsvertrag gibt es aufgrund einer komplexen Vorgangsweise zur Übertragung seines Anteiles, da der zweite Anteilseigner nichts von der künftigen Beteiligung des Beschwerdeführers erfahren sollte, damit dieser seinen Anteil auch tatsächlich verkaufte.

Die unabhängig voneinander bestehenden Verträge, die laut Beschwerdeführer das Ziel hatten, einen unliebsamen Gesellschafter dazu zu bewegen, seine Anteile zu verkaufen, ohne dass dieser bemerkte, dass der Beschwerdeführer letzten Endes seine Anteile, wenn auch kurzfristig mittelbar behielt, seien für die Einbringung in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Gesamtheit zu sehen. Daraus ließe sich die Intention der Einbringung ableiten.

Einen Rahmenvertrag, ein verbindendes Element über alle Verträge hinweg, gibt es im vorliegenden Fall nicht. Kein Vertrag allein kann als Einbringungsvertrag gesehen werden, keiner der Verträge verweist auf einen anderen Vertrag um gesamtheitlich als Einbringungsvertrag angesehen werden zu können. In keinem der Schriftstücke wurde die Absicht, eine steuerneutrale Einbringung gemäß Art. III UmgrStG vornehmen zu wollen, festgehalten. Ausschließlich das Vorbringen des Beschwerdeführers bzw. seines steuerlichen Vertreters ist zu entnehmen, welche Intention hinter den abgeschlossenen Verträgen stecken

soll, und nach deren Aussagen in Zusammenschau aller Verträge eine Einbringung im Sinne des Umgründungssteuerrechts zu fingieren sein solle.

Auch wenn die steuerliche Vertretung vorbringt, das dem ***Aktionärsbindungsvertrag*** (**Aktionärsbind.**) sämtliche von der Abgabenbehörde geforderten Inhaltselemente eines Einbringungsvertrages, wie insbesondere Name des Einbringenden, aufnehmende Körperschaft, Einbringungsvermögen, sowie Gegenleistung zu entnehmen seien, ist darauf hinzuweisen, dass jedoch nicht hervorgeht, dass der Beschwerdeführer seinen Anteil gemäß Art. III UmgrStG einbringen möchte. Ein Hinweis auf eine Einbringung, auf die die begünstigenden Regelungen des Art. III UmgrStG Anwendung finden sollen, ist in keinem dieser Schriftstücke zu finden. Auch in der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass Sinn und Zweck der Vertragsgestaltungen das Ausscheiden des unliebsamen Gesellschafters gewesen war. Dem kann das Gericht auch nicht entgegenreten, diese Intention mag auch tatsächlich hinter den vertraglichen Konstruktionen stecken, aber an eine Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG, somit Erlangung der begünstigenden Regelungen des Umgründungssteuerrechts, wurde zum Zeitpunkt der vertraglichen Gestaltungen nicht gedacht, erst im Nachhinein, im Rahmen der Betriebsprüfung, wurde die Anwendung des Art. III UmgrStG ins Treffen geführt, um die begünstigenden Rechtsfolgen auszulösen.

Auch wenn hinsichtlich des Einbringungsstichtages darauf verwiesen wird, dass bei in Zukunft liegenden Vorgängen dieser oftmals gar nicht angegeben werden könne, beziehungsweise mangels Angabe eines solchen ersatzweise auf den Tag des Abschlusses des Vertrages abzustellen sei ist als Einbringungsstichtag gesetzlich jeder beliebige Tag möglich, es kann der Tag des Vertragsabschlusses, ein bevorstehender oder ein zurückliegender Tag (Tag, der vor dem Abschluss des Einbringungsvertrages liegt) als Einbringungsstichtag festgelegt werden (ErlRV 266 BlgNR 18. GP, § 13 Abs 1; UmgrStR Rz 762 idF WE 2022). Die Wahl eines rückbezogenen Stichtages ist in zeitlicher Hinsicht durch die Neunmonatsfrist des § 13 Abs. 1 S 3 UmgrStG eingeschränkt und mit einer abgabenrechtlichen Rückwirkung verbunden. Wird der Einbringungsstichtag auf den Tag des Vertragsabschlusses oder auf einen Tag danach bezogen, sei zu unterscheiden, ob bereits ein „vollständiger Einbringungsvertrag“ oder ein bloßer „Grundsatzvertrag“ vorliege, der innerhalb der Neunmonatsfrist einer Vervollständigung und damit vertraglichen Ergänzung bedürfe.

Für nicht rückwirkende Einbringungen (Einbringungsstichtag ist der Tag des Vertragsabschlusses) hat die Ersatzstichtagsregelung des § 13 Abs. 1 S 5 UmgrStG keine praktische Bedeutung. Da der ursprüngliche Einbringungsstichtag nach § 13 Abs. 1 S 1 UmgrStG mit dem potentiellen Ersatzstichtag nach § 13 Abs. 1 S 5 UmgrStG zusammenfällt, führt eine Verletzung der Neunmonatsfrist nach § 13 Abs. 1 S 3 UmgrStG gleichzeitig auch zur Versäumnis der Ersatzfrist des § 13 Abs. 1 S 5 UmgrStG (Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG | Umgründungs-steuergesetz 2024, 13. Aufl. (2024), § 13, V. Folgen der Fristverletzung Rz 50).

Auch die erforderliche Meldung gemäß § 43 UmgrStG (iVm § 13 UmgrStG) wurde im vorliegenden Fall erst mit der Selbstanzeige vom 20.12.2012 nachgeholt, mehr als 4 Jahre nach den Vertragsgestaltungen, ebenso ein Indiz dafür, dass an eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG im Jahre 2008 nicht gedacht wurde und auch nicht Gegenstand der Vertragsüberlegungen waren.

Ein Einbringungsvertrag bildet die rechtsgeschäftliche Grundlage für die Einbringung; er muss nicht ausdrücklich als Einbringungsvertrag bezeichnet sein oder in Form einer gesonderten Vertragsurkunde errichtet werden, **aber als solcher klar erkennbar sein**. Da eine schriftliche Vereinbarung über eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG nicht vorlag, lagen auch die Voraussetzungen für eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG nicht vor.

Da das Erfordernis eines Einbringungsvertrages, wie in § 12 UmgrStG gefordert, nicht vorlag, konnte eine steuerneutrale Einbringung gemäß Art. III UmgrStG nicht erfolgen. Kommt Art. III UmgrStG nicht zur Anwendung, richtet sich die Beurteilung des Einbringungsvorgangs nach dem allgemeinen Steuerrecht. Nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 stellt die Einbringung einen Tauschvorgang dar, der als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln ist, sodass es zur Aufdeckung der im eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven und damit zur Gewinnrealisierung kommt. § 6 Z 14 lit. b letzter Satz EStG 1988 sieht vor, dass die (missglückte) Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG auf den nach dem UmgrStG maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen (vgl. VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0034; VwGH 25.06.2014, 2009/13/0154). Auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung war dem Vorbringen des Beschwerdeführers nicht zu folgen.

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

Die Einkünfte nach § 31 Abs. 1 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 unterliegen dem ermäßigten Steuersatz des § 37 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 (halber Durchschnittssteuersatz).

Im vorliegenden Fall lagen Einkünfte gemäß § 31 EStG 1988 iVm § 37 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 vor, da der Beschwerdeführer seinen 50%-Anteil an der ***AG*** veräußerte.

Ansatz des Referenzkurswertes CHF / EUR

Des Weiteren wurde vom Beschwerdeführer angeführt, dass die Heranziehung eines Durchschnitts eines Wechselkurses unzutreffend sei. Vielmehr müsste der Wechselkurs vom 29.07.2008 (Tag des ***Aktienkaufvertr.***) herangezogen werden; dieser betrage gemäß Referenzkursliste der EZB 1,63. Im Rahmen des gegenständlichen Prüfungsverfahrens ist vom Finanzamt als Wechselkurs der Referenzwechselkurs der EZB für den Monat Juli 2008 in Höhe von 1,6193 herangezogen worden.

In diesem Punkt war dem Beschwerdeführer zu folgen, da als Stichtag das Datum des ***Aktienkaufvertr.*** heranzuziehen – 29.07.2008 – und der Berechnung ein Referenzwert in Höhe von 1,63 zu Grunde zu legen war.

EUR 736.200,00 (Veräußerungserlös CHF 1.200.000,00 * 1,63; Rundung auf volle Hundert)

EUR 36.900,00 minus Anschaffungskosten

EUR 699.300,00 Bemessungsgrundlage NEU

Werbungskosten

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

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Selbst dort, wo gemäß § 138 Abs. 1 BAO Glaubhaftmachung genügt, hat diese die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen (§ 119 Abs. 1 BAO) zur Voraussetzung (VwGH 26.04.1989, 89/14/0027). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150).

Da der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben muss (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150), genügt es nicht, wenn der Steuerpflichtige das Vorliegen von Werbungskosten bloß behauptet, sondern er hat

ihr Vorliegen dem Grunde und der Höhe nach durch ein substantiiertes Vorbringen und geeignete Beweismittel im gesetzlich geforderten Ausmaß wahrscheinlich zu machen.

Diese bloße Behauptung ermöglicht keine hinreichende Glaubhaftmachung (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210). Zweckmäßigkeitserwägungen sind dabei keine anzustellen.

Da der Beschwerdeführer für die von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorweisen konnte, hat er die Werbungskosten nicht nachgewiesen. Da auch keine weiteren ergänzenden Unterlagen zu den Werbungskosten vorgelegt wurden, bzw. in der mündlichen Verhandlung erstattet wurde, und das Vorbringen mit der Geltendmachung der Werbungskosten im Widerspruch stand, liegen keine schlüssigen Behauptungen vor, die einer Glaubhaftmachung zugänglich wären.

Aufgrund einer bloßen Behauptung, bestimmte Ausgaben gehabt zu haben (hier Reisekosten, Arbeitsmittel und Fachliteratur), sind Werbungskosten nicht zu berücksichtigen. Das Vorliegen der behaupteten Ausgaben war nämlich keineswegs wahrscheinlicher wie deren Nichtvorliegen.

Daher konnten die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt werden und war demgemäß spruchgemäß zu entscheiden.

Gemäß § 323b BAO ergeht diese Entscheidung an das Finanzamt Österreich.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Revision war nicht zuzulassen, weil der Lösung vorliegender Rechtsfragen keine grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es liegt entsprechende Rechtsprechung wie oben erwähnt hinsichtlich der Glaubhaftmachung von Werbungskosten vor und es ergibt sich eindeutig aus dem Gesetz, dass für eine steuerneutrale Einbringung gemäß Art. III UmgrStG ein schriftlicher Einbringungsvertrag vorliegen muss.

Wien, am 29. August 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

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

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

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

2. Rechtslage

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

„Sonstige Rechtsfolgen der Spaltung

§ 38.

[...]

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

[...]“

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

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

Graz, am 13. Jänner 2022

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache

Bf., vertreten Steuerberater über die Beschwerde vom 4. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 19. Juni 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 und die Beschwerde vom 31. Juli 2019 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2019 betreffend Aufhebung ([§ 299 BAO](#)) der Beschwerdeverentscheidung vom 11. Juli 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21.7.2020 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (im Folgenden Bf.), Firmenbuchnummer ***2*** hat mit Abtretungsvertrag vom 25.11.2016 von der Marktgemeinde ***3*** 100% der Geschäftsanteile an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH, Firmenbuchnummer ***4*** zum Kaufpreis von 16.000 Euro erworben.

Die erworbene GmbH war zu diesem Zeitpunkt laut Protokoll der Gemeinderatssitzung vom 19.10.2016 „eine leere Hülle“.

Der Gf. der Bf. bestätigte in der mündlichen Verhandlung, dass die GmbH zum Zeitpunkt des Erwerbes nur über Barvermögen von rund 3.500 Euro und Forderungen von rund 600 Euro verfügte.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 08.02.2017 wurde der Firmenwortlaut von Gemeindebetriebe ***3*** GmbH auf ***5*** GmbH geändert, der Sitz verlegt, der Unternehmensgegenstand geändert (laut GR-Sitzungsprotokoll vom 24.2.2016 bzw. Angaben in der mündlichen Verhandlung wurde ursprünglich ein Fernsehkanal inklusive verkabeltes Ortsnetz betrieben, nunmehr bilden Vermögensverwaltung, Immobilienverwaltung, - Vermietung und –Verwertung, Beteiligung an Immobilienprojekten, Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften sowie Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmen und Gesellschaften, Erwerb und Pachtung von anderen Unternehmen sowie Handel mit Waren aller Art den Unternehmensgegenstand) und Mag. ***6*** zum neuen Geschäftsführer bestellt. Mag. ***6*** vertritt seit 23.10.2009 auch selbständig die Bf.

Die ***5*** GmbH wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 25.07.2017 auf die ***Bf1*** als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Verschmelzungstichtag war der 30.11.2016.

Die Verschmelzung wurde am 9.8.2017 im Firmenbuch eingetragen.

Die ***5*** GmbH, verfügte zum Verschmelzungstichtag laut Bilanz über ein Bankguthaben von 3.498,96 Euro und Forderungen iHv 656,38 Euro. Das ist im Wesentlichen das Vermögen, das sie im Zeitpunkt des Erwerbes hatte. Andere Vermögenswerte waren nicht ausgewiesen. Beim Finanzamt erfasst waren Verlustvorträge iHv ***23*** Euro und entrichtete Mindestkörperschaftsteuer iHv ***22*** Euro.

Mit dem angefochtenen **Körperschaftsteuerbescheid** vom 19. Juni 2018 setzte das Finanzamt, ausgehend von den erklärten Einkünften sowie unstrittigen verrechenbaren Verlusten der Vorjahre, die Körperschaftsteuer mit ***20*** Euro fest.

Die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer der ***5*** GmbH (insgesamt ***22*** Euro, davon 2016 verrechenbar: ***21*** Euro) wurde nicht vorgenommen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juli 2018 rechnete das Finanzamt antragsgemäß Mindestkörperschaftsteuer der ***5*** GmbH iHv ***21*** Euro auf die zu entrichtende Körperschaftsteuer der Bf. an.

Am 27. Juni 2019 hob das Finanzamt die Beschwerdevorentscheidung mit dem ebenfalls angefochtenen **Bescheid gem. § 299 BAO** auf. Begründend wurde im Bescheid angeführt, das Missbrauch iSd §§ 44 [UmgrStG](#) und 22 [BAO](#) vorläge. Genaueres sei dem Betriebsprüfungsbericht bzw. der dazu ergangenen Niederschrift, beide vom 27.6.2019 zu entnehmen.

Gleichzeitig mit der Aufhebung erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, sodass der Bescheid vom 19. Juni 2018 wieder in Kraft trat.

Dem Betriebsprüfungsbericht ist auszugsweise zu entnehmen:

*Im Zuge der Betriebsprüfung (...) wurde erhoben aus welchen Gründen der Anteilserwerb durch die ***Bf1*** und die nachfolgende Verschmelzung erfolgten. Dazu wurden im Betriebsprüfungsverfahren nachfolgende Angaben gemacht:*

*Mail von ***6*** vom 24.04.2019:*

*„Der Grund für den Erwerb der Anteile an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH lag insbesondere darin, die Gemeinde ***3*** zu unterstützen. Die zuvor von der Gemeinde unternommenen Verkaufsversuche waren nicht erfolgreich. Da die Gemeinde die Anteile an der GmbH jedoch unbedingt verkaufen wollte, erklärte ich mich bereit, diese mit der ***Bf1*** zu erwerben. Ein wesentlicher Grund dafür war die Zusammenarbeit mit der Gemeinde zu vertiefen. Nach der Anteilsübernahme der Gemeindebetriebe ***3*** durch die ***Bf1*** wurden verschiedene Tätigkeiten bzw. Projekte (insbesondere Immobilienprojekte) überlegt. Da jedoch kurzfristig keines dieser Projekte umsetzungsreif war, wurde die Verschmelzung beschlossen, um keine unnötigen Verwaltungskosten zu verursachen.“*

*Die steuerliche Vertretung wurde ersucht das Zustandekommen des Kaufpreises iHv € 16.000,- für die Anteile an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH zu erläutern sowie nähere Angaben zu den Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde ***3*** (vor und nach Anteilserwerb) zu machen.*

*Dazu führte Herr ***6*** im Mail vom 29.04.2019 folgendes aus:*

*„Der Preis wurde zwischen Gemeinde und ***Bf1.*** ausgehandelt, eine ausführliche Bewertung lag nicht vor.... Die Gemeinde wollte die GmbH verkaufen, da sie nicht mehr benötigt wurde. Mit der WKO wurden diesbezüglich Verkaufsversuche gestartet. Wie diese im Detail ausgesehen haben und wie lange diese Versuche genau gingen, entzieht sich meiner Kenntnis. Über mein Einzelunternehmen betreue ich schon seit längerem die Orts- und Infrastrukturentwicklungs KG ***7***. Nach der Gemeindezusammenlegung ist nun die Gemeinde ***3*** unser Klient. Derzeit stehen größere Investitionen in der Gemeinde an, die von mir steuerlich und wirtschaftlich begleitet werden. Außerdem ist die ***Bf1.*** nun an einem ehem. Gasthaus in ***3*** interessiert, welches sich für ein Bauherrenmodell eignen könnte.“*

In der Besprechung vom 22.05.2019 wurde der steuerlichen Vertretung die Anteilsabtretung bzw. die nachgelagerte Verschmelzung betreffend vorgehalten, dass nur wirtschaftlich begründete Umgründungen von der Zielsetzung des [UmgrStG](#) erfasst sind. Im gegenständlichen Fall seien mehrere Schritte gesetzt worden, wie

- Erwerb von Anteilen an einer GmbH ohne Betrieb, mit hohen Verlustvorträgen und beträchtlichem Mindestkörperschaftsteuerguthaben;*
- Änderung des Firmennamens, Sitzverlegung, Änderung Unternehmensgegenstand, Geschäftsführerwechsel;*
- Verschmelzung der ***5*** GmbH (vormals Gemeindebetriebe ***3*** GmbH) zum 30.11.2016;*

- Beschwerde bei der ***Bf1.*** zur Verwertung der Mindestkörperschaftsteuer (von der ***5*** GmbH) bei der Veranlagung 2016

Die Gesamtgestaltung (Erwerb einer GmbH-Hülle mit hohen Verlustvorträgen und MIKÖ) und rückwirkende Verschmelzung sei nach Ansicht der Betriebsprüfung auf den ersten Blick ungewöhnlich und unangemessen. Es käme durch die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer aus der ***5*** GmbH zu einer nicht unwesentlichen Steuerersparnis. Bislang seien von der steuerlichen Vertretung keine triftigen außersteuerlichen Gründe für die Gestaltung genannt worden. Die vorgebrachten Gründe (Unterstützung der Gemeinde ***3***, Verbesserung der Zusammenarbeit mit der Gemeinde, Absicht Immobilienprojekte über die ***5*** GmbH abzuwickeln) seien bloße Behauptungen, welche bislang nicht nur Unterlagen belegt worden seien.

Die steuerliche Vertretung wurde mit Mail vom 22.05.2019 von der Betriebsprüfung nochmals aufgefordert, Unterlagen bzw. Beweismittel vorzulegen, aus welchen die wirtschaftlichen (außersteuerlichen) Gründe für die obige Gesamtgestaltung ableitbar sind. Dieser Vorhalt blieb jedoch unbeantwortet.“

Da nach Ansicht des Finanzamtes die Gesamtgestaltung (Erwerb einer „GmbH-Hülle“ mit hohen Verlustvorträgen und entrichteter Mindestkörperschaftsteuer und rückwirkende Verschmelzung) auf den ersten Blick ungewöhnlich bzw. unangemessen war, prüfte es das Vorliegen eines außersteuerlichen Grundes.

Nach Ansicht des Finanzamtes bestand für die ***Bf1*** kein wirtschaftlicher Grund, alle Anteile an der ***5*** GmbH (vormals Gemeindebetriebe ***3*** GmbH) zu erwerben. Die ***5*** GmbH hat ihren Betrieb nach zahlreichen Verlustjahren (Verluste von insgesamt 1,3 Mio) eingestellt. Sie war zum Zeitpunkt des Anteilserwerbes praktisch vermögenslos.

Nach dem Erwerb der Anteile durch die ***Bf1.*** wurde keine (neue) Tätigkeit durch die ***5*** GmbH ausgeübt. Nach Auskunft der steuerlichen Vertretung seien Projekte überlegt worden, wobei diese Überlegungen erst nach Verschmelzung angestellt wurden.

Im Bericht heißt es dazu weiters:

„Dass die Betriebsprüfung zu Recht davon ausgeht, dass die Verwertung der offenen Mindestkörperschaftsteuer das (einzige) Motiv für den Anteilserwerb darstellt, wird durch das Mail von Herrn ***8***, Amtsleiter der Marktgemeinde ***3***, vom 24.06.2019 bestätigt. Herr ***8*** führt darin aus, dass die Gesellschaft keine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat und über kein Vermögen verfügt hat. Da die Gemeinde keine Verwendung für die Gesellschaft hatte, diese jedoch laufend Kosten verursachte, wollte man die Gesellschaft verkaufen. Der vereinbarte Preis, erschien angemessen, da er immerhin die Hälfte des vorhandenen Mindestkörperschaftsteuerguthabens betragen habe. Der Erwerb der Gesellschaft sei für den Übernehmer nur dann attraktiv, wenn für ihn vom Guthaben nach Abzug aller Kosten noch etwas übrig bliebe. Ergänzend dazu ist auszuführen, dass die Gemeinde im Inserat in der

*Gemeindezeitung betreffend Verkauf der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH mit der vorhandenen Mindestkörperschaftsteuer erworben hat. Offensichtlich ist die Verkäuferin immer davon ausgegangen, dass der einzige Wert der GmbH-Anteile in der Mindestkörperschaftsteuer liegt.“*

Als Folge dieser Überlegungen sei die Mindestkörperschaftsteuer der ***5*** GmbH nicht auf die Körperschaftsteuer der Bf. anrechenbar, weil Missbrauch iSd §§ 44 [UmgrStG](#) und 22 [BAO](#) vorliege.

Am 31. Juli 2019 brachte die Bf. eine **Beschwerde** gegen den Aufhebungsbescheid betr. Beschwerdeverentscheidung vom 27. Juni 2019 ein und beantragte, die Beschwerde ohne Beschwerdeverentscheidung dem BFG vorzulegen.

Mit Schreiben vom selben Tag beantragte die Bf. auch die Beschwerde gegen den Bescheid vom 19. Juni 2018 (der aufgrund der mit der Aufhebung verbundenen Beschwerdeverentscheidung vom 27. Juni 2019 wieder in Kraft war) dem BFG vorzulegen.

Begründend führte die Bf aus, dass aus folgenden Gründen Missbrauch nicht vorliege:

„1.1.1 Beziehungen zur Gemeinde/Projekte

*Die Gemeinde ***3*** hatte eine gemeindeeigene GmbH zum Verkauf angeboten, die sie nicht mehr benötigte. ***6*** und die ***Bf1*** wollten nach dem Kauf der ***5*** GmbH mit dieser Gesellschaft Immobilienprojekte umsetzen.*

*Weiters ergaben sich durch die häufigen Gespräche und Kontakte mit der Gemeinde auch weitere potentielle Kunden sowohl für die ***Bf1***, als auch für Herrn ***6*** als Steuerberater. Aufgrund der großen Entfernung zwischen dem Unternehmenssitz in ***9*** und dem potenziellen Markt in der Region ***3*** waren diese Kontakte und Gespräche sehr nützlich, um mögliche Projekte bzw. potenzielle Kunden akquirieren zu können. Persönliche und/oder private Kontakte von Herrn ***6*** in diese Region bestanden zuvor nicht.*

*Der Zusammenhang mit dem Kauf der ***5*** GmbH ist zwar nicht unmittelbar, aber durchaus mittelbar Herrn ***6*** und der ***Bf1*** zuzurechnen. Die ***Bf1*** erbringt insbesondere Leistungen im Bereich der Unternehmensberatung und der Immobilienmaklerei. Die Tätigkeiten in der Unternehmensberatung sind zumeist finanzwirtschaftlicher Natur (Businesspläne, Planungsrechnungen, Organisationsberatung, etc.). Viele dieser Leistungen könnten daher sowohl mit der ***Bf1*** als auch von der Steuerberatungskanzlei von Herrn ***6*** erbracht werden. Wer der Auftragnehmer ist, wird im Einzelfall gemeinsam mit dem Auftraggeber entschieden.*

Folgende Klienten konnten seither in der ***6**** Steuerberatung zusätzlich gewonnen werden:

- Gemeinde ***3*** bzw. die ***3*** Orts- und Infrastrukturentwicklungs KG (vormals: Gemeinde ***7*** Orts- und Infrastrukturentwicklungs-KG)
- Hackgut ***3***

Die Honorarnoten dieser Klienten sind als Beilage 1 und Beilage 2 angefügt.

Darüber hinaus betreut die ***Bf1.*** zwischenzeitig die Gemeinde ***3*** bei zwei Immobilienprojekten, beiliegend finden Sie die Beauftragung (Beilage 3 und Beilage 4). Erste Leistungen wurden bereits erbracht und in Kürze abgerechnet.

Mittlerweile wurden vom Bürgermeister der Gemeinde ***3***, Herrn ***18***, auch Kontakte zu den Eigentümern von einigen möglicherweise zum Verkauf stehenden Liegenschaften in ***3*** übermittelt, auf welchen entweder Projekte durch die ***Bf1*** umgesetzt werden konnten oder welche die ***Bf1*** als Immobilienmakler makeln könnte. Auch dies zeigt, dass die Vertiefung des Kontaktes zur Gemeinde ***3*** durch den Kauf der ***5*** GmbH wirtschaftliche Möglichkeiten eröffnet oder zumindest erleichtert hat. Konkret handelt es sich um die Grundstücke 15 und 732/6 sowie 14 der KG 63002, welche für die Errichtung einer Wohnanlage oder für eine umfassende Sanierung geeignet wären. Auch im Falle von Baumaßnahmen sind gute Kontakte und ein gutes Einvernehmen mit der Gemeinde jedenfalls von Vorteil.

Ein Gebäude, welches 2016 von Herrn ***6*** besichtigt wurde und für einen Umbau mit anschließendem Weiterverkauf der Wohnungen interessant gewesen wäre, stand schließlich nicht zum Verkauf.

Die Region um ***3*** wird zunehmend für den Wohnungsbereich interessanter. Lt. Statistik Austria (siehe Beilage 5) lagen die Baugrundstückspreise in der Gemeinde ***3*** im Jahr 2018 bei 67,70 EUR pro m². Die angrenzenden Gemeinden ***10*** (EUR 91,10) und ***11*** (EUR 90,90) weisen deutlich höhere Preise auf. Die Gemeinde ***3*** ist daher für Bauprojekte bzw. auch für das Makeln solcher Projekte ein Gebiet mit hohem Potenzial. Die Bevölkerungszahl stieg vom 1.1.2016 bis zum 1.1.2019 an (siehe Beilage 6).

1.1.2 Ziel Vermögensverwaltung

Das Ziel und ein wesentlicher Mitgrund des Kaufes der ***5*** GmbH war, in dieser Gesellschaft eine reine Vermögensverwaltung und -steigerung durch das langfristige Halten von Immobilien durchzuführen (siehe 1.1.3.). Dies ergibt sich schon aus der Firma „***5*** GmbH“. Eine Übertragung in die ***Bf1.*** war nicht geplant, da die ***Bf1*** weder Liegenschaften besitzt, noch besitzen soll, und auch eine andere Unternehmenstätigkeit (Unternehmensberatung) hat. Dies hätte aber auch einen früheren Weiterverkauf der ***5*** GmbH (nach Umsetzung eines Projektes oder nach Kauf einer Immobilie) oder eine Abtretung von Teilen der Gesellschaft an Dritte beinhaltet.

1.1.3 Immobilienprojekt ***12***

Unterlagen zum Projekt ***12*** bzw. Beweismittel werden in der Beilage übermittelt, eine Einvernahme von Zeugen wird in der mündlichen Verhandlung verlangt. Die Zeugen werden namhaft gemacht. Bei einem Projektvolumen von ca. MEUR 5,5 kann jedenfalls von einem außersteuerlichen Grund gesprochen werden.

Dieses Projekt wurde gerade zu jener Zeit der ***Bf1*** intensiv geprüft, als die ***5*** GmbH zum Verkauf stand. Vorerst versuchte die ***Bf1*** als Immobilienmakler einen Käufer für das Objekt zu finden (siehe das Expose zum Projekt als Beilage 7).

Üblicherweise werden in der Immobilienbranche für größere Objekte jeweils eigene GmbHs verwendet. Ein Käufer hätte daher ev. auch die ***5*** GmbH erworben und damit das Objekt gekauft. Die ***Bf1*** hätte damit ein umfassendes Service-Paket (- Bereitstellung einer GmbH, mit der das Projekt abgewickelt werden hätte können; - wirtschaftliche Beratung des Käufers; - Kontakte zur Gemeinde; - Betreuung der Kaufabwicklung des Gebäudes; ...) zur Verfügung stellen können.

Ein weiterer Zugang zum selben Projekt war, dass die Muttergesellschaft der ***Bf1***, die RI Holding GmbH, gemeinsam mit der ***13*** & Partner Holding GmbH einen Optionsvertrag für den Kauf der Gesellschaft, die die Gebäude besaß (***14*** Projektentwicklungsgesellschaft m.b.H.), abgeschlossen (siehe Beilage 8) hatte. Als Zeugen stehen der Geschäftsführer, ***15***, und der Prokurist, ***16***, der ***13*** & Partner Holding GmbH zur Verfügung. Ein Share Deal kam schließlich aus Haftungsgründen nicht in Frage, weshalb die ***5*** GmbH dafür verwendet werden hätte können. In Beilage 9 sind zwei Mails enthalten, die den Kontakt zum Verkäufer dokumentieren.

Eine weitere Alternativüberlegung war, dass die ***5*** GmbH das Objekt selbst kaufen hätte können, möglicherweise wären dafür auch Anteile an einen zweiten Gesellschafter abgetreten worden (zB 50%), um mit diesem gemeinsam die Verwaltung zu erledigen. Die ***Bf1*** hätte dann nicht mehr 100% der Anteile besessen. Diese Überlegung war insbesondere im Hinblick auf die für das Projekt notwendigen Eigenmittel angestellt worden. Als Zeugen stehen Herr ***17***, sowie der Geschäftsführer, ***15***, und der Prokurist, ***16***, der ***13*** & Partner Holding GmbH zur Verfügung.

Im Zuge der Prüfung ergaben sich jedoch Erkenntnisse zum Objekt, die einen Kauf zu dem vom Verkäufer festgelegten Verkaufspreis als wirtschaftlich nicht sinnvoll erscheinen ließen.

Insbesondere folgende Faktoren führten zur Entscheidung, das Objekt nicht zu erwerben:

Sehr hohe Mieterfluktuation

Kritische Hochwassersituation

Erhöhtes Leerstandsrisiko bei einer Gewerbefläche

Schlechterer Allgemeinzustand als auf den ersten Blick sichtbar

*Keine Bereitschaft des Verkäufers auf merkbare Senkung des Preises
Probleme bei der Finanzierung des Kaufes über Bankkredit*

*1.2 Außersteuerliche Gründe für die Verschmelzung auf die ***Bf1****

Ausgehend von der Rechtsprechung des VwGH sei eine missbräuchliche Gestaltung eine solche, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde; es sei zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. VwGH 27.9.1995, [93/13/0095](#); VwGH 10.12.1997, [93/13/0185](#)).

*Da die geplanten Projekte bzw. Erfolge bei der ***5*** GmbH nicht eingetreten sind, wurde die ***5*** GmbH auf die ***Bf1*** verschmolzen.*

1.2.1 Laufende Kosten für die leere GmbH

*Um unnötige Kosten zu sparen (zusätzliche Erstellung von weiteren Jahresabschlüssen, laufende Verwaltungskosten, Veröffentlichungskosten in der Wiener Zeitung, Kosten beim Firmenbuch für die Einreichung des Jahresabschlusses, diverse Abgaben, Beiträge und Gebühren etc.), wurde nach Bekanntwerden der Nichtumsetzung der Projekte entschieden, die ***5*** GmbH rückwirkend in die ***Bf1*** zu verschmelzen.*

Wie auch die anderen Punkte stellt dieser Punkt einen eindeutigen außersteuerlichen Grund dar.

1.2.2 Rückwirkung 9 Monate

Der Verschmelzungstichtag war zwar der 30.11.2016, der Entschluss, die Verschmelzung durchzuführen, wurde jedoch erst im Juli 2017 (Generalversammlungsbeschluss vom 25.7.2017 - siehe Firmenbuchauszüge als Beilage 10) gefällt. Es ist dem Steuerpflichtigen freigestellt, auf welchen Stichtag Umgründungen durchgeführt werden. Das Gesetz ermöglicht bewusst eine Rückwirkung um neun Monate, die Inanspruchnahme dieser Frist kann dem Steuerpflichtigen nicht zum Vorwurf gemacht werden.“

In einer Stellungnahme hielt das Finanzamt fest, dass

- die Geschäftsbeziehung der ***6**** GmbH bereits vor der Gemeindefusion am 1.1.2015 bestand (die ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG wurde schon seit dem 6.2.2012 steuerlich von ***6*** vertreten (vgl. Niederschrift mit Herrn ***18***, Bgm. der Gemeinde ***3*** vom 9.10.2019)

- dass es sich bei der Betreuung zweier Immobilienprojekte der Gemeinde um die Erstellung von Wirtschaftlichkeitsberechnungen für ein Vermietungsobjekt der ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG und die Sanierung des ***26****es, das ebenfalls im Eigentum der ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG steht, gehandelt hat. Die ***3*** Ort- und

Infrastrukturentwicklungs KG wird – wie bereits ausgeführt – von ***6*** und der ***6**** Steuerberatung GmbH laufend steuerlich vertreten, dies auch schon vor der Gemeindefusion und vor dem Kauf der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH. Dazu befragt gab Herr ***18*** an: „Diese Berechnungen vorrangig durch unseren Steuerberater durchführen zu lassen, war uns jedoch wichtig.“

- dass der Bürgermeister Kontakte der Eigentümer von einigen zum Verkauf stehenden Liegenschaften in ***3*** an ***6*** vermittelt haben soll, wurde von diesem verneint. Lediglich über ein zum Verkauf stehendes Gasthaus habe er ***6*** sowie 5 weiteren Interessenten in Kenntnis gesetzt. Dies dürfte im Jahr 2017 gewesen sein und somit nach dem Anteilerwerb an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH (lt. Angaben bei der Befragung im Oktober 2019 vor etwa 1,5 Jahren).

- dass der Kauf der GmbH für die Umsetzung eines konkreten Immobilienprojektes getätigt wurde, die Abgabepflichtige bisher nur behauptet hat. Nachweise gibt es jedoch keine. Kontakte für Immobilienprojekte, welche die ***Bf1*** als Maklerin betreuen hätte sollen, sind nach den Erhebungen des Finanzamts jedenfalls von der Gemeinde nicht vermittelt worden (vgl. Niederschrift mit Herrn ***18***, Bgm. der Gemeinde ***3*** vom 9.10.2019).

In der Stellungnahme heißt es weiters:

*„In Bezug auf das Immobilienprojekt ***12*** führt die Abgabepflichtige aus, dass eine Investition gerade zu einem Zeitpunkt geprüft worden sei, zu dem auch die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH zum Verkauf gestanden sei. Zunächst habe die ***Bf1.*** versucht die beiden Gebäude, die im Eigentum der ***14*** Projektentwicklungsgesellschaft mbH standen, als Immobilienmaklerin zu verkaufen. Dazu wird ausgeführt, dass das nunmehr vorgelegte Exposé vom 5.1.2017 stammt. Zu diesem Zeitpunkt hatte die ***Bf1.*** die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH bereits erworben. Dass die ***Bf1.*** ein Gesamtpaket bestehend aus der Beratung und Abwicklung beim Immobilienkauf mitsamt einem möglichen Verkauf der erworbenen GmbH am Markt angeboten hat, geht aus diesem Exposé nicht hervor. Die Abgabepflichtige ist daher auch in diesem Punkt auf der Behauptungsebene geblieben. Außerdem gab die Eigentümerin der Objekte, die ***14*** Projektentwicklungsgesellschaft mbH, im Rahmen der Beantwortung eines Auskunftersuchens an, dass die ***Bf1*** nicht beauftragt war, einen Käufer für die Immobilie zu finden (siehe Beantwortung des Auskunftersuchens durch die ***14*** Projektentwicklungsgesellschaft mbH vom 30.10.2019). Dass die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH daher zur Umsetzung des Immobilienprojekts ***12*** erworben wurde, kann nicht festgestellt werden.*

*Dass es in Bezug auf das Immobilienprojekt ***12*** einen Optionsvertrag zwischen der Verkäuferin und der ***H*** Holding GmbH (Muttergesellschaft der ***Bf1.***) und der ***13*** & Partner GmbH gegeben hat, wird durch den vorgelegten E-Mailverkehr zwar bestätigt. Welche Rolle aber der Kauf der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH in diesem Konzept gespielt haben soll, ist unklar. Auch Herr ***16***, Prokurist der ***13*** & Partner GmbH,*

*konnte dazu keine konkreten Angaben machen (siehe Niederschrift über die Befragung ***16*** vom 25.10.2019).“*

In verfahrensrechtlicher Hinsicht bemängelte die Bf. das Vorgehen des Finanzamtes und führte dazu aus, dass der Fachbereich bewusst und absichtlich Erklärungen der Bf. verweigert hätte, dass die Konstruktion im Rahmen der Prüfung zunächst akzeptiert worden sei, der Fachbereich dies jedoch nicht getan habe und dass das Parteiengehör im Rahmen der Schlussbesprechung verletzt worden sei, da der Bericht bereits fertig gestellt war. Im Zuge der Schlussbesprechung sei erstmals das Auskunftersuchen an die Gemeinde ***3*** vorgelegt worden. Im Übrigen habe das Finanzamt seine Ansicht mangels Bekanntgabe einer speziellen gesetzlichen Grundlage bzw. von Judikatur nicht ausreichend begründet.

Im Vorlageantrag heißt es schließlich:

„Weiters stellen wir den Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht und den zusätzlichen Antrag auf Einvernahme folgender Zeugen:

****15****

****16****

****24****

*Dr. ***18****

****19***“*

In Ergänzung zu dem bereits schriftlich Vorgebrachten erklärte ***6*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung, dass im Zeitpunkt des Erwerbes mehrere Ideen für Immobilienprojekte auf dem Tisch lagen, für deren Abwicklung man eine GmbH brauche. Die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH sei dementsprechend nicht für ein konkretes Projekt, sondern für mehrere Optionen erworben worden. Zum damaligen Zeitpunkt erschien der Erwerb sinnvoll.

Zum Zusammenhang des Immobilienprojektes ***12*** und der Bf. erläutert Herr ***6***, dass die ***H*** Holding GmbH die 100%ige Muttergesellschaft der Bf. ist. Die ***H*** Holding GmbH steht auch im 100%igen Eigentum von ***6***.

Im Herbst 2016 sei über Herrn ***25*** der Kontakt mit der ***13*** & Partner Holding GmbH hergestellt und die Beteiligung am Projekt ***12*** intensiv besprochen worden. Zu diesem Zeitpunkt sei klar gewesen, dass für die Verwirklichung eine eigene GmbH nötig war. Die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH habe sich dafür angeboten, besonders auch deshalb, weil eine schon bestehende GmbH bei der KSV-Bewertung besser bewertet wird, als eine neu gegründete GmbH.

Eine Abwicklung über die bestehende GmbH ***14*** erschien nicht sinnvoll, zumal diese „voll mit internen Verrechnungen“ war.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 3. UmgrStG

(1) Für die übernehmende Körperschaft gilt Folgendes:

1- Sie hat die zum Verschmelzungstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 fortzuführen.

(...)

§ 44 UmgrStG Mißbräuchliche Umgründungen idF BGBl. I Nr. 112/2011

Die Anwendung der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes ist zu versagen, wenn die Umgründungsmaßnahmen der Umgehung oder Minderung einer Abgabepflicht im Sinne des [§ 22 der Bundesabgabenordnung](#) dienen oder wenn die Umgründungsmaßnahmen als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder –umgehung im Sinne des Artikels 15 der Richtlinie Nr. 2009/133/EG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. L 310 vom 25.11.2009 S. 34 ff) in der jeweils geltenden Fassung haben.

Artikel 15 der Richtlinie 2009/133/EG

(1) Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Artikel 4 bis 14 ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn einer der in Artikel 1 genannten Vorgänge

a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat; vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn der Vorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen — insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften — beruht;

b) dazu führt, dass eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft oder eine an dem Vorgang nicht beteiligte Gesellschaft die Voraussetzungen für die bis zu dem Vorgang bestehende Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen der Gesellschaft nicht mehr erfüllt.

(2) Absatz 1 Buchstabe b ist so lange und so weit anwendbar, wie auf die von dieser Richtlinie erfassten Gesellschaften keine Vorschriften des Gemeinschaftsrechts anwendbar sind, die

gleichwertige Bestimmungen über die Vertretung der Arbeitnehmer in den Gesellschaftsorganen enthalten.

2.2. Rechtsfolgen nach [Umgründungssteuergesetz](#)

Das [UmgrStG](#) knüpft an das Unternehmensrecht an (vgl zB Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG3, § 3 Rz 6). Daran knüpft [§ 19 BAO](#) auch den Übergang der sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger (vgl zB Hügl/Mühlehner/Hirschler, [UmgrStG](#), § 3 Rz 3).

Aus dieser abgabenrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge folgt für den Beschwerdefall, dass die Bf. als übernehmende Körperschaft grundsätzlich die von der übertragenden Gesellschaft ***5*** GmbH entrichtete und noch nicht verbrauchte Mindestkörperschaftsteuer auf ihre eigenen Körperschaftsteuerschulden anrechnen kann (vgl nochmals Hügl/Mühlehner/Hirschler, [UmgrStG](#), § 3 Rz 11).

Die Anwendung der Rechtsfolgen des [UmgrStG](#) ist jedoch zu versagen, wenn die Umgründungsmaßnahmen der Umgehung oder Minderung einer Abgabepflicht im Sinne des [§ 22 der Bundesabgabenordnung](#) dienen oder wenn die Umgründungsmaßnahmen als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung im Sinne des Artikels 15 der Richtlinie Nr. 2009/133/EG haben ([§ 44 UmgrStG](#)).

2.3. Missbräuchliche Umgründung

[§ 44 UmgrStG](#) verweist hinsichtlich des Missbrauches sowohl auf [§ 22 BAO](#) als auch auf Artikel 15 der Richtlinie Nr. 2009/133/EG ([Fusionsrichtlinie](#)).

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des [§ 22 BAO](#) versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (vgl zB VwGH 30.4.2015, [2012/15/0162](#), VwGH 10.8.2005, [2001/13/0018](#) und 0019 oder VwGH 19. 1. 2005, [2000/13/0176](#), mwN).

Hinsichtlich der Absicht ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 22.9.2005, [2001/14/0188](#)).

In Missbrauchsfällen ist zu beachten, dass im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt bildet, mit dem die Folge des [§ 22 Abs 2 BAO](#) (bzw. [§ 44 UmgrStG](#)) verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der, dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (VwGH 30.4.2015, [2012/15/0162](#), VwGH 26.6.2014, [2011/15/0080](#) unter Hinweis auf Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 248 oder VwGH 22.9.2005, [2001/14/0188](#)).

Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch nach der Rechtsprechung des VwGH auszuschließen (VwGH 25.5.2016, [2013/15/0244](#), VwGH 25.5.2016, [2013/15/0293](#), VwGH 18.10.2012, [2010/15/0010](#) u.v.m.).

Die Missbrauchsbestimmung in der [Richtlinie 2009/133/EG](#) ist demgegenüber sprachlich insofern strenger, als das Vorliegen eines außersteuerlichen Grundes nicht automatisch eine unangemessene Gestaltung, die zu einer Steuerersparnis führt, zu rechtfertigen vermag. Vielmehr ist auch dann von Missbrauch auszugehen, wenn die Steuerersparnis einen der hauptsächlichen Beweggründe bildet.

Das ist nur dann nicht der Fall, wenn vernünftige wirtschaftliche Gründe (insbesondere Umstrukturierung oder Rationalisierung) vorliegen.

Um Missbrauch iSd [§ 44 UmgrStG](#) anzunehmen müssen daher zwei Voraussetzungen erfüllt sein, nämlich

- a) eine ungewöhnliche oder unangemessene rechtliche Gestaltung, die
- b) ihre Erklärung im Wesentlichen nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.

2.3.1. Ungewöhnliche bzw. unangemessene Gestaltung

Gesellschaftsrechtliche Vorgänge als solche (Mantelkauf, Fusion) sind für sich nicht dem [§ 22 BAO](#) zuordenbar. Ein Missbrauch kann in solchen Fällen nur in der, dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (vgl dazu zB VwGH 26.6.2014, [2011/15/0080](#) oder VwGH 2.8.2000, [98/13/0152](#) beide unter Hinweis auf Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 248).

Davon ist offenkundig auch der Gesetzgeber in [§ 44 UmgrStG](#) (idgF) ausgegangen, wonach

nicht die Umgründung an sich, sondern die gesamte Gestaltung der Umgründungsmaßnahmen den Missbrauchstatbestand erfüllen kann (VwGH 2.8.2000, [98/13/0152](#) unter Hinweis auf Helbich/Wiesner, [Umgründungssteuergesetz](#), RdW 1992, 64).

Im Beschwerdefall hat die Bf. hintereinander folgende Schritte gesetzt:

- Erwerb von Anteilen an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH, einer GmbH ohne Betrieb, mit hohen Verlustvorträgen und beträchtlichem Mindestkörperschaftsteuerguthaben;
- Änderung des Firmennamens der GmbH,
- Sitzverlegung der GmbH ,
- Änderung des Unternehmensgegenstandes der GmbH auf eine solche Tätigkeit, die auch die Bf. betreibt und
- Bestellung des Geschäftsführers der Bf. zum Geschäftsführer der erworbenen GmbH;
- anschließende Verschmelzung der GmbH auf die Bf. ohne jemals eine eigenständige wirtschaftliche Aktivität entfaltet zu haben.

Die komplette wirtschaftliche Neuausrichtung der Gesellschaft durch Änderung des Firmennamens, des Unternehmensgegenstandes und des Geschäftsführers, die Nichtausübung irgendeiner wirtschaftlichen Aktivität verbunden mit der anschließenden Verschmelzung stellt eine solche nicht angemessene Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte dar, die eine ungewöhnliche oder unangemessene rechtliche Gestaltung darstellt.

Es ist nämlich ungewöhnlich, eine Gesellschaft zu kaufen, aus deren Erwerb man keine Synergien ziehen kann: Die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH hat keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Sie verfügte weder über Sachanlagen noch Personal, das einen Wiedererkennungseffekt auslösen könnte. Auch im Außenauftritt gab es wegen der Änderung des Unternehmensgegenstandes und des Namens keine Kontinuität.

Da diese ungewöhnliche Gestaltung überdies zu einem Steuerspareffekt durch Abzug von Mindestkörperschaftsteuerbeträgen geführt hat, ist zu prüfen, ob für diese ungewöhnliche Gestaltung erhebliche wirtschaftliche Gründe sprechen.

2.3.2. Missbrauch – erhebliche wirtschaftliche Gründe

Bei Vorliegen einer ungewöhnlichen Gestaltung, die zu einer Steuerersparnis geführt hat, ist zu prüfen ob diese noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt

oder ob sie ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 18.10.2006, [2003/13/0031](#) oder VwGH 22.9.2005, [2001/14/0188](#)).

Ob die gewählte Gestaltung ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre, hängt im Beschwerdefall davon ab, ob es für den „Erwerb einer GmbH auf Vorrat“ verbunden mit der nachfolgenden Verschmelzung erhebliche wirtschaftlichen Gründe gibt (in der mündlichen Verhandlung musste der Geschäftsführer einräumen, dass die Bf. im Zeitpunkt des Erwerbs für die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH keinen konkreten Verwendungszweck hatte. Die Bf. kaufte die GmbH gleichsam „auf Vorrat“ um mit ihr irgendein der im Zeitpunkt des Erwerbs angedachten Immobilienprojekte zu verwirklichen).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung darzulegen (VwGH 19.01.2005, [2000/13/0176](#); VwGH 7.11.1989, [86/14/0203](#)), wobei zu beachten ist, dass sich nicht bereits jeder für bestimmte Ausnahmefälle denkbare geringfügige Vorteil der gewählten Umwegkonstruktion als beachtlicher außersteuerlicher Grund eignet (vgl. zB VwGH 10.8.2005, [2001/13/0018](#)).

Seitens des Steuerpflichtigen wurden als außersteuerliche Gründe die Intensivierung der Beziehungen zur Gemeinde, die Vermögensverwaltung bzw. die Involvierung in diverse Immobilienprojekte vorgebracht.

A: Beziehung zur Gemeinde, Immobilienprojekte in der Gemeinde

Die Bf. bringt vor, dass sich durch den Erwerb der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH der Kontakt zur Gemeinde vertieft habe, es hätten sich weitere potentielle Kunden ergeben (zB Gemeinde ***3*** oder Hackgut ***3***) und die Realisierung von Immobilienprojekten sei ermöglicht bzw. zumindest erleichtert worden.

Dazu ist zunächst zu sagen, dass ein wirtschaftlicher Grund für den Erwerb der GmbH, deren wirtschaftliche Neuausrichtung und die darauffolgende Umgründung gegeben sein muss. Soll der Verkäufer der Bf. durch den Kauf „gewogen“ sein, ist das per se kein wirtschaftlicher Grund für den Erwerb einer ansonsten nutzlosen GmbH.

Dieser Gedanke spiegelt sich auch mit der Intention des § 12 KStG (bzw. dem Verweis auf § 20 Abs 1 Z 3 EStG) wider, demzufolge Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind, selbst wenn sie aus

wirtschaftlichen Motiven getätigt werden und ein Werbezweck damit verbunden sein sollte (VwGH 10.8.2005, [2005/13/0049](#)).

Im Übrigen ist dieser Grund auch nicht nachvollziehbar:

Herr Mag. ***6*** ist Eigentümer und Geschäftsführer mehrerer Gesellschaften (zB ***6***** Steuerberatung GmbH, ***Bf1***, ***H*** Holding GmbH) und damit ist seine Person die Ansprechperson und Identifikationsfigur für wirtschaftliche Beziehungen mit seinen Gesellschaften.

Tatsächlich vertritt ***6*** die ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG nach Angaben des Finanzamtes bereits seit 6.2.2012 steuerlich, sodass schon vor Erwerb der Beteiligung wirtschaftliche Beziehungen zu Gemeindebetrieben bestanden.

Wohl auch aufgrund der schweren Trennbarkeit der verschiedenen Gesellschaften hat die Bf. als Nachweis des Akquirierens neuer Kunden (***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG und Hackgut ***3***) zT Ausgangsrechnungen eines anderen Unternehmens (nämlich der ***6***** Steuerberatung GmbH) vorgelegt.

Warum die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH zur Intensivierung der Kontakte mit der Gemeinde gekauft werden mussten, wurde hingegen nicht dargetan: Hinsichtlich der Erstellung von Wirtschaftlichkeitsberechnungen für ein Vermietungsobjekt und die Sanierung des ***26*** der ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG war es den Erhebungen des Finanzamtes zufolge laut Bürgermeister „*der Gemeinde wichtig, die Berechnungen vorrangig durch unseren Steuerberater durchführen zu lassen*“ (vgl. Niederschrift mit Bürgermeister ***18*** vom 9.10.2019).

Die Bf. betreibt jedoch keine Steuerberatungskanzlei, sondern Unternehmensberatung und Immobiliengeschäfte.

In diesem Zusammenhang kann die Aussage des Bürgermeisters wohl nur so verstanden werden, dass es für ihn bzw. die übrigen Mitglieder des Gemeinderates wichtig war, den Geschäftsführer der Bf., der Steuerberatungskanzlei und der übertragenden Gesellschaft, Herrn ***6*** selbst mit der Aufgabe zu betrauen und nicht die jeweilige Gesellschaft, für die er im Einzelfall tätig wird.

Die Vorgehensweise, einen Steuerberater, mit dem man zufrieden ist, auch mit einer Wirtschaftlichkeitsrechnung zu betrauen, wobei dieser die Tätigkeit aus verschiedensten Gründen (zB Haftung, Berufsrecht etc.) über seine Beratungsgesellschaft abwickelt, entspricht den üblichen wirtschaftlichen Usancen und ist nicht (wie die Bf. vermeint) eine bloße Schutzbehauptung des Bürgermeisters, um eine uU verbotene Einflussnahme auf seine Amtsgeschäfte zu verschleiern.

Soweit es die Umsetzung von Immobilienprojekten in bzw. mit der Gemeinde betrifft, ist ebenfalls nicht erkennbar, inwieweit der Erwerb der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH diesem Zweck dienen sollte: Die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH hat ursprünglich einen Fernsehsender betrieben und war nicht mit Immobilienprojekten beschäftigt, verfügte also weder über die nötige Expertise noch über Kontakte um derartige Projekte umzusetzen.

Eine Bevorzugung der Bf. bei Immobilienprojekten seitens des Bürgermeisters wiederum ist unwahrscheinlich, zumal er seine Handlungen jedenfalls politisch verantworten muss. Es kann nicht unterstellt werden, dass die Bf. ihren wirtschaftlichen Entscheidungen unwahrscheinliche, wenn nicht sogar rechtswidrige Handlungen zugrunde gelegt hat.

B: Vermögensverwaltung

Ziel bzw. Grund des Kaufes der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH sei es laut Bf. gewesen, eine reine Vermögensverwaltung und Vermögenssteigerung durch das Halten von Immobilien durchzuführen.

Da die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH - anders als die Bf. - nicht im Vermögensverwaltungsbereich tätig war, ist das Argument, dass der Erwerb der GmbH der Vermögensverwaltung dienen sollte, schlicht nicht nachvollziehbar.

Vielmehr hat die Bf. die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH ohne konkreten Anlass („auf Vorrat“) gekauft. Es standen nach Angaben der Bf. mehrere Projekte im Raum für deren Verwirklichung eine GmbH durchaus brauchbar wäre.

Derartig vage Vorstellungen vermögen jedoch keinen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Erwerb der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH glaubhaft zu machen.

C: Immobilienprojekt ***12***

Nach Abgaben der Bf. sei dieses Projekt zur Erwerbszeit intensiv geprüft worden, wobei die Bf. ursprünglich einen Käufer gesucht habe. Da üblicherweise für größere Objekte jeweils eigene GmbHs gegründet würden, wollte man das Projekt in der erworbenen GmbH abwickeln. Dabei seien mehrere Varianten überlegt worden wobei das Objekt schließlich aus diversen Überlegungen nicht erworben wurde.

Wie ***6*** in der mündlichen Verhandlung einräumen musste, waren die Überlegungen hinsichtlich der konkreten Involvierung der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH äußerst vage. Insbesondere gab es schon eine GmbH, die mit dem Projekt in ***12*** betraut war.

Die vage Verwendungsabsicht spiegelt sich auch – wie vom Finanzamt vorgebracht – in der uneindeutigen Beweislage wider: Das vorgelegte Exposé stammt vom 5.1.2017, einem Zeitpunkt, in dem die Bf. die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH bereits erworben hatte. Im Übrigen geht aus dem Exposé auch nicht hervor, dass ein Gesamtpaket bestehend aus der Beratung und Abwicklung beim Immobilienkauf mitsamt einem möglichen Verkauf der erworbenen GmbH am Markt angeboten würde, wobei die Eigentümerin der Objekte überdies angegeben habe, dass die Bf. nicht beauftragt war, einen Käufer für die Immobilie zu finden.

Zusammenfassend ergibt sich das Bild, dass die Bf. die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH ohne konkretes wirtschaftliches Ziel „auf Vorrat“, gekauft hat.

Die dafür vorgebrachten Gründe stellen sich als derartig vage dar, dass sie nicht geeignet sind, einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Erwerb bzw. die Umgestaltung der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH darzustellen.

D. Kostenersparnis durch Verschmelzung

Für die Verschmelzung ausschlaggebend sei gewesen, dass für die „leere GmbH“ unnötige Kosten angefallen seien. Der Rückwirkungszeitraum sei gesetzeskonform gewählt worden.

Bloße Einsparungen von Kosten, die der Umgründung immanent sind (zB Reduzierung der Verwaltungskosten aufgrund des Untergangs der übertragenden Gesellschaft), stellen keinen wirtschaftlichen Grund iS einer Umstrukturierung oder Rationalisierung dar (vgl. Hübner-Schwarzinger/Kofler in Kofler (Hrsg), [UmgrStG](#), 9. Aufl. 2020, § 44 Rz 17 unter Verweis auf EuGH 10.11.2011, [C-126/10](#), Foggia).

Da im Beschwerdefall hinsichtlich der Verschmelzung nur die Einsparung von Verwaltungskosten der übertragenen Gesellschaft vorgebracht wurden (eine Umstrukturierung

war wegen fehlender Sach- und Personalmittel gar nicht möglich), kann auch diesbezüglich von einem triftigen wirtschaftlichen Grund nicht gesprochen werden.

Im Falle einer Fusion zwischen zwei Gesellschaften muss davon ausgegangen werden, dass dieser Vorgang nicht auf „vernünftigen wirtschaftlichen Gründen“ im Sinne der [Fusionsrichtlinie](#) beruht, wenn die aufgenommene Gesellschaft keine Tätigkeit entfaltet, keine Beteiligung hält und der aufnehmenden Gesellschaft nur hohe Verluste unklaren Ursprungs überträgt, auch wenn sich dieser Vorgang für den Konzern wegen der Einsparung bei den Strukturkosten positiv auswirkt (EuGH 10.11.2011, [C-126/10](#), Foggia).

Da dies im Beschwerdefall zutrifft (die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH hat keine über das Planungsstadium hinausgehende Tätigkeit entfaltet und verfügte auch über kein Sachvermögen) kann auch unter diesem Aspekt kein wirtschaftlicher Grund für die Umgründung erblickt werden.

Insgesamt konnten im Beschwerdefall hinsichtlich der ungewöhnlichen Gestaltung, die zu einer Steuerersparnis geführt hat (siehe 2.3.1.), keine erheblichen wirtschaftlichen Gründe vorgebracht werden, die die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung ausschließen.

2.4. Verfahrensrechtliches

Soweit die Bf. das Vorgehen des Finanzamtes rügt, ist darauf hinzuweisen, dass das BFG im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse hat, die den Abgabenbehörden auferlegt sind (vgl. [§ 269 BAO](#)).

Da die Bf. ihre Auffassung und Beweismittel im Beschwerdeverfahren vorbringen konnte und diese vom BFG gewürdigt wurden, ist damit eine allfällige Verletzung von Verfahrensvorschriften durch das Finanzamt saniert.

In Beweisanträgen ist das Beweismittel, das Beweisthema und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben.

Ist das – wie im Beschwerdefall – nicht geschehen (bei den beantragten Zeugen wurde weder ein Beweisthema noch deren Adresse angegeben), ist das BFG zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (vgl. zB VwGH 23.1.2020, [Ra 2019/15/0099](#); VwGH 29.3.2017, [Ra 2016/15/0023](#), mwN).

2.5. Folgen für die Beschwerden

Im Beschwerdefall hat die Gestaltung der Umgründungsmaßnahmen den Missbrauchstatbestand des [§ 44 UmgrStG](#) erfüllt. Gewichtige wirtschaftliche Gründe konnten keine vorgebracht werden.

Als Folge der Umgründungsmaßnahmen kam es im Streitjahr 2016 zur Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer iHv ***21*** Euro.

Gemäß [§ 44 UmgrStG](#) ist die Anwendung der Bestimmungen des [UmgrStG](#) im Falle von Missbrauch zu versagen.

Bezogen auf den Beschwerdefall hat das zur Folge, dass die Anrechnung der entrichteten Mindestkörperschaftsteuer nicht zulässig ist.

Daraus folgt, dass im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid vom 19. Juni 2018 die Mindestkörperschaftsteuer (richtigerweise) nicht angerechnet wurde, während die Mindestkörperschaftsteuer in der Beschwerdeentscheidung vom 11.7.2018 (fälschlicherweise) angerechnet wurde. Damit erweist der Spruch der Beschwerdeentscheidung sich als nicht richtig.

Für den Spruch dieses Erkenntnisses hat dies zur Folge:

Die Beschwerde vom 31. Juli 2019 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2019 betreffend Aufhebung ([§ 299 BAO](#)) der Beschwerdeentscheidung vom 11. Juli 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 ist abzuweisen, weil die Aufhebung zu Recht erfolgte (der Spruch der aufgehobenen BVE hat sich als nicht richtig erwiesen).

Die Beschwerde vom 4. Juli 2018 gegen den Bescheid vom 19. Juni 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 ist abzuweisen, weil die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nicht zu erfolgen hat.

2.6. Revision

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

Im Beschwerdefall ist keine Rechtsfrage strittig, sondern ausschließlich eine Tatsachenfrage (Erfüllung der Missbrauchsvorschrift gem. [§ 44 UmgrStG](#)). Daher ist die Revision nicht zulässig.

Graz, am 27. Juli 2020

Urteil vom 13. November 2024, XI R 31/22

Flugunterricht ist kein Schul- oder Hochschulunterricht

ECLI:DE:BFH:2024:U.131124.XIR31.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 22 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EUV 282/2011 Art 44 S 1, UStG VZ 2016 , UStG VZ 2017
vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 24. Juni 2021, Az: 1 K 3047/19

Leitsätze

Der Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL umfasst nicht die Erteilung von Flugunterricht.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 24.06.2021 - 1 K 3047/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Frage, inwieweit der Kläger und Revisionskläger (Kläger) mit (der Überlassung von Flugzeugen und) der Erteilung von Flugunterricht steuerfreie Leistungen erbringt, die den Vorsteuerabzug ausschließen.
- 2 Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein, der die Förderung des Luftsports bezweckt. Im Jahr 2015 erwarb er ein einmotoriges Flugzeug, das er zum einen seinen Mitgliedern gegen Entgelt zum Fliegen überließ. Zum anderen verwendete der Kläger das Flugzeug in den Jahren 2016 und 2017 (Streitjahre) in der Ausbildung von Flugschülern zum Erwerb der Privatpilotenlizenz (Private Pilot Licence --"PPL"--). Bereits seit dem Jahr 2015 verfügte der Kläger über eine vom Luftfahrtverband X e.V. erteilte Erlaubnis, derartige Ausbildungslehrgänge durchzuführen.
- 3 Jedenfalls seit Oktober 2016 wiesen die Rechnungen des Klägers an die Flugschüler das Entgelt für die Überlassung des Flugzeugs ("Flugzeitgebühr Schüler" einschließlich einer Landegebühr) --unter Ausweis des ermäßigten Steuersatzes-- sowie das Entgelt für den Flugunterricht ("Aufwandsentschädigung Ausbildung") --ohne Umsatzsteuerausweis-- getrennt aus.
- 4 In seiner Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2016 erklärte der Kläger dementsprechend die Umsätze aus der Überlassung des Flugzeugs als Umsätze zum ermäßigten Steuersatz und die Umsätze aus dem Flugunterricht als steuerfreie Umsätze. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) vertrat dagegen die Auffassung, die Überlassung des Flugzeugs an die Flugschüler stelle zusammen mit dem Flugunterricht eine einheitliche Leistung dar, die insgesamt steuerfrei sei, und erließ einen Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr 2016, in dem er den im Jahr 2015 geltend gemachten Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Flugzeugs in Höhe des Anteils der steuerfreien Verwendung um ... € berichtigte. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein.

- 5 Während des Einspruchsverfahrens gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr 2016 erfolgte für beide Streitjahre eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung. Der Prüfer gelangte wie das FA zu der Auffassung, die Flugzeugüberlassung sei --als einheitliche Leistung zusammen mit dem Flugunterricht-- steuerfrei. Zudem schulde der Kläger die Umsatzsteuer auf diese Umsätze nach § 14c des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG), denn er habe die Steuer in seinen Rechnungen unrichtig ausgewiesen. Die vorzunehmende Kürzung der steuerpflichtigen Umsätze und die Annahme einer Steuerschuld aus § 14c Abs. 1 UStG glichen sich in beiden Streitjahren aus. Für das Streitjahr 2017 ermittelte der Prüfer eine Vorsteuerberichtigung wegen der von ihm angenommenen steuerfreien Verwendung des Flugzeugs in Höhe von ... €. Darüber hinaus war der Prüfer der Auffassung, dass weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € für das Streitjahr 2016 und in Höhe von ... € für das Streitjahr 2017 nicht zum Abzug zuzulassen seien.
- 6 Das FA erließ einen entsprechenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr 2016. Nachdem der Kläger für das Jahr 2017 keine Umsatzsteuererklärung abgegeben hatte, erließ es zudem einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das 4. Kalendervierteljahr 2017, in dem es die Feststellungen der Außenprüfung für das Streitjahr 2017 berücksichtigte. Der Kläger legte auch hiergegen Einspruch ein. Während dieses Einspruchsverfahrens erließ das FA einen Umsatzsteuerjahresbescheid für das Streitjahr 2017.
- 7 Die Einsprüche des Klägers blieben ohne Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1425 veröffentlichten Urteil ab. Wie der Flugunterricht sei auch die Überlassung des Flugzeugs nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei, denn es handele sich um eine unselbständige Nebenleistung zum steuerfreien Flugunterricht. Das FA habe daher zu Recht den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Flugzeugs in den Streitjahren berichtigt, die übrigen Vorsteuerbeträge um den Anteil der steuerfreien Verwendung gekürzt und eine Steuerschuld für die in den Rechnungen offen ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG angenommen.
- 9 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Er macht geltend, das FG habe zu Unrecht angenommen, der --als eigenständige Leistung anzusehende-- Flugunterricht sei nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei, und habe deshalb rechtsfehlerhaft den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Flugzeugs berichtigt sowie den Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten des Flugzeugs versagt. In unionsrechtskonformer Auslegung (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) verlange die Steuerbefreiung ein integriertes System der Kenntnisvermittlung sowie ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202). Daran fehle es bei dem hier in Rede stehenden Flugunterricht. Ebenso fehle bei der Flugausbildung im Streitfall ein konkreter Bezug zu einem Beruf, da die von den Flugschülern angestrebte Lizenz keinen Bezug zu den Lizenzen für Berufspiloten habe, sondern nur den "Hobbypiloten" diene.
- 11 Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 07.11.2019 die Umsatzsteuerbescheide 2016 vom 14.08.2018 und 2017 vom 12.09.2018 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2016 um ... € und für das Jahr 2017 um ... € herabgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Es stützt die Auffassung des FG, das zutreffend eine einheitliche steuerfreie Leistung angenommen habe. Die Flugausbildung gehe über eine bloße Freizeitgestaltung hinaus, insbesondere handele es sich angesichts der vermittelten Inhalte und des zeitlichen Umfangs der Ausbildung um ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen. Es seien an die Steuerfreiheit der Unterrichtsleistungen keine überzogenen Anforderungen zu stellen.

Entscheidungsgründe

- 14 Die Revision des Klägers ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 1. Das FG hat zwar in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass die zum Zwecke des Unterrichts erfolgende Überlassung des Flugzeugs zusammen mit dem Unterricht eine einheitliche Leistung (Flugunterricht) darstellt.
- 16 2. Allerdings ist das FG rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der streitgegenständliche Flugunterricht steuerfrei ist, und hat deshalb zu Unrecht den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Flugzeugs berichtigt sowie den Vorsteuerabzug aus den mit der Flugzeugüberlassung im Zusammenhang stehenden Kosten versagt.
- 17 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer als Vorsteuer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 14; vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 24; vom 07.12.2023 - V R 15/21, BFHE 283, 175, BStBl II 2024, 503, Rz 12).
- 18 Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das --wie hier-- nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29.04.2020 - XI R 14/19, BFHE 268, 474, BStBl II 2020, 613, Rz 14; vom 27.10.2020 - V R 20/20 (V R 61/17), BFHE 271, 257, BStBl II 2022, 575, Rz 14; jeweils m.w.N. zur unionsrechtlichen Grundlage).
- 19 b) Der im Streit stehende Vorsteuerabzug ist weder nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen noch nach § 15a UStG zu berichtigen; denn der Flugunterricht ist --anders als das FA und das FG meinen-- steuerpflichtig.
- 20 aa) Der Flugunterricht ist nicht gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei. Danach sind die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden, steuerfrei.
- 21 (1) Die Vorschrift ist entsprechend Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH-Urteile vom 30.06.2022 - V R 32/21 (V R 31/17), BFHE 277, 519, Rz 12; vom 17.11.2022 - V R 33/21 (V R 26/18), BFHE 279, 253, Rz 22 f.). Von der Steuer zu befreien sind danach nur die Veranstaltungen im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG, die --was im Streitfall in Betracht kommt-- als Schul- und Hochschulunterricht sowie als Aus- und Fortbildung oder berufliche Umschulung anzusehen sind.
- 22 (2) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ist der Flugunterricht nicht als "Schul- oder Hochschulunterricht" nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei.
- 23 (a) Unter welchen Voraussetzungen "Schul- oder Hochschulunterricht" im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL vorliegt, hat der EuGH in den Urteilen A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202 und Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19, EU:C:2021:873 sowie im Beschluss Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst vom 07.10.2019 - C-47/19, EU:C:2019:840 geklärt. Danach verweist der "Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts (...) allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen" (vgl. EuGH-Urteile A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202, Rz 26; Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19, EU:C:2021:873, Rz 28; EuGH-Beschluss Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst vom 07.10.2019 - C-47/19, EU:C:2019:840, Rz 30). Die Steuerbefreiung einer Unterrichtsleistung setzt somit das Vorliegen eines integrierten Systems sowie eines breiten und vielfältigen Spektrums von Stoffen voraus. Nicht

erfasst als "spezialisierte" Unterricht sind daher zum Beispiel Fahrschulunterricht (vgl. EuGH-Urteil A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202), Surf- und Segelunterricht (vgl. EuGH-Beschluss Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst vom 07.10.2019 - C-47/19, EU:C:2019:840) oder Schwimmunterricht (vgl. EuGH-Urteil Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19, EU:C:2021:873).

- 24** (b) Die 120 Stunden Theorie und mindestens 45 Flugstunden, die nach den Feststellungen des FG im Rahmen des Unterrichts erbracht wurden, mögen den Teilnehmern zwar erhebliche zeitliche Kapazitäten abverlangen. Auch mag der Stoff, der im Einzelnen vermittelt wurde (Luftrecht, Navigation, Meteorologie, Technik, Verhalten in besonderen Fällen, Flugfunkausbildung, menschliches Leistungsvermögen), umfangreich sein. Er stellt jedoch kein integriertes System in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen dar. Vielmehr zielt all dies darauf ab, das Fliegen mit Flugzeugen zu erlernen und sicher zu beherrschen. Er ist daher --ebenso wie Fahrschulunterricht (EuGH-Urteil A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202) oder Segelunterricht (vgl. EuGH-Beschluss Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst vom 07.10.2019 - C-47/19, EU:C:2019:840)-- ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht, der die Fähigkeit vermittelt, ein Fahrzeug (hier: Luftfahrzeug, § 1 Abs. 2 des Luftverkehrsgesetzes) zu führen.
- 25** (3) Der Flugunterricht ist auch nicht als Aus- oder Fortbildung oder als berufliche Umschulung steuerfrei.
- 26** (a) Nach Art. 44 Satz 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwSt-DVO-- umfassen die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür zwar unerheblich (Art. 44 Satz 2 MwSt-DVO; vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - V R 31/21 (V R 32/18), BFHE 275, 435, Rz 26).
- 27** (b) Ein direkter Bezug der Flugausbildung zu einem Gewerbe oder einem Beruf oder ein Dienen des Erwerbs oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse scheidet indes im Streitfall aus. Zwar ist dies grundsätzlich auch im Bereich von Flugschulen vorstellbar, soweit es beispielsweise um Unterricht geht, der Kenntnisse vermittelt, um die Verkehrspilotenlizenz (Airline Transport Pilot Licence --"ATPL"--) zu erwerben. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) betraf der Flugunterricht des Streitfalls aber die Erlangung einer Privatpilotenlizenz für "Hobbyflieger" ("PPL"). Diese ist keine Voraussetzung für eine entsprechende Berufsausbildung, auch wenn die erlangten Kenntnisse im Einzelfall auch für berufliche Zwecke nützlich sein mögen.
- 28** bb) Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG liegen ebenfalls nicht vor.
- 29** (1) Wie es sich bei der Überlassung von Flugzeugen eines Luftsportvereins an seine Mitglieder nicht um eine sportliche Veranstaltung im Sinne von § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG handelt (vgl. BFH-Urteil vom 09.08.2007 - V R 27/04, BFHE 217, 314, unter II.3.a), so ist auch die Erteilung von Flugunterricht mangels "Veranstaltung" nicht nach dieser Vorschrift steuerbefreit.
- 30** (2) Aus dem Unionsrecht folgt nichts Abweichendes. Nach der Rechtsprechung kommt Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL, der unionsrechtliche Grundlage des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG ist, keine unmittelbare Wirkung zu, so dass sich ein Steuerpflichtiger auf diese Bestimmung nicht unmittelbar berufen kann (vgl. EuGH-Urteil Golfclub Schloss Igling vom 10.12.2020 - C-488/18, EU:C:2020:1013, Rz 36 f.; BFH-Urteile vom 15.12.2021 - XI R 31/21 (XI R 6/18), BFH/NV 2022, 920, Rz 34; vom 21.04.2022 - V R 48/20 (V R 20/17), BFHE 276, 394, Rz 17 ff.).
- 31** cc) Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sind ebenfalls nicht erfüllt.
- 32** Danach sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen steuerfrei, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Daran fehlt es hier.
- 33** c) Danach kann der Kläger die Umsatzsteuer aus dem Erwerb des Flugzeugs ebenso in voller Höhe als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehen wie diejenige aus den laufenden Kosten für das Flugzeug. Denn diese Eingangsleistungen stehen auch in dem Umfang, in dem das FA sie gekürzt hat, in direktem und unmittelbarem

Zusammenhang zu dem steuerpflichtigen Flugunterricht, der das Recht auf den Vorsteuerabzug eröffnet (vgl. z.B. EuGH-Urteile Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 28; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 25; BFH-Urteil vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 59).

- 34** 3. Das Urteil des FG, das die Voraussetzungen der Steuerfreiheit des hier in Rede stehenden Umsatzes rechtsfehlerhaft bejaht hat, ist aufzuheben. Die Sache ist indes an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Da die Höhe der vom Kläger begehrten abziehbaren Vorsteuerbeträge nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht nachgeprüft werden kann, fehlt die Spruchreife.
- 35** a) Zwar steht die Höhe des begehrten Vorsteuerabzugs zwischen den Beteiligten insoweit nicht im Streit, als er die in den Streitjahren vom FA vorgenommene Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus dem Erwerb des Flugzeugs betrifft (... € für 2016 und ... € für 2017). Allerdings geht der Revisionsantrag (wie auch schon der Klageantrag) hierüber hinaus, da der Kläger weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt ... € für 2016 und ... € für 2017 geltend macht.
- 36** b) Dem erkennenden Senat fehlen Feststellungen dazu, weshalb dem Kläger der Vorsteuerabzug insoweit vom FA versagt wurde. Das FG hat lediglich angenommen (FG-Urteil, S. 6), die weitere Vorsteuerberichtigung betreffe "wohl u.a. Vorsteuern aus den Landegebühren, die dem Kläger in Rechnung gestellt worden sind, als auch Vorsteuern aus den laufenden Aufwendungen für das Flugzeug, die der Prüfer in Höhe des steuerfreien Anteils (...) nicht für abziehbar hielt (...)", und weiter ausgeführt, "[d]ie weiteren nicht berücksichtigten Vorsteuern betreffen wohl andere, hier nicht streitige Sachverhalte (...). Die betragsmäßig größte Vorsteuerkürzung in 2017 von ... € ist bei einem anderen Flugzeug (...) vorgenommen worden (...)". Auf dieser Grundlage ist dem Senat ein Durcherkennen nicht möglich.
- 37** c) Die dazu nötigen Feststellungen hat das FG insoweit im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 38** 4. Im zweiten Rechtsgang wird das FG außerdem zu prüfen haben, ob die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG, der unionsrechtlich auf Art. 98 Abs. 1 und 2 MwStSystRL beruht, auf die Umsätze des Klägers zu Recht erfolgt ist (vgl. BFH-Urteile vom 23.07.2019 - XI R 2/17, BFHE 266, 91, Rz 17 f.; vom 26.08.2021 - V R 5/19, BFHE 274, 284, Rz 49 ff.; vom 03.08.2022 - XI R 11/19, BFHE 277, 33, BStBl II 2023, 202, Rz 14; vom 17.11.2022 - V R 33/21 (V R 26/18), BFHE 279, 253, Rz 26 ff.; vom 05.04.2023 - V R 14/22, BFHE 280, 348, Rz 14 ff.; vom 18.10.2023 - XI R 4/20, BFHE 282, 161, Rz 28 f.). Der Umstand, dass Anh. III Nr. 15 MwStSystRL nach den Streitjahren durch die Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 05.04.2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 107 vom 06.04.2022, S. 1) geändert wurde, hat auf die Streitjahre keine Auswirkungen (vgl. BFH-Urteil vom 05.03.2023 - V R 14/22, BFHE 280, 348, Rz 15 ff.).
- 39** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stauder Schuchter Kempf Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH & Co KG, Ing. Etzel Straße 17/3, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 27. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. März 2023 betreffend Umsatzsteuer 2021, den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. März 2023 betreffend Umsatzsteuer 2022 und den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. März 2023 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2023 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. März 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Hasenöhl zu Recht:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Der Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 betreffend Umsatzsteuer 2022 wird dahingehend abgeändert, dass es sich um keinen vorläufigen Bescheid gem § 200 Abs 1 BAO handelt.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Gemeinde ***Gemeinde1*** (im Folgenden auch „Beschwerdeführerin“) ist Erhalter der Volksschule ***Gemeinde1*** und führt diese seit dem Schuljahr 2021/22 als Ganztagesesschule, an der neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird. Strittig ist, ob die Tagesbetreuung einen Betrieb gewerblicher Art bildet und der Beschwerdeführerin somit insoweit auch die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs 3 UStG 1994 zukommt.

Im Rahmen einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für die Zeiträume 1/2022 bis 7/2022 und 9/2022 bis 1/2023 wurden vom Prüfungsorgan ua von der Beschwerdeführerin in Abzug gebrachte Vorsteuerbeträge aus einem Zubau zum Gebäude der Volksschule ***Gemeinde1*** nicht anerkannt. Der Zubau sollte den Feststellungen des Prüfungsorgans zufolge der Nachmittagsbetreuung der Schüler dienen. Es handle sich um eine getrennte Form der Nachmittagsbetreuung (Trennung von Unterrichts- und Betreuungsteil), die nach dem Abschluss des Unterrichtes angeboten werde. Die zu betreuenden Schülergruppen könnten aus Schülern verschiedener Klassen, Schulstufen und auch verschiedenen Schulen zusammengesetzt sein. Zuständig für die Errichtung ganztägiger Schulformen, auf die ab 15 Anmeldungen ein Rechtsanspruch bestehe, sei der jeweilige Schulerhalter, bei Pflichtschulen in der Regel die Gemeinde. Die Nachmittagsbetreuung habe auf Basis von detailliert geregelten gesetzlichen Vorschriften zu erfolgen, sodass die Verpflegung und die Nachmittagsbetreuung von Schülern an öffentlichen Schulen unter der Verantwortung der Schule im Rahmen der Hoheitsverwaltung erfolge und damit keinen Betrieb gewerblicher Art begründe. Entscheidend für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit sei, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts Tätigkeiten im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausübt, was bei gesetzlich geregelter Verpflegung und Nachmittagsbetreuung im Rahmen von ganztägig geführten Schulen nach den jeweiligen Schulorganisations- oder Pflichtschulgesetzen der Fall sei.

In der Folge wurde der Umsatzsteuerbescheid 2021 vom 5. Juli 2022 mit Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 gemäß § 299 BAO aufgehoben und wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2021 mit weiterem Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 mit -266.694,60 Euro neu festgesetzt. Begründend wurde dabei auf die Niederschrift vom 22. März 2023 über die Schlussbesprechung anlässlich der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung verwiesen.

Mit gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigem Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2022 mit -681.406,25 Euro festgesetzt. Begründend wurde in dem Bescheid wie folgt ausgeführt: *„Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO*

vorläufig durchgeführt. Auf die Niederschrift zur USt-Prüfung vom 22.03.2023 wird verwiesen.“
In der Niederschrift vom 22. März 2023 über die Schlussbesprechung anlässlich der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung wurde betreffend die Vorläufigkeit ausgeführt, dass für das Jahr 2022 „eine vorläufige USt-Jahreserklärung auf Basis der eingereichten UVAs erstellt“ werde.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2023 wurde die Umsatzsteuer für den Monat Jänner 2023 festgesetzt mit -119.509,72 Euro. Begründend wurde dabei auf die „Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind“, verwiesen.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 27. April 2023 erhob die Beschwerdeführerin gegen die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses angeführten Bescheide Beschwerde und beantragte sie, die Umsatzsteuer jeweils unter Berücksichtigung des „uneingeschränkten Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit den Investitionen und Ausgaben zur Nachmittagsbetreuung festzusetzen (Vorsteuern 2021 € 1.020,00; Vorsteuern 2022 € 333.662,72; Vorsteuern 1/2023 € 4.887,19)“. Zudem stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In der Begründung wurde einleitend ausgeführt, es sei unstrittig, dass die gegenständlichen Investitionen außerhalb des Schulgebäudes lägen (Aufstockung eines bestehenden Sportheimes), ausschließlich mit der Nachmittagsbetreuung von Kindern der Volksschulen ***Gemeinde1*** und ***Ort2*** in der Gemeinde ***Gemeinde1*** in Zusammenhang stünden und diese Nachmittagsbetreuung schulrechtlich in getrennter Abfolge und nicht durch LehrerInnen, sondern vom ***Verein1*** durchgeführt werde. Daran anschließend wurden betreffend die rechtliche Würdigung des Sachverhalts zunächst ausgewählte gesetzliche Regelungen des Schulorganisationsrechts, die ganztägige Schulformen (Schulen mit Tagesbetreuung) betreffen, wiedergegeben (insbesondere §§ 8 lit j und 8d Schulorganisationsgesetz; § 14 Abs 2 Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995). Diese gesetzlichen Regelungen könnten den Ausführungen in der Beschwerde zufolge zwar zum verpflichtenden Angebot einer ganztägigen Schulform führen. Entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht, wonach ab 15 Anmeldungen ein Rechtsanspruch der Eltern auf die Errichtung einer ganztägigen Schulform bestehe, lasse sich dabei allerdings kein durchsetzbarer Rechtsanspruch der Bürgerinnen und Bürgern ableiten. Zudem liege auch bei Annahme eines verpflichtenden Leistungsangebotes keine Hoheitsverwaltung vor. So werde in § 2 Abs 5 KStG als Indiz für die Ausübung öffentlicher Gewalt das Merkmal des Annahmewzwanges angeführt. An einem solchen Annahmewrang fehle es im gegenständlichen Fall, da zum Besuch der Nachmittagsbetreuung eine Anmeldung erforderlich sei. Zudem liege keine Tätigkeit vor, welche der Körperschaft öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist, da die Nachmittagsbetreuung gegenständlich nicht durch LehrerInnen, sondern vom ***Verein1*** durchgeführt werde. Darüber hinaus würde der Umstand, dass sich die Bewilligung der

Festlegung einer Schule als ganztägige Schulform gem § 14 Abs 2 Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995 an anderen regionalen Betreuungsangeboten orientiere, ohne dass dabei eine Einschränkung auf öffentlich-rechtliche alternative Betreuungsangebote vorgenommen werde, den privatwirtschaftlichen Charakter der Betreuungsleistung belegen. Auch die Aussagen in Rz 272 der UStR 2000 würden auf eine unternehmerische Tätigkeit hindeuten, da nach der dort vertretenen Ansicht bei Erbringung einer Tagesbetreuungsleistung iSd § 8 lit j Schulorganisationsgesetz durch einen Unternehmer an eine öffentliche Schule regelmäßig eine einheitliche komplexe Leistung vorliege, bei der insgesamt der Betreuungs- und Aufsichtscharakter und nicht die Vermittlung von Kenntnissen bzw Unterrichtserteilung iSd § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 im Vordergrund stünden. In solch einem Fall könne weder die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 11 lit a noch nach lit b UStG 1994 zur Anwendung gelangen. Abschließend wurde in der Beschwerde auf Art 13 MwStSystRL und die dazu ergangene Judikatur verwiesen. So handle es sich bei den in dieser Bestimmung genannten Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies sei der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst. Somit würden aber angesichts der dargelegten Ausübungsmodalitäten bei der gegenständlichen Nachmittagsbetreuung keine Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ vorliegen. Zudem seien nach Art 13 MwStSystRL öffentliche Einrichtungen auch bei Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt als Unternehmer anzusehen, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Nachdem die hier streitgegenständliche Nachmittagsbetreuung nicht durch LehrerInnen, sondern vom ***Verein1*** besorgt werde, liege keine tätigkeitsbezogene Vorbehaltsaufgabe vor; die Gemeinde befinde sich insoweit in einem Wettbewerb.

Am 9. August 2023 wurde von der Beschwerdeführerin bei der belangten Behörde auf deren Verlangen hin eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2022 eingereicht.

Mit Beschwerdevorentscheidungen der belangten Behörde vom 11. September 2023 wurden die Beschwerden gegen den Umsatzsteuerbescheid 2021 vom 28. März 2023 und gegen den Bescheid vom 28. März 2023 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2023 jeweils als unbegründet abgewiesen. Mit weiterer Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 11. September 2023 wurde der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2022 vom 28. März 2023 abgeändert und die Umsatzsteuer für das Jahr 2022 festgesetzt mit -691.984,75 Euro. In der zu den vorgenannten Beschwerdevorentscheidungen gesondert ergangenen Begründung vom 12. September 2023 wurde nach einer Wiedergabe des bisherigen Verwaltungsgeschehens und des Beschwerdevorbringens festgehalten, dass der Sachverhalt unstrittig sei und demnach die Beschwerdeführerin das bestehende Sportheim aufgestockt habe, um ausschließlich die Nachmittagsbetreuung für Kinder der Volksschulen ***Gemeinde1*** und ***Ort2*** in getrennter Abfolge iSd § 8 lit j Schulorganisationsgesetz, nicht durch Lehrerinnen und Lehrer,

sondern vom ***Verein1*** zu besorgen. Daran anschließend wurde der Inhalt ausgewählter schulrechtlicher Bestimmungen betreffend die Ganztageschule – insbesondere betreffend den zeitlichen Rahmen und die Inhalte der Betreuungsleistungen – zusammengefasst wiedergegeben (insbesondere §§ 6 Abs 4a und 8d SchOG, § 5 Abs 6 SchZG und die VO BGBl II 174/2015). In der darauf aufbauenden rechtlichen Würdigung wurde nach einer einleitenden Wiedergabe der einschlägigen steuergesetzlichen Bestimmungen zunächst zum in der Beschwerde ins Treffen geführten Kriterium des Annahmewangs unter Verweis auf Rsp des VwGH ausgeführt, dass der in § 2 Abs 5 KStG 1988 erwähnte Annahmewang keine notwendige Voraussetzung für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit sei. Es bestehe in vielen unzweifelhaft der Hoheitsverwaltung zuzuordnenden Bereichen kein Annahmewang. So gelte etwa in Österreich zwar eine allgemeine Schulpflicht, die Eltern hätten jedoch die Wahl, ihre Kinder entweder an einer öffentlichen Schule oder an einer Privatschule mit Öffentlichkeitsrecht anzumelden oder ihre Kinder zu Hause, im sogenannten Heimunterricht, zu unterrichten. Trotz des somit nicht gegebenen Annahmewanges werde nicht in Abrede gestellt, dass öffentliche Schulen dem Bereich der Hoheitsverwaltung der die Schule erhaltenden Gebietskörperschaften zuzuordnen seien. Auch impliziere die gesetzliche Verpflichtung eines öffentlich-rechtlichen Schulerhalters zum Anbieten einer Nachmittagsbetreuung, sobald 15 Kinder zur Gründung einer Gruppe angemeldet sind, per se einen Tätigkeitsbereich, der auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gerichtet ist. Darüber hinaus übersehe die Beschwerdeführerin, dass die Rechtsprechung bei der Frage, ob Hoheitsverwaltung vorliegt, danach unterscheide, wer die Leistung erbringt: Wird die Tätigkeit von einer gesetzlich normierten Körperschaft des öffentlichen Rechts erbracht, handle es sich um einen „Hoheitsbetrieb“; sollte die Tätigkeit jedoch von einem Privaten oder gar „freiwillig“ erbracht werden, sei von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen. Entsprechendes gelte für Universitäten: Bei diesen unterscheide der VwGH zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts (= Universitäten nach dem UG 2002), die gesetzlich dazu verpflichtet sind, einen wissenschaftlichen Lehr- und Forschungsbetrieb zu betreiben, einerseits und andererseits den privaten Rechtsträgern und auch den Körperschaften öffentlichen Rechts, welche freiwillig – ohne gesetzliche Verpflichtung – eine Privatuniversität iSd Universitäts-Akkreditierungsgesetzes 1999 führen. Nur bei Universitäten iSd UG 2002 sei der Rsp zufolge von Hoheitsverwaltung auszugehen. Aus Sicht der Abgabenbehörde seien diese Grundsätze aus der referierten höchstgerichtlichen Judikatur auch auf die gegenständliche Nachmittagsbetreuung anzuwenden: Die Beschwerdeführerin sei nach dem Schulorganisationsgesetz dazu verpflichtet, ab einer gewissen Anzahl an Anmeldungen eine Nachmittagsbetreuung einzurichten, somit handle es sich aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung um einen Hoheitsbetrieb. Wenn beispielsweise eine Gebietskörperschaft freiwillig, ohne gesetzlichen Zwang, oder ein privater Verein eine Nachmittagsbetreuung für die VolksschülerInnen anbieten würde, läge demgegenüber zweifelsfrei eine privatwirtschaftliche Betätigung vor, und würde die Gebietskörperschaft in diesem Beispiel einen Betrieb gewerblicher Art begründen. Aus den genannten Gründen komme die

Abgabenbehörde zu dem Ergebnis, dass die Nachmittagsbetreuung von Schülerinnen und Schülern an öffentlichen Schulen unter der Verantwortung der Schule gegen Einhebung von Unkostenbeiträgen von den Eltern nach den jeweiligen bundes- bzw landesgesetzlichen Regelungen keinen Betrieb gewerblicher Art begründe. Entscheidend für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit sei, dass die Beschwerdeführerin die Tätigkeiten im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen gesetzlichen Regelung ausübe. Daher spiele es keine Rolle, ob die Betreuung durch die Schule selbst oder durch Erfüllungsgehilfen – in diesem Fall durch den ***Verein1*** – erfolgt. Betreffend die Vorläufigkeit des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2022 wurde abschließend ausgeführt, dass gemäß § 200 Abs 2 BAO die vorläufige Festsetzung als endgültig zu erklären sei, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens sei die Umsatzsteuerjahreserklärung des Jahres 2022 eingereicht worden, somit sei die Umsatzsteuer 2022 antragsgemäß – mit der Ausnahme der nach der Ansicht des Finanzamtes nicht zulässigen Vorsteuerabzuges – veranlagt und endgültig erklärt worden.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 6. Oktober 2023 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag ein. Darin stellte die Beschwerdeführerin erneut einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und wies darauf hin, dass von der Abgabenbehörde übersehen worden sei, dass von ihr in den Jahren 2021, 2022 und 2023 Umsätze (Elternbeiträge) im Bereich der schulischen Nachmittagsbetreuung umsatzsteuerpflichtig behandelt worden seien und verwies die Beschwerdeführerin diesbezüglich auf eine dem Vorlageantrag beiliegende Aufstellung der auf den Streitzeitraum entfallenden Umsatzsteuerbeträge.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde und die Akten mit Vorlagebericht vom 7. November 2023 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte eine teilweise Stattgabe der Beschwerde dahingehend, dass die von der Beschwerdeführerin gemeinsam mit dem Vorlageantrag bekannt gegebenen Einnahmen (Elternbeiträge) als nicht steuerbar behandelt werden sollen.

Mit Beschluss des BFG vom 19. Dezember 2023 wurde die Beschwerdeführerin um Übermittlung der im Streitzeitraum 2021 bis 01/2023 für die streitgegenständliche schulische Nachmittagsbetreuung geltenden Betreuungspläne iSd § 6 Abs 4a SchOG und des mit dem ***Verein1*** betreffend die Nachmittagsbetreuung abgeschlossenen Vertrages (in Kopie) ersucht.

Mit E-Mail vom 23. Jänner 2014 wurden dem Bundesfinanzgericht von der Beschwerdeführerin zwei von der Beschwerdeführerin mit dem ***Verein1*** betreffend die Nachmittagsbetreuung abgeschlossene Verträge, das von der Beschwerdeführerin betreffend das Schuljahr 2022/23 an das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung (BMBWF) übermittelte Ganztageschulkonzept der Volksschule ***Gemeinde1*** und die das

Schuljahr 2021/22 betreffende Bewertung des Ganztageschulkonzepts der Volksschule ***Gemeinde1*** durch die Schulaufsicht übermittelt.

Mit Beschluss des BFG vom 9. Februar 2024 wurden der belangten Behörde das E-Mail der beschwerdeführenden Partei vom 23. Jänner 2024 sowie die dieser E-Mail als Anlagen beigefügten Dokumente zur Kenntnis gebracht.

Mit Beschluss des BFG vom 5. März 2024 wurde die beschwerdeführende Partei im Hinblick auf die in der gegenständlichen Beschwerdesache für den 19. März 2024 anberaumte mündliche Verhandlung ersucht, unter anderem folgende Fragen im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu beantworten:

- Die beschwerdeführende Partei wurde zunächst darauf hingewiesen, dass in der Beschwerde vorgebracht wurde, dass für die Tagesbetreuung im Rahmen der Ganztageschule Investitionen getätigt wurden, die „*außerhalb des Schulgebäudes liegen (Aufstockung des eines bestehenden Sportheimes)*“. Demgegenüber geht aus den dem BFG vorliegenden Einreichplänen hervor, dass die ergriffenen Baumaßnahmen das Gebäude der Volksschule ***Gemeinde1*** betreffen. Die beschwerdeführende Partei wurde um Aufklärung dieses nach der derzeitigen Aktenlage bestehenden Widerspruchs ersucht.
- Vor dem Hintergrund, dass in der Beschwerde neben der Volksschule ***Gemeinde1*** auch die Volksschule ***Ort2*** genannt wurde, wurde die beschwerdeführende Partei um Darlegung der Relevanz der für Schüler der Volksschule ***Ort2*** angebotenen Tagesbetreuung für das gegenständliche Beschwerdeverfahren ersucht.
- Zudem wurde die beschwerdeführende Partei darauf hingewiesen, dass im Falle des Vorliegens Betriebe gewerblicher Art gemäß § 6 Abs 1 Z 23 UStG 1994 eine unechte Befreiung von der Umsatzsteuer in Betracht kommt und wurde die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang um Mitteilung ersucht, ob von ihr eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß dem Bundesgesetz, mit dem Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen werden (Art XIV BGBl 1995/21), eingereicht wurde.

Im Zuge der am 19. März 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde von der beschwerdeführenden Partei dargelegt, dass es sich bei den betreffenden Baumaßnahmen um eine Aufstockung des an das Gebäude der Volksschule ***Gemeinde1*** unmittelbar angrenzenden Sportheimes handle. Weiters erklärte die beschwerdeführende Partei, dass die für Schüler der Volksschule ***Ort2*** angebotene Tagesbetreuung für das gegenständliche Beschwerdeverfahren ohne Relevanz sei. Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß dem Bundesgesetz, mit dem Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen werden (Art XIV BGBl 1995/21), sei bereits im Jahr 1995 für sämtliche Kinderbetreuungseinrichtungen

der ***Bf1*** eingereicht worden. In Ergänzung des bisherigen Beschwerdevorbringens führte die Beschwerdeführerin zudem unter anderem aus, dass es sich beim Betrieb eines Kindergartens unstrittig um eine unternehmerische Tätigkeit handle, gleichwohl die Gemeinden auch insoweit eine landesgesetzliche Verpflichtung treffe. Zudem verwies die Beschwerdeführerin nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2014, 2010/13/0006, dem zufolge es iZm der Frage nach dem Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art ausschließlich auf die Ausübungsmodalitäten (und nicht auf das Vorliegen einer gesetzlichen Verpflichtung zur Leistungserbringung) ankomme. Die beschwerdeführende Partei beantragte die Stattgabe der Beschwerde, während die Amtspartei die teilweise Stattgabe der Beschwerde dahingehend, dass die von der Beschwerdeführerin gemeinsam mit dem Vorlageantrag bekannt gegebenen Einnahmen (Elternbeiträge) als nicht steuerbar behandelt werden sollen, beantragte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Die ***Bf1*** führt die öffentliche Volksschule ***Gemeinde1*** seit dem Schuljahr 2021/22 als Ganztageschule (GTS) iSd § 8 lit j SchOG, an der neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird.

1.2. Der Betreuungsteil wird dabei als vom Unterricht getrennt, dh ab dem Mittagessen als Nachmittagsbetreuung bzw als getrennt geführte GTS organisiert. Die Öffnungszeiten der GTS sind an Schultagen von Montag bis Freitag jeweils von 11:45 Uhr bis 17:00 Uhr.

1.3. Im Rahmen der Tagesbetreuung sind insgesamt 5 Stunden pro Woche gegenstandsbezogene Lernzeiten iSd § 8 lit j sublit aa SchOG vorgesehen, wobei die Schülergruppen so gebildet werden, dass jeder Schüler an jedem Tag seiner Tagesbetreuung eine Stunde gegenstandsbezogene Lernzeit erhält. Individuelle Lernzeiten (§ 8 lit j sublit bb SchOG) sind nicht vorgesehen. Die restliche Tagesbetreuung besteht aus Freizeit iSd § 8 lit j sublit cc SchOG, in deren Rahmen auch die Einnahme des Mittagessens durch die Schüler erfolgt.

1.4. Die Betreuung der Schüler in der gegenstandsbezogenen Lernzeit erfolgt durch Lehrer; die Betreuung der Schüler im Freizeitteil erfolgt durch Erzieher, die in einem Dienstverhältnis zum ***Verein1***, ***Verein1-Adr***, stehen. Die Tätigkeit der Erzieher erfolgt dabei auf der Grundlage einer von der ***Bf1*** mit dem ***Verein1*** getroffenen Vereinbarung, die die „Bereitstellung von Erziehern für die Nachmittagsbetreuung von Schulkindern der VS

Gemeinde1 durch den ***Verein1***“ gegen Bezahlung der in der Vereinbarung angeführten Personalkosten zum Gegenstand hat.

1.5. Für die Betreuung der Schüler im Freizeitteil einschließlich Verpflegung (Mittagessen) hebt die ***Bf1*** von den Personen, die für den Unterhalt der Schüler aufzukommen haben, höchstens kostendeckende pauschale Beiträge ein. Art und Umfang der Verpflegungsleistung sind dabei im Wesentlichen vorgegeben. Die Betreuungsleistung einerseits und die Verpflegungsleistung andererseits können nicht unabhängig voneinander in Anspruch genommen werden, sondern geht mit der Anmeldung des Kindes zum Besuch des Betreuungsteiles zwingend eine Inanspruchnahme der Verpflegung des Kindes einher.

1.6. Die für die Betreuung der Schüler im Freizeitteil einschließlich Verpflegung eingehobenen Beiträge wurden von der ***Bf1*** im Streitzeitraum als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß dem Bundesgesetz, mit dem Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen werden (Art XIV BGBl 1995/21), war im Jahr 1995 für sämtliche Kinderbetreuungseinrichtungen der ***Bf1*** eingereicht worden.

1.7. Die betreffenden Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Beträge an Umsatzsteuer stellen sich im Streitzeitraum wie folgt dar:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer	Summe
2021	12.227,15 Euro	1.589,53 Euro	13.816,68 Euro
2022	34.284,46 Euro	3.428,45 Euro	37.712,91 Euro
01/2023	3.810,99 Euro	381,10 Euro	4.192,09 Euro

1.8. Im Streitzeitraum hat die ***Bf1*** auf die Ganztagesesschule bezogene Aufwendungen getätigt und wurden ihr diese mit Ausweis der entsprechenden Umsatzsteuerbeträge in Rechnung gestellt. Insbesondere hat die ***Bf1*** im Jahr 2022 zur Deckung des für die Tagesbetreuung benötigten räumlichen Bedarfs eine Aufstockung bei dem an das Gebäude der Volksschule ***Gemeinde1*** angrenzenden Sportlerheim vorgenommen.

1.9. Von der ***Bf1*** wurden in Zusammenhang mit der Ganztagesesschule im Streitzeitraum Vorsteuerbeträge in folgender Höhe geltend gemacht:

Zeitraum	2021	2022	01/2023
Vorsteuerbeträge	1.020,00 Euro	333.662,72 Euro	4.887,19 Euro

2. Beweiswürdigung

Die bei den Punkten 1.1. bis 1.3. angeführten Feststellungen beruhen auf dem aktenkundigen von der Beschwerdeführerin betreffend das Schuljahr 2022/23 an das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung (BMBWF) übermittelten Ganztageschulkonzept der Volksschule ***Gemeinde1***.

Die bei Punkt 1.4. angeführten Feststellungen beruhen auf dem aktenkundigen von der Beschwerdeführerin betreffend das Schuljahr 2022/23 an das BMBWF übermittelten Ganztageschulkonzept der Volksschule ***Gemeinde1*** und auf den aktenkundigen von der Beschwerdeführerin mit dem ***Verein1*** betreffend die Nachmittagsbetreuung abgeschlossene Verträgen.

Die bei Punkt 1.5. angeführten Feststellungen beruhen auf der Annahme, dass sich die Beschwerdeführerin insoweit an die einschlägigen gesetzlichen Vorgaben gehalten hat (siehe betreffend das Mittagessen Punkt 12.3. der Anlage A zur Verordnung des BMBWF über die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen, StF: BGBl 134/1963 idF BGBl 267/1963; siehe zur Einhebung der Elternbeiträge die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.1.6.). Anhaltspunkte für ein von den gesetzlichen Vorgaben abweichendes tatsächliches Verhalten der Beschwerdeführerin sind nicht erkennbar und wurde derartiges von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auch nicht behauptet.

Die bei den Punkten 1.6. bis 1.9. angeführten Feststellungen beruhen auf dem glaubhaften, nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widersprochenen Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Im Übrigen wurden sämtliche oa Feststellungen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 19. März 2024 vorgehalten bzw mit diesen erörtert und sind diese zwischen den Parteien unstrittig.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Einschlägige schulrechtliche Vorschriften

3.1.1. Führung einer Schule als ganztägige Schulform

Gemäß Art 14 Abs 6 B-VG sind Schulen Einrichtungen, in denen Schüler gemeinsam nach einem umfassenden, festen Lehrplan unterrichtet werden und im Zusammenhang mit der Vermittlung von allgemeinen oder allgemeinen und beruflichen Kenntnissen und Fertigkeiten ein umfassendes erzieherisches Ziel angestrebt wird. Öffentliche Schulen sind jene Schulen, die vom gesetzlichen Schulerhalter errichtet und erhalten werden.

Die öffentlichen allgemein bildenden Pflichtschulen (Volksschule, Hauptschule, Sonderschule, Polytechnische Schule; vgl Art 14 Abs 6 B-VG) und die Unterstufe einer allgemeinbildenden höheren Schule können als ganztägige Schulformen (Schulen mit Tagesbetreuung, an denen neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird; vgl § 8 lit j SchOG) geführt werden (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 12).

Die Novelle zum Schulorganisationsgesetz (SchOG; BGBl 512/1993) hatte – gemeinsam mit Novellen zum Schulunterrichtsgesetz (SchUG; BGBl 514/1993), zum Pflichtschulerhaltungs-Grundsatzgesetz (BGBl 515/1993) und zum Schulzeitgesetz 1985 (BGBl 516/1993) – die bis dahin als Schulversuche erprobten Formen von Nachmittagsbetreuungen in das Regelschulwesen übergeführt. Dabei wurde den beiden Schulversuchsmodellen der Ganztagschule einerseits und der Tagesheimschule andererseits durch die neue Form der ganztägigen Schulform mit verschränkter oder mit getrennter Abfolge von Unterrichts- und Betreuungsteil Rechnung getragen (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 11 f).

Mit der Novelle zum SchOG BGBl I 91/2005 wurde das zum damaligen Zeitpunkt bestehende Angebot an ganztägigen Schulformen als „Schule mit Tagesbetreuung“ ausgebaut und wurde in der Grundsatzbestimmung des § 8d Abs 3 SchOG verankert, dass die Festlegung der Standorte von ganztägigen Schulformen nunmehr nach dem Bedarf der Erziehungsberechtigten zu erfolgen hat, wobei jedenfalls ab einer Zahl von 15 zur Tagesbetreuung angemeldeten Schülern das Angebot der ganztägigen Schulform nach Maßgabe der räumlichen Gegebenheiten verpflichtend bestand (vgl dazu ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 13).

Gemäß § 8d Abs 3 SchOG idGF (Grundsatzbestimmung) dürfen die Schüler auch klassen-, schulstufen- und sogar schulübergreifend zusammengefasst werden, wobei der Systematik des Gesetzes folgend zunächst eine klassen-, dann eine schulstufen-, dann eine schul- und erst dann eine schulartenübergreifende Führung anzustreben ist (vgl ErläutRV 1209 BlgNR XXIV. GP 6). Wenngleich dabei nach wie vor ab einer Mindestanzahl von 15 Anmeldungen jedenfalls eine Tagesbetreuung zu führen ist, ist dies nach der aktuell geltenden Rechtslage auch bereits

ab 12 angemeldeten Schülern verpflichtend, wenn bei Ausnützen aller gesetzlich vorgesehenen Möglichkeiten der übergreifenden Führung eine Betreuungsgruppe sonst nicht zustande käme (vgl dazu ErläutRV 1209 BlgNR XXIV. GP 6 f).

3.1.2. Konzept der schulischen Tagesbetreuung

Gemäß § 8d Abs 1 SchOG sind ganztägige Schulformen in einen Unterrichtsteil und einen Betreuungsteil gegliedert. Diese können in getrennter oder verschränkter Abfolge geführt werden. Für die Führung einer Klasse mit verschränkter Abfolge des Unterrichts- und des Betreuungsteiles ist erforderlich, dass alle Schüler einer Klasse am Betreuungsteil während der ganzen Woche angemeldet sind sowie dass die Erziehungsberechtigten von mindestens zwei Dritteln der betroffenen Schüler und mindestens zwei Drittel der betroffenen Lehrer zustimmen; in allen übrigen Fällen sind der Unterrichts- und Betreuungsteil getrennt zu führen. Bei getrennter Abfolge dürfen die Schüler für den Betreuungsteil in klassen-, schulstufen- oder schulübergreifenden Gruppen zusammengefasst werden; der Betreuungsteil darf auch an einzelnen Nachmittagen der Woche in Anspruch genommen werden.

Gemäß § 8 lit j SchOG besteht die Tagesbetreuung (Betreuungsteil) aus folgenden Bereichen:

- aa) gegenstandsbezogene Lernzeit, die sich auf bestimmte Pflichtgegenstände bezieht und durch Lehrer zu besorgen ist,
- bb) individuelle Lernzeit, die durch Lehrer, Erzieher oder Erzieher für die Lernhilfe zu besorgen ist, sowie
- cc) jedenfalls Freizeit (einschließlich Verpflegung), die durch Lehrer, Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen oder Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation zu besorgen ist.

Bei ganztägigen Schulformen bildet der Betreuungsplan einen Teil des Lehrplanes. Die mengen- bzw stundenmäßige Festlegung der Bereiche der Tagesbetreuung erfolgt daher gemäß § 6 Abs 4a SchOG durch den jeweiligen Lehrplan der betreffenden Schulart und ist durch schulautonome Lehrplanbestimmungen abänderbar (vgl ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 2). Dabei können – wie im gegenständlichen Beschwerdefall – auch ausschließlich gegenstandsbezogene oder ausschließlich individuelle Lernzeiten vorgesehen werden (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 12 f).

Gemäß § 6 Abs 4a SchOG ist in den für die Lernzeiten sowie für den Freizeitteil ganztägiger Schulformen festzusetzenden Betreuungsplänen festzulegen, dass die Lernzeiten jedenfalls der Bearbeitung von Hausübungen, der Festigung und Förderung der Unterrichtsarbeit im Unterrichtsteil und der individuellen Förderung der Kinder dienen, nicht jedoch der Erarbeitung neuer Lehrinhalte. Im Freizeitteil sind jedenfalls kreative, künstlerische, musische und sportliche Begabungen sowie die Aneignung von sozialen Kompetenzen und die

Persönlichkeitsentfaltung zu fördern. Die gegenstandsbezogene Lernzeit hat grds wöchentlich zwei bis vier Stunden zu umfassen. Die Festlegung der Zeiteinheiten für Lernzeiten und Freizeit hat so zu erfolgen, dass in der Freizeit unter Hinzuziehung der im Unterrichtsteil vorgesehenen Wochenstunden im Pflichtgegenstand „Bewegung und Sport“ fünf Bewegungseinheiten, die nach Möglichkeit gleichmäßig auf die Woche zu verteilen sind, gewährleistet sind.

Der Betreuungsplan für ganztägige Schulformen betreffend Volksschulen ist in der Anlage A zur Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Forschung über die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen (StF: BGBl 134/1963 idF BGBl 267/1963) unter Punkt 12 festgelegt. Betreffend Konzept und Planung der GTS (Punkt 12.1. leg cit) wird dort unter anderem ausgeführt, dass das Zusammenwirken von Unterricht, Lern- und Freizeit sowie die konkreten Angebote durch mittel- und langfristige Planung inhaltlich und organisatorisch-konzeptionell abzustimmen und in einem standortspezifischen Konzept der GTS festzuhalten sind. Betreffend die Abstimmung zwischen Unterrichts- und Betreuungsteil wird dort zunächst in zeitlicher Hinsicht ausgeführt, dass zwischen Unterricht und Ganztagesangeboten eine lerngerechte Rhythmisierung besteht. Betreffend die inhaltliche Abstimmung zwischen Unterrichts- und Betreuungsteil wird ausgeführt, dass bezüglich der zu erreichenden Lernziele und Lernfortschritte der einzelnen Schülerinnen und Schüler sowie hinsichtlich der Quantität und Qualität der Aufgabenstellungen aus dem Unterricht (zB Hausübungen) ein regelmäßiger Austausch zwischen den Pädagoginnen und Pädagogen des Unterrichtsteils und jenen des Betreuungsteils erfolgt. Aufgabenstellungen aus dem Unterrichtsteil (Hausübungen) sind in Absprache zwischen den Pädagoginnen und Pädagogen des Unterrichtsteils und des Betreuungsteils (Lernzeit) grundsätzlich so zu stellen, dass sie nach Möglichkeit während der Lernzeit erledigt werden können.

Gemäß § 1 Schulunterrichtsgesetz (SchUG) gilt das SchUG für die öffentlichen und die mit dem Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Schulen der im Schulorganisationsgesetz geregelten Schularten (mit Ausnahme deren in Semester gegliederte Sonderformen) und gilt dieses somit grundsätzlich auch für die ganztägigen Schulformen iSd § 8 lit j SchOG (zu den – im Beschwerdefall nicht anwendbaren – Ausnahmen siehe *Hofstätter/Spreitzhofer/Taschner*, Schulgesetze § 1 SchUG [Stand 29.12.2022, rdb.at] Anm 4).

3.1.3. Betreuungsorgane und deren Aufgaben

Während die gegenstandsbezogene Lernzeit, die vornehmlich dem Wiederholen des durchgenommenen Lehrstoffes dient, dem Lehrpersonal vorbehalten ist (vgl § 8 lit j sublit aa SchOG; ErläutRV 1209 BlgNR XXIV. GP 3), kann die individuelle Lernzeit sowohl durch Lehrer als auch durch Erzieher oder Erzieher für die Lernhilfe besorgt werden (vgl § 8 lit j sublit bb SchOG).

Die Freizeitbetreuung kann gem § 8 lit j sublit cc SchOG durch Lehrer, Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen oder Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation (siehe Schulische-Freizeit-Betreuungsverordnung 2017, BGBl II 2017/374), besorgt werden. Diese Personen müssen nicht in einem Dienstverhältnis zum Schulerhalter stehen, um in der Freizeitbetreuung eingesetzt werden zu können. Sie können somit – wie im vorliegenden Beschwerdefall – auch in einem Dienst- oder sonstigen Rechtsverhältnis zu einer anderen physischen oder juristischen Person stehen (zB auch als Mitglied eines Vereins), welche sich dem Schulerhalter gegenüber zur Besorgung der Erziehungs- und Betreuungsaufgaben im Freizeitteil an ganztägigen Schulformen verpflichtet (vgl ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 2 f). Die betreffenden Personen unterstehen allerdings bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben (siehe dazu sogleich im Folgenden) – ebenso wie jene im Betreuungsteil eingesetzten Betreuungspersonen, die Bedienstete einer Gebietskörperschaft oder eines Gemeindeverbandes sind – dem Weisungsrecht des Schulleiters gem § 56 SchUG (vgl § 13 Abs 2a und § 42 Abs 2a iVm § 56 Abs 2 SchOG; vgl auch ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 2 f).

Die in § 51 Abs 3 SchUG normierte Aufsichtspflicht des Lehrers trifft auch im Betreuungsteil tätige Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen und Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation; dies insoweit, als § 51 Abs 3 SchUG den Betreuungsteil betrifft (vgl §§ 55a Abs 2 letzter Satz und 55b Abs 2 letzter Satz SchUG).

Lehrer haben im Betreuungsteil an ganztägigen Schulformen in eigenständiger und verantwortlicher Erziehungsarbeit die in § 2 Abs 3 SchOG grundgelegte Aufgabe (Erziehungsarbeit) zu erfüllen (§ 17 Abs 1 SchUG).

Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen und Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation haben an ganztägigen Schulformen das Recht und die Pflicht, an der Gestaltung des Betreuungsteiles unter Bedachtnahme auf freizeitpädagogische Erfordernisse mitzuwirken. Ihre Hauptaufgabe ist die dem § 2 Abs 3 SchOG entsprechende Erziehungsarbeit. Darüber hinaus haben sie außer den erzieherischen Aufgaben insbesondere auch die mit ihrer Erzieherstätigkeit verbundenen administrativen Aufgaben zu übernehmen (vgl §§ 55a und 55b SchUG).

Gemäß § 2 Abs 3 SchOG ist durch die Erziehung im Betreuungsteil ganztägiger Schulformen zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule gemäß § 2 Abs 1 SchOG beizutragen.

Gemäß § 2 Abs 1 SchOG hat die österreichische Schule die Aufgabe, an der Entwicklung der Anlagen der Jugend nach den sittlichen, religiösen und sozialen Werten sowie nach den

Werten des Wahren, Guten und Schönen durch einen ihrer Entwicklungsstufe und ihrem Bildungsweg entsprechenden Unterricht mitzuwirken. Sie hat die Jugend mit dem für das Leben und den künftigen Beruf erforderlichen Wissen und Können auszustatten und zum selbsttätigen Bildungserwerb zu erziehen. Die jungen Menschen sollen zu gesunden und gesundheitsbewussten, arbeitstüchtigen, pflichttreuen und verantwortungsbewussten Gliedern der Gesellschaft und Bürgern der demokratischen und bundesstaatlichen Republik Österreich herangebildet werden. Sie sollen zu selbständigem Urteil, sozialem Verständnis und sportlich aktiver Lebensweise geführt, dem politischen und weltanschaulichen Denken anderer aufgeschlossen sein sowie befähigt werden, am Wirtschafts- und Kulturleben Österreichs, Europas und der Welt Anteil zu nehmen und in Freiheits- und Friedensliebe an den gemeinsamen Aufgaben der Menschheit mitzuwirken.

Gemäß § 47 Abs 1 erster Satz SchUG hat der Lehrer im Rahmen der Mitwirkung der Schule an der Erziehung der Schüler (§ 2 SchOG) in seiner Unterrichts- und Erziehungsarbeit die der Erziehungssituation angemessenen persönlichkeits- und gemeinschaftsbildenden Erziehungsmittel anzuwenden, die insbesondere Anerkennung, Aufforderung oder Zurechtweisung sein können. Gemäß § 47 Abs 1 letzter Satz SchUG gilt dies auch für Erzieher und Freizeitpädagogen im Betreuungsteil an ganztägigen Schulformen.

Gemäß § 8 Abs 1 der Schulordnung (Verordnung des Bundesministers für Unterricht und Kunst vom 24. Juni 1974 betreffend die Schulordnung, BGBl 1974/373 in der zuletzt durch BGBl II 2020/256 geänderten Fassung) sind im Rahmen des § 47 Abs 1 SchUG folgende Erziehungsmittel anzuwenden:

- a) bei positivem Verhalten des Schülers: Ermutigung, Anerkennung, Lob, Dank;
- b) bei einem Fehlverhalten des Schülers: Aufforderung, Zurechtweisung, Erteilung von Aufträgen zur nachträglichen Erfüllung versäumter Pflichten, beratendes bzw belehrendes Gespräch mit dem Schüler, beratendes bzw belehrendes Gespräch unter Beiziehung der Erziehungsberechtigten, Verwarnung.

3.1.4. Pflichten der Schüler

Schüler, die zum Betreuungsteil angemeldet sind (siehe dazu Punkt 3.1.5), haben diesen gem § 43 Abs 1 SchUG – ebenso wie den Unterricht – regelmäßig und pünktlich zu besuchen (siehe auch § 2 Abs 2 Z 4a der Schulordnung). Dabei sind die Schüler gemäß § 43 Abs 1 SchUG auch verpflichtet, durch ihre Mitarbeit und ihre Einordnung in die Gemeinschaft der Klasse und der Schule an der Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule (§ 2 SchOG; siehe dazu oben unter Punkt 3.1.3) mitzuwirken und haben sie die Schulordnung bzw die Hausordnung einzuhalten.

Das Fernbleiben vom Betreuungsteil an ganztägigen Schulformen ist gemäß § 45 Abs 7 SchUG nur zulässig bei gerechtfertigter Verhinderung iSd § 45 Abs 2 und Abs 3 leg cit, bei Erlaubnis zum Fernbleiben, die aus vertretbaren Gründen vom Schulleiter oder Leiter des Betreuungsteiles zu erteilen ist, und auf Verlangen der Erziehungsberechtigten, wenn es sich um Randstunden handelt, die Freizeiteinheiten sind.

3.1.5. An- und Abmeldung vom Betreuungsteil

Der Besuch des Betreuungsteiles ganztägiger Schulformen bedarf einer Anmeldung. Diese kann anlässlich der Anmeldung zur Aufnahme in die Schule, bei schul- und schulartenübergreifendem Besuch des Betreuungsteiles jedoch zum Zeitpunkt der Anmeldung zur Aufnahme in die Schule, sowie innerhalb einer vom Schulleiter einzuräumenden Frist von mindestens drei Tagen und längstens einer Woche (wobei diese Frist einen Sonntag einzuschließen hat) erfolgen; nach dieser Frist ist eine Anmeldung zulässig, wenn dadurch keine zusätzliche Gruppe erforderlich ist (§ 12a Abs 1 Z 1 lit a SchUG). Bei verschränkter Abfolge des Unterrichts- und Betreuungsteiles kann sich die Anmeldung dabei nur auf alle Schultage erstrecken und gilt die Anmeldung für die Dauer des Besuches der betreffenden Schule (§ 12a Abs 1 Z 2 lit b und lit c SchUG). Bei getrennter Abfolge des Unterrichts- und des Betreuungsteiles kann sich die Anmeldung auf alle Schultage oder auf einzelne Tage einer Woche beziehen und gilt nur für das betreffende Unterrichtsjahr (§ 12a Abs 1 Z 1 lit b und lit c SchUG).

Eine Abmeldung vom Betreuungsteil kann während des Unterrichtsjahres – abgesehen vom Vorliegen besonders berücksichtigungswürdiger Gründe – nur zum Ende des ersten Semesters erfolgen (§ 12a Abs 2 SchUG).

3.1.6. Beiträge

Bei den Lernzeiten erfolgt eine Finanzierung durch den Bund im Ausmaß von fünf vollwertigen Lehrerstunden und unterliegen die Lernzeiten der allgemeinen Schulgeldfreiheit im Sinne des § 5 SchOG sowie des § 14 Pflichtschülerhaltungs-Grundsatzgesetz (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 12 f).

Für die Betreuung der Kinder in der Freizeit (einschließlich Verpflegung) wird vom Schulerhalter ein (höchstens kostendeckender) Beitrag eingehoben. Die Höhe dieses Beitrages richtet sich je nach gewählter Form bzw gewählten Tagen der Betreuung gemäß den Vorschriften der Verordnung über Beiträge für Schülerheime und ganztägige Schulformen, BGBl 428/1994, für Bundesschulen und gemäß den jeweiligen landesgesetzlichen Vorschriften für die Pflichtschulen (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 12 f).

Gemäß § 45 Abs 1 Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995 ist der Besuch der Schulen mit Ausnahme der Inanspruchnahme eines Schülerheimes sowie des Freizeitteiles ganztägiger Schulformen (§ 1 Abs 3 lit f sublit cc leg cit) für alle Schüler unentgeltlich.

Gemäß, § 45 Abs 2 Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995 hat der gesetzliche Schulerhalter zur Bestreitung der ihm durch den Betrieb einer ganztägigen Schulform erwachsenden Kosten im Freizeitteil von den Personen, die für den Unterhalt der Schüler aufzukommen haben, einen tunlichst kostendeckenden Beitrag einzuheben. Dieser Beitrag stellt ein zivilrechtliches Entgelt dar und ist dieser tarifmäßig festzusetzen, wobei unter Berücksichtigung der Vermögens-, Einkommens- und Familienverhältnisse des Beitragspflichtigen auch Ermäßigungen vorzusehen sind. Ebenso können für die Tagesbetreuung Lern- und Arbeitsmittelbeiträge eingehoben werden. Ein mehr als kostendeckender Beitrag ist nicht zulässig. Die Bildungsdirektion hat durch Verordnung Richtlinien für die Einhebung der Beiträge, deren Höhe und soziale Staffelung zu erlassen.

3.2. Nichtvorliegen eines Betriebs gewerblicher Art

Nach § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt § 2 Abs 3 UStG 1994. Diese Bestimmung lautet auszugsweise:

„(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. ...“

Der verwiesene § 2 KStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 2 (1) Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist 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 des Einkommensteuergesetzes 1988)

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

...

(5) Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 liegt 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. ...“

Nach Art 2 Abs 1 Buchstaben a und c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL), welcher Art 2 Nr 1 der bis 31. Dezember 2006 anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: 6. RL) entspricht, unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Nach Art 9 Abs 1 Unterabsatz 1 der MwStSystRL (der Art 4 Abs 1 der 6. RL entspricht) gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Unterabsatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Die wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art 9 Abs 1 Unterabsatz 2 der MwStSystRL (der Art 4 Abs 2 der 6. RL entspricht) alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeit der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleich gestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Nach Art 13 Abs 1 Unterabsatz 1 der MwStSystRL (der Art 4 Abs 5 Unterabsatz 1 der 6. RL entspricht) gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, 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.

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende (vgl zB VwGH 10.3.2016, 2013/15/0222, Rn 20 mwN).

Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit Art 13 Abs 1 der MwStSystRL (entspricht Art 4 Abs 5 der 6. RL) die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ tätig werden, schließt sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeit ermöglicht, ist folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die fragliche Tätigkeit an Hand dieses Kriteriums zu beurteilen (vgl zB VwGH 30.6.2015, 2011/15/0163; 29.1.2014, 2010/13/0006).

Dabei ist zu beachten, dass die nach der Judikatur des EuGH ausschlaggebenden „konkreten Ausübungsmodalitäten“ nicht etwa den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung betreffen (vgl zB EuGH 14.12.2000, C-446/98, *Fazenda Pública*, Rn 19, und VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203, mwN). Entscheidend ist vielmehr, ob die Ausübung dieser Tätigkeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasst (vgl VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; 4.2.2009, 2006/15/0220).

An derartigen hoheitlichen Befugnissen mangelt es der Rsp des VwGH zufolge etwa bei einer Nachmittagsbetreuung von Volksschulkindern in einem von einer Gemeinde betriebenen „Schülerhort“. Durch die allgemeine Zugänglichkeit eines Hortbetriebes allein werde damit eine Gemeinde den Ausführungen des VwGH zufolge noch nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt tätig (vgl VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; vgl bspw auch OGH 22.10.2015, 1 Ob 183/15s, wonach eine Gemeinde beim Betrieb eines Kindergartens nach dem VlbG KGG [LGBI 2008/52 idF LGBI 2013/44] auch bei der Betreuung der nach § 13b Abs 1 lit a VlbG KGG besuchspflichtigen Kinder nicht in Vollziehung der Gesetze, sondern im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung tätig werde, da es der Gemeinde dabei an hoheitlichen Befugnisse fehle).

Betreffend das im Beschwerdefall bedeutsame öffentliche Schulwesen ist in diesem Zusammenhang zunächst festzuhalten, dass in der Erteilung des Unterrichts an öffentlichen Schulen nach einhelliger Lehre ein Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch den jeweiligen gesetzlichen Schulerhalter zu erblicken ist und insoweit aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ein Hoheitsbetrieb vorliegt (vgl zB *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ [2014] Rz 926; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ [2018] § 2 Rz 223; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 2 [Stand 1.12.2021, rdb.at] Rz 283 Stichwort „Schule“).

Auch der zum Amtshaftungsrecht (AHG) ergangenen stRsp des OGH zufolge wird die in Vollziehung des Schulunterrichtsgesetzes (SchUG) erfolgende Erteilung des Unterrichts an öffentlichen Schulen hoheitlich ausgeübt (vgl zB OGH 24.11.2015, 1 Ob 203/15g, mwN). Die Erteilung des Unterrichts bleibt der Rsp des OGH zufolge auch dann hoheitliche Tätigkeit, wenn keine Schulpflicht mehr besteht und eine (höhere) Schule (oder Universität) freiwillig und ohne Androhung von Zwang besucht wird (vgl OGH 22.10.2015, 1 Ob 183/15s).

Hoheitlich ausgeübt wird allerdings nicht nur die Unterrichtserteilung; vielmehr werden Lehrer der stRsp des OGH zufolge auch bei der Erziehungsarbeit, zu der auch die Beaufsichtigung der Schüler gehört, hoheitlich tätig (vgl RIS-Justiz RS0049933). Lehrer üben somit auch bei der Beaufsichtigung der Schüler öffentliche Gewalt aus und gehört dazu unter anderem auch die ihnen obliegende Fürsorge bei der Ausspeisung, die in der Schule vorgenommen wird (vgl RIS-Justiz RS0045703).

Wie aus den obigen Ausführungen unter Punkt 3.1 hervorgeht, erfolgt die im Beschwerdefall streitgegenständliche Tagesbetreuung im Rahmen der Ganztageesschule („Betreuungsteil“) in Vollziehung des SchUG (vgl insb § 1 leg cit) und ist die Hauptaufgabe der die Tagesbetreuung besorgenden Organe – unabhängig davon, ob es sich um Lehrer, Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen oder Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation handelt – in der dem § 2 Abs 3 SchOG entsprechenden Erziehungsarbeit zu erblicken. Durch diese ist zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule gemäß § 2 Abs 1 SchOG beizutragen (vgl dazu insbesondere die Ausführungen unter Punkt 3.1.3) und haben die den Betreuungsteil besorgenden Organe dabei die der Erziehungssituation angemessenen persönlichkeits- und gemeinschaftsbildenden Erziehungsmittel anzuwenden, die insbesondere Anerkennung, Aufforderung oder Zurechtweisung sein können (siehe dazu Punkt 3.1.3). Hinzukommt, dass die Schüler auch beim Besuch des Betreuungsteils der Aufsicht (§ 51 Abs 3 SchUG) der verantwortlichen Betreuungsorgane unterstehen und die zum Betreuungsteil angemeldeten Schüler eine Anwesenheitspflicht und die Verpflichtung zur Mitwirkung an der Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule trifft (siehe dazu Punkt 3.1.4).

Die gegenständliche Betreuung der Schüler umfasst somit insbesondere im Hinblick auf die dabei erfolgende Erziehungsarbeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass auch der Gesetzgeber davon ausgeht, dass die in Wahrnehmung der Aufgaben der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen tätigen Personen mit Aufgaben der Hoheitsverwaltung betraut sind (vgl ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 3; siehe dazu weiterführend auch unten in diesem Abschnitt).

Vor diesem Hintergrund begründet entgegen dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei aber bei einer Ganztageesschule nicht nur der Unterrichtsteil, sondern auch der

streitgegenständliche Betreuungsteil eine hoheitliche Tätigkeit des gesetzlichen Schulerhalters (vgl etwa auch OGH 27.3.2014, 1 Ob 29/14t, wonach ein Unfall eines Schülers in der sog „Freizeit“ in einer Höheren Internatsschule [des Bundes] als dem AHG unterliegend zu qualifizieren sei, *„zumal der Schüler aufsichtsweiser Überwachung durch die Schulleitung mit der von den Erziehern ausgehenden Autorität und dementsprechender Abhängigkeit unterstand, das Verlassen des Internats nur nach Abmeldung möglich war und ein verantwortlicher Erzieher permanent anwesend, jedenfalls aber erreichbar sein musste“*).

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die in Wahrnehmung der Aufgaben der Freizeitbetreuung gem § 8 lit j sublit cc SchOG tätigen Personen im gegenständlichen Beschwerdefall nicht in einem Dienstverhältnis zum Schulerhalter stehen, sondern zum ***Verein1***. Wie aus den Ausführungen unter Punkt 3.1.3 hervorgeht, unterstehen diese Personen den dienstlichen und fachlichen Anordnungen der Schulleitung gem § 56 Abs 2 SchUG (Dienst- und Fachaufsicht). Dies wird in den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 3) damit begründet, dass bei *„einer Betrauung von Privaten mit Aufgaben der Hoheitsverwaltung [...] sichergestellt sein [muss], dass die staatlichen Verwaltungsorgane deren Verhalten steuern können (etwa durch eine Weisungsbindung). Die Anwendung von § 56 Abs. 2 Schulunterrichtsgesetz soll die notwendige Steuerungsmöglichkeit (der Schulleitung sowie der Schulbehörden des Bundes und der Länder) gewährleisten.“* Das im Betreuungsteil eingesetzte Fachpersonal ist – unabhängig von der dienstrechtlichen Stellung – funktionell als Bundesorgan tätig (vgl Stelzmüller, Schulische Tagesbetreuung, S & R 2/2005, 8 [10]; vgl auch RIS-Justiz RS0022978, wonach allgemein ein Lehrer bei Erfüllung der ihm nach dem Schulunterrichtsgesetz obliegenden Aufgaben – ohne Rücksicht auf seine dienstrechtliche Stellung – funktionell stets für den Bund tätig wird). Auch das im Beschwerdefall vom ***Verein1*** an den Schulerhalter überlassene Fachpersonal wird somit in der Hoheitsverwaltung tätig und ändert die vom Schulerhalter mit dem ***Verein1*** getroffene privatrechtliche Vereinbarung folglich nichts daran, dass auch in der Freizeitbetreuung gem § 8 lit j sublit cc SchOG ein Tätigwerden „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ zu erblicken ist. Ein Unterschied zwischen der im gegenständlichen Beschwerdefall vorliegenden ganztägigen Schulform mit getrennter Abfolge von Unterrichts- und Betreuungsteil und jener mit verschränkter Abfolge besteht in diesem Zusammenhang im Übrigen nicht.

Soweit die beschwerdeführende Partei vor dem Hintergrund, dass der Besuch der Tagesbetreuung einer Anmeldung bedarf und die Anmeldung bei der vorliegenden ganztägigen Schulform mit getrennter Abfolge von Unterrichts- und Betreuungsteil auch auf einzelne Tage einer Woche beziehen kann (siehe dazu Punkt 3.1.5), das Fehlen eines Annahmewanges ins Treffen führt, ist dem zu entgegnen, dass der Annahmewang zwar ein bedeutsames Kennzeichen, aber nicht das einzige Merkmal der hoheitlichen Tätigkeit ist (vgl VwGH 17.11.2005, 2001/13/0239); entscheidend ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht, ob die Ausübung dieser Tätigkeit das – im gegenständlichen Beschwerdefall nach der Maßgabe obiger Ausführungen zu bejahende – Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die

Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasst (vgl VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; 4.2.2009, 2006/15/0220). Der Annahmewang ist aber schon nach der Rsp zum Körperschaftsteuerrecht (bloß) ein wichtiges Indiz, letztlich aber weder eine hinreichende noch eine notwendige Bedingung für das Vorliegen öffentlicher Gewalt (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Rz 182 unter Verweis auf RFH 3.6.1939, RStBl 1186). Der Betrieb einer KÖR kann – wie sich aus dem in § 2 Abs 5 KStG 1988 verwendeten Wort „insbesondere“ ergibt – auch dann überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, wenn kein Annahmewang gegeben ist (vgl nochmals *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Rz 182; hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auch auf die bereits oben in diesem Abschnitt angeführte Rsp des OGH, der zufolge die Unterrichtserteilung auch dann hoheitliche Tätigkeit bleibt, wenn keine Schulpflicht mehr besteht und eine [höhere] Schule [oder Universität] freiwillig und ohne Androhung von Zwang besucht wird [OGH 22.10.2015, 1 Ob 183/15s]).

Abschließend ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass auch die Ausspeisung der den Betreuungsteil besuchenden Schüler dem Hoheitsbereich zuzurechnen ist und damit im Beschwerdefall auch insoweit kein Betrieb gewerblicher Art begründet wird. Dies aufgrund nachstehender Erwägungen:

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Sollte eine Leistungseinheit anzunehmen sein, so richten sich die umsatzsteuerlichen Folgen dieser einen (einzigen) Leistung nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw im Falle von Haupt- und Nebenleistung nach der Hauptleistung (vgl VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075).

Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei bzw mehrere Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung (vgl VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059). Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher – wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist – zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091; 27.2.2014, 2012/15/0044, mwN). Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091; 24.3.2009, 2006/13/0150).

Das den den Betreuungsteil besuchenden Schülern zukommende Mittagessen ist laut dem für Volksschulen geltenden Lehrplan Teil der Freizeit iSd § 8 lit j sublit cc SchOG und besteht aus

einem altersgerechten, gesunden, wenn möglich regionalen und biologischen, Speisenangebot. Aspekte der Ernährungspädagogik sind in dieser Betreuungsphase zu berücksichtigen (vgl Punkt 12.3. der Anlage A zur Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Forschung über die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen, StF: BGBl 134/1963 idF BGBl 267/1963). Es entspricht dem Konzept der Ganztageschule, dass sich die für den Betreuungsteil angemeldeten Schüler bis zu deren Schließung – die im vorliegenden Fall jeweils um 17:00 Uhr erfolgt – durchgängig unter der Obhut von der Schule zuzurechnendem Fachpersonal befinden und die Schüler dabei durchgängig eine Anwesenheitspflicht trifft. Dies schließt auch die für das Mittagessen vorgesehene Zeit ein, die – wie bereits erwähnt – Teil der Freizeit iSd § 8 lit j sublit cc SchOG ist. Im Unterschied zu anderen Formen der Nachmittags-Kinderbetreuung, bei denen die Kinder bzw deren Erziehungsberechtigte die Möglichkeit haben, zwischen dem Ende des Schulunterrichts und dem Beginn der Nachmittagsbetreuung selbst für eine hinreichende Verpflegung der Kinder Sorge zu tragen, ist bei der Ganztageschule – aus der Sicht der Durchschnittsverbraucher – die vom gesetzlichen Schulerhalter zu besorgende Verpflegung der Schüler geradezu erforderlich, um die Betreuungsleistung konsumieren zu können. Die Verpflegung der Schüler dient dazu, die Hauptleistung des Leistungserbringers, nämlich die bis zum späten Nachmittag andauernde Betreuungsleistung, überhaupt in Anspruch nehmen zu können. Es ist davon auszugehen, dass – wiederum aus der Sicht der Durchschnittsverbraucher – die Betreuung der Schüler im Vordergrund steht und die Verpflegungsleistungen im Rahmen einer einheitlichen Leistung als Nebenleistungen zur (hoheitlichen) Hauptleistung erbracht werden (vgl zB auch *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ Rz 888, denen zufolge bei von kirchlichen Körperschaften öffentlichen Rechts angebotenen Exerzitienkursen die Unterbringung und Verpflegung als Nebenleistung zur hoheitlichen Hauptleistung betrachtet werden; vgl bspw auch VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044, zur Vollpensionsverpflegung an Bord des Schiffes bei Kreuzfahrten).

3.3. Nichtvorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen

Nach Art 13 Abs 1 Unterabsatz 2 der MwStSystRL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts auch für Tätigkeiten oder Umsätze, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Aus der Rechtsprechung des EuGH zu dieser Bestimmung ergibt sich ua, dass damit auf den Fall abgestellt wird, dass diese Einrichtungen Tätigkeiten ausüben, die – im Wettbewerb mit ihnen – gleichzeitig auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt werden können. Damit soll gewährleistet werden, dass Letztere nicht dadurch benachteiligt werden, dass sie besteuert werden, während dies bei den genannten Einrichtungen nicht der Fall ist (vgl EuGH 25.3.2010,

C- 79/09, *Kommission/Niederlande*, Rn 90 mwN). Aber auch Wettbewerbsverzerrungen zulasten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts (insbesondere im Hinblick auf das Recht auf Vorsteuerabzug) sind zu berücksichtigen (vgl. EuGH 4.6.2009, C-102/08, *SALIX*, Rn 76).

Zudem ist die Frage, ob die Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden, als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen Markt im Besonderen bezieht, und in Bezug nicht nur auf den gegenwärtigen, sondern auch den potenziellen Wettbewerb, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein theoretisch ist (vgl. EuGH 19.1. 2017, C-344/15, *National Roads Authority*, Rn 41). Die rein theoretische, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, kann dabei nicht mit dem Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs gleichgesetzt werden (vgl. EuGH 16.9.2008, C- 288/07, *Isle of Wight Council*, Rn 64).

Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgt die Betreuung der Schüler im Freizeitteil durch Erzieher, die in einem Dienstverhältnis zum ***Verein1*** stehen, auf der Grundlage einer von der ***Bf1*** als gesetzlichem Schulerhalter mit diesem Verein getroffenen Vereinbarung, die die „Bereitstellung von Erziehern für die Nachmittagsbetreuung von Schulkindern der VS ***Gemeinde1*** durch den ***Verein1***“ gegen Bezahlung der in der Vereinbarung angeführten Personalkosten zum Gegenstand hat. Wie aus den obigen Ausführungen hervorgeht, werden die vom ***Verein1*** bereitgestellten Erzieher dabei unabhängig von ihrer dienstrechtlichen Stellung funktionell als Bundesorgane tätig und unterstehen sie dabei der Dienst- und Fachaufsicht der Schulleitung (siehe dazu unter Punkt 3.1.3 und unter Punkt 3.2).

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Besorgung der Betreuung der Schüler im Betreuungsteil iSd § 8 lit j SchOG obliegt alleine dem die Ganztageschule betreibenden gesetzlichen Schulerhalter. Bedient er sich zur Erfüllung der ihm zukommenden Aufgabe der Leistungen eines privaten Wirtschaftsteilnehmers, wobei – wie oben dargelegt wurde – die Letzt- und Gesamtverantwortung beim gesetzlichen Schulerhalter verbleibt, erweist sich die von der beschwerdeführenden Partei behauptete Wettbewerbssituation des gesetzlichen Schulerhalters mit diesen privaten Wirtschaftsteilnehmern aber als rein theoretisch (vgl. zu diesem Aspekt auch sinngemäß EuGH 19.1. 2017, C-344/15, *National Roads Authority*). So gibt es nach der Maßgabe der einschlägigen schulrechtlichen Vorschriften (siehe Punkt 3.1) keine tatsächliche Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den betreffenden Markt einzutreten, indem er selbst (im eigenen Namen und auf eigene Rechnung) und ohne Einbindung des gesetzlichen Schulerhalters eine schulische Tagesbetreuung iSd § 8 lit j SchOG anbietet und insoweit mit den als Ganztageschulen geführten öffentlichen allgemein bildenden Pflichtschulen oder den als Ganztageschulen geführten Unterstufen

allgemeinbildender höherer Schulen in Wettbewerb treten könnte (siehe in diesem Zusammenhang auch *Treiber in Sölch/Ringleb*, UStG [98. EL Juni 2023] § 2 Rn 416: „*Können nur PöR im Rahmen der öffentl. Gewalt die fragl. Leistung erbringen, dürfte ihre Nichtbesteuerung regelmäßig nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen*“).

Was die Möglichkeit privater Wirtschaftsteilnehmer betrifft, andere Formen der Kinderbetreuung außerhalb des Anwendungsbereichs der die Ganztageschule betreffenden schulrechtlichen Vorschriften anzubieten, ist abschließend festzuhalten, dass auch insoweit eine Wettbewerbssituation iSd der „*auf die fragliche Tätigkeit als solche*“ abstellende Rsp des EuGH (vgl das Urteil vom 16.9.2008, C- 288/07, *Isle of Wight Council*, Rn 53) zu verneinen ist, da dabei angesichts des der Ganztageschule zugrundeliegenden Konzepts aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers in Anbetracht nachstehender Erwägungen keine gleichartigen Leistungen vorliegen:

So liegt der Ganztageschule – wie bereits unter Punkt 3.1.2 dargelegt wurde – ein pädagogisches Gesamtkonzept zugrunde, bei dem das Zusammenwirken von Unterricht, Lern- und Freizeit sowie die konkreten Angebote durch mittel- und langfristige Planung inhaltlich und organisatorisch-konzeptionell abzustimmen sind. Dabei besteht zwischen Unterricht und Ganztagesangeboten eine lerngerechte Rhythmisierung und erfolgt bezüglich der zu erreichenden Lernziele und Lernfortschritte der einzelnen Schülerinnen und Schüler sowie hinsichtlich der Quantität und Qualität der Aufgabenstellungen aus dem Unterricht (zB Hausübungen) ein regelmäßiger Austausch zwischen den Pädagoginnen und Pädagogen des Unterrichtsteils und jenen des Betreuungsteils (vgl zum Ganzen betreffend die als Ganztageschulen geführten Volksschulen Punkt 12.1. der Anlage A zur Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Forschung über die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen, StF: BGBl 134/1963 idF BGBl 267/1963).

Zudem ist gemäß § 2 Abs 3 SchOG durch die Erziehung im Betreuungsteil ganztägiger Schulformen zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule gemäß § 2 Abs 1 SchOG beizutragen, wobei von den Betreuungspersonen bei ihrer Erziehungsarbeit die der Erziehungssituation angemessenen persönlichkeits- und gemeinschaftsbildenden Erziehungsmittel anzuwenden sind (siehe dazu unter Punkt 3.1.3), und trifft die Schüler – neben anderen Pflichten – insbesondere auch eine Anwesenheitspflicht bis zum Ende der festgelegten Dauer des Betreuungsteils (siehe dazu unter Punkt 3.1.4).

Da der Betreuungsteil Teil der Schulzeit ist, wird diese Form der Tagesbetreuung zudem in der schulfeien Zeit (insb Ferien) nicht angeboten. Der Betreuungsteil hat daher sowohl inhaltlich als auch zeitlich gesehen im Wesentlichen eine den Unterrichtsteil ergänzende Funktion.

Demgegenüber kommt anderen Formen der Kinderbetreuung, die auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern angeboten werden können, aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers im Allgemeinen (nur) eine familienunterstützende Funktion zu, die

im Wesentlichen eine idR flexibel ausgestaltete Unterstützung der Erziehungsberechtigten außerhalb der Schulzeiten bezweckt, ohne dass dabei eine Abstimmung mit den Inhalten des Schulunterrichts und eine zur Erfüllung der in § 2 Abs 1 SchOG definierten Aufgabe der österreichischen Schule mitwirkende Erziehung der Kinder vorgesehen ist.

Vor diesem Hintergrund ist die Beschwerdeführerin auch im Lichte des Art 13 Abs 1 Unterabsatz 2 der MwStSystRL nicht als Unternehmer zu behandeln und kommt ihr somit der von ihr beantragte Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den von ihr für die Tagesbetreuung getätigten Investitionen nicht zu. Andererseits sind aber auch die von ihr für die Betreuung der Kinder in der Freizeit (einschließlich Verpflegung) vereinnahmten Beiträge (siehe dazu Punkt 3.1.6) als nicht umsatzsteuerbar zu behandeln und sind die angefochtenen Bescheide daher – wie auch von der belangten Behörde im Vorlagebericht beantragt – insoweit abzuändern.

3.4. Unzulässigkeit der vorläufigen Abgabefestsetzung

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78 BAO) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides für 2022 vom 28. März 2023, der noch vor Ablauf der für die Einreichung der Abgabenerklärung für die Umsatzsteuer gem § 134 BAO vorgesehenen Frist erlassen wurde, wurde von der belangten Behörde im vorliegenden Beschwerdefall damit begründet, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Umsatzsteuererklärung für das betreffende Jahr noch nicht eingereicht worden war und setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer folglich auf der Grundlage der das Jahr 2022 betreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen vorläufig fest.

Dabei übersieht die belangte Behörde, dass das Rechtsinstitut der vorläufigen Abgabefestsetzung der stRsp des VwGH zufolge – wie sich schon aus dem Wortlaut des § 200 Abs 1 BAO, insbesondere aus dem Hinweis auf die „Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens“ ergibt – nicht dazu bestimmt ist, der Behörde vorerst die Ermittlung des Sachverhaltes zu ersparen, um dem Fiskus vorbehaltlich des späteren ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sofort die Abgabe zu verschaffen; auch bei einer vorläufigen Abgabefestsetzung muss die Behörde daher den Sachverhalt soweit wie möglich ermitteln (vgl VwGH 17.12.1992, 91/16/0137, mwN). Vor diesem Hintergrund war allerdings die von der belangten Behörde

herangezogene Begründung nicht dazu geeignet, eine vorläufige Abgabefestsetzung zu stützen. Auch sind gegenständlich andere Gründe, die eine Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO zu begründen vermögen, nicht erkennbar und erweist sich die erfolgte vorläufige Abgabefestsetzung insoweit als rechtswidrig.

Die belangte Behörde hat im vorliegenden Beschwerdefall die für eine Klärung des Umfanges der Abgabepflicht erforderlichen Ermittlungshandlungen im Zuge des Rechtsmittelverfahrens allerdings nachträglich noch gesetzt. Insbesondere hat die belangte Behörde gemäß § 161 BAO eine Prüfung der auf ihr Verlangen hin von der beschwerdeführenden Partei nachgereichten Abgabenerklärung vorgenommen und das Ergebnis dieser Prüfung der Beschwerdevorentscheidung zugrunde gelegt. Diese Ermittlungsergebnisse sind vom Bundesfinanzgericht gemäß § 270 BAO zu berücksichtigen. Das Bundesfinanzgericht ist gemäß § 279 Abs 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Dabei hat das Bundesfinanzgericht im Allgemeinen nach der Sachlage zu entscheiden, welche im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegt (vgl zB VwGH 31.1.2024, Ra 2021/13/0128, Rn 13 mwN).

Vor diesem Hintergrund ist der Spruch des angefochtenen Bescheides, dem zufolge (rechtswidrig) eine vorläufige Abgabefestsetzung erfolgte, dahingehend abzuändern, dass es sich um keinen vorläufigen Bescheid gem § 200 Abs 1 BAO handelt, sodass der im angefochtenen Bescheid enthaltene Hinweis auf die Vorläufigkeit ersatzlos entfällt.

3.5. Zulässigkeit der Revision

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

Zu der Frage, ob bei ganztägigen Schulformen iSd § 8 lit j SchOG die vom gesetzlichen Schulerhalter angebotene Tagesbetreuung einen Betrieb gewerblicher Art bildet und dem gesetzlichen Schulerhalter insoweit die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs 3 UStG 1994 zukommt, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 20. März 2024

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

1. August 2025(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 203 – In der Rechnung falsch ausgewiesener Mehrwertsteuerbetrag – Art. 238 – Vereinfachte Rechnungslegung – Nichtsteuerpflichtigen und Steuerpflichtigen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, in Rechnung gestellte Leistungen – Verpflichtung zur Zahlung des zu Unrecht in Rechnung gestellten Teils der Mehrwertsteuer – Keine Gefährdung des Steueraufkommens “

In der Rechtssache C-794/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) mit Beschluss vom 14. Dezember 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Dezember 2023, in dem Verfahren

Finanzamt Österreich

gegen

P GmbH

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten N. Jääskinen, des Präsidenten der Vierten Kammer I. Jarukaitis (Berichterstatter) und des Richters A. Arabadjiev,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der österreichischen Regierung, vertreten durch A. Posch, J. Schmoll und F. Koppensteiner als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und P.-L. Krüger als Bevollmächtigte,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires und A. Rodrigues als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, zunächst vertreten durch F. Behre und M. Herold als Bevollmächtigte, dann durch M. Herold als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 19. Dezember 2024

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 203 und 238 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie (EU) 2018/1695 des Rates vom 6. November 2018 (ABl. 2018, L 282, S. 5) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt Österreich (im Folgenden: Finanzamt) und der P GmbH wegen der Ablehnung eines Antrags auf Berichtigung der Mehrwertsteuererklärung von P durch das Finanzamt. Die Berichtigung sollte erfolgen, da P in ihren Rechnungen einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hatte, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet worden war.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:
- „Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“
- 4 Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:
- „Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“
- 5 Art. 220 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:
- „Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder stellt sicher, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:
1. Er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person;
- ...“
- 6 Art. 238 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:
- „(1) Nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses können die Mitgliedstaaten unter den von ihnen festzulegenden Bedingungen vorsehen, dass Rechnungen für Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen in folgenden Fällen nur die in Artikel 226b genannten Angaben enthalten:
- a) wenn der Rechnungsbetrag höher als 100 [Euro,] aber nicht höher als 400 [Euro] ist, oder den Gegenwert in Landeswährung;
 - b) wenn die Einhaltung aller in den Artikeln 226 oder 230 genannten Verpflichtungen aufgrund der Handels- oder Verwaltungspraktiken in dem betreffenden Wirtschaftsbereich oder aufgrund der technischen Bedingungen der Erstellung dieser Rechnungen besonders schwierig ist.
- (3) Die Vereinfachung nach Absatz 1 darf nicht angewandt werden, wenn Rechnungen gemäß Artikel 220 Absatz 1 Nummern 2 und 3 ausgestellt werden müssen oder wenn die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen oder die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen durchgeführt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, oder dessen Niederlassung in dem betreffenden Mitgliedstaat im Sinne des Artikels 192a nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt ist, und wenn die Steuer vom Erwerber bzw. Dienstleistungsempfänger geschuldet wird.“

Österreichisches Recht

7 § 11 Abs. 1, 6 und 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (BGBl. 663/1994) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG 1994) sieht vor:

„(1)

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

...

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

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

...

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

8 § 16 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt:

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

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

9 § 239a der Bundesabgabenordnung in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung sieht vor:

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

1. die Gutschrift auf dem Abgabenkonto,
2. die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und

3. die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten,

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

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

- 10 P ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht. Sie betreibt einen Indoor-Spielfeld. Im Jahr 2019 unterzog P die Eintrittsgelder für diesen Spielfeld dem Mehrwertsteuersatz von 20 %. Sie stellte ihren Kunden bei Zahlung der Eintrittsgelder Registrierkassenbelege aus, wobei sie aufgrund deren geringer Beträge nach den in § 11 Abs. 6 UStG 1994 vorgesehenen Regelungen zur vereinfachten Rechnungslegung vorging. P wies die entsprechende Steuer in ihrer Mehrwertsteuererklärung für das Jahr 2019 aus, korrigierte diese jedoch in der Folge, da die Eintrittsgelder dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 13 % zu unterziehen seien.
- 11 Mit Bescheid vom 18. Jänner 2021 setzte das Finanzamt die von P für das Jahr 2019 geschuldete Mehrwertsteuer fest, ohne diese Berichtigung zu berücksichtigen. In seinem Bescheid führte es aus, P habe die Erlöse aus den Eintrittsgeldern für den Indoor-Spielfeld zu einem Mehrwertsteuersatz von 20 % versteuert und den Betrag dieser Steuer auf ihren Registrierkassenbelegen ausgewiesen. Das Finanzamt lehnte die nachträgliche Berichtigung des Mehrwertsteuersatzes ab, da zum einen weder die Rechnungen geändert noch die der Differenz zwischen dem Mehrwertsteuersatz von 20 % und dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz entsprechende Gutschriften an die Kunden weitergeleitet werden könnten und eine solche Berichtigung zum anderen zu einer ungerechtfertigten Bereicherung dieser Gesellschaft führen würde, da die Kunden von P Mehrwertsteuer zu einem Steuersatz von 20 % gezahlt hätten.
- 12 P erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde und machte geltend, die Leistungen seien „praktisch ausschließlich“ an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Privatpersonen erbracht worden, so dass eine Gefährdung des Steueraufkommens auszuschließen und eine Berichtigung der Rechnungen nicht erforderlich sei.
- 13 Mit Beschluss vom 21. Juni 2021 ersuchte das Bundesfinanzgericht (Österreich), das mit dem Rechtsstreit befasst worden war, den Gerichtshof um Vorabentscheidung darüber, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Rahmen dieses Rechtsstreits angewendet werden könne, obwohl keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliege.
- 14 In seinem Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbraucher fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968), hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechnete sind.
- 15 Im Anschluss an dieses Urteil änderte das Bundesfinanzgericht den Bescheid über die von P für das Jahr 2019 geschuldete Mehrwertsteuer mit Erkenntnis vom 27. Jänner 2023 ab.
- 16 Es ging davon aus, dass die Leistungen von P „(fast) ausschließlich“ von Endverbrauchern in Anspruch genommen worden seien, die das Recht auf Vorsteuerabzug nicht geltend machen können. Da jedoch nicht ausgeschlossen werden könne, dass Kunden die von P in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer zu Recht oder zu Unrecht als Vorsteuer abgezogen hätten, sei eine Schätzung vorzunehmen, aus wie vielen Rechnungen sich gemäß Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Mehrwertsteuerschuld haben ergeben können. Das Bundesfinanzgericht nahm an, dass eine Gefährdung des Steueraufkommens hinsichtlich eines auf 0,5 % geschätzten Teils des Gesamtumsatzes des Indoor-Spielfeldes vorliege, d. h. im Hinblick auf etwa 112 der insgesamt 22 557 von P ausgestellten Rechnungen.

- 17 Das Finanzamt legte beim Verwaltungsgerichtshof (Österreich) Revision gegen das Erkenntnis vom 27. Jänner 2023 ein. Es macht geltend, dass dieses Erkenntnis vom Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968), abweiche. Aus diesem Urteil, in dem der Gerichtshof die ihm vorgelegten Fragen unter der Prämisse geprüft habe, dass die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht worden sei, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen seien, lasse sich nicht entnehmen, dass die geschuldete Mehrwertsteuer anhand einer im Schätzungswege vorgenommenen Aufteilung zwischen einerseits Endverbrauchern und andererseits Steuerpflichtigen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt seien, bemessen werden könne.
- 18 Dem vorlegenden Gericht zufolge könne angesichts dessen, dass die Gefährdung des Steueraufkommens mangels Berichtigung der Rechnungen nicht rechtzeitig und vollständig beseitigt worden sei, angenommen werden, dass P die gesamten, in sämtlichen Rechnungen ausgewiesenen Mehrwertsteuerbeträge schulde.
- 19 Sollte die Gefährdung des Steueraufkommens jedoch auf der Ebene der einzelnen fehlerhaften Rechnung zu beurteilen sein, wie die Generalanwältin in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:657) vorgeschlagen hat, fragt sich das vorlegende Gericht, nach welchen Kriterien, allenfalls im Wege einer Schätzung, zu ermitteln ist, in Bezug auf welche Rechnungen eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt.
- 20 In diesem Zusammenhang sei unklar, wie die Wendung „Endverbraucher, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist“ im Sinne des Urteils vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968), zu verstehen sei.
- 21 Unter diesen Umständen hat der Verwaltungsgerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn die in der konkreten Rechnung ausgewiesene Leistung an einen Nichtsteuerpflichtigen erbracht wurde, auch wenn dieser Steuerpflichtige weitere gleichartige Leistungen an andere Steuerpflichtige erbracht hat?
 2. Ist als „Endverbraucher, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist“, im Sinne des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968), nur ein Nichtsteuerpflichtiger zu verstehen oder auch ein Steuerpflichtiger, der die konkrete Leistung nur für private Zwecke (oder für sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Zwecke) in Anspruch nimmt und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist?
 3. Nach welchen Kriterien ist bei einer vereinfachten Rechnungslegung nach Art. 238 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu beurteilen, für welche Rechnungen (allenfalls im Rahmen einer Schätzung) der Steuerpflichtige den zu Unrecht in Rechnung gestellten Betrag nicht schuldet, weil keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 22 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, den einem Nichtsteuerpflichtigen zu Unrecht in Rechnung

gestellten Teil der Mehrwertsteuer schuldet, selbst wenn er gleichartige Leistungen auch an andere Steuerpflichtige erbracht hat.

- 23 Insoweit sieht Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs wird die in einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer vom Aussteller einer Rechnung geschuldet, auch wenn jeder tatsächlich steuerpflichtige Umsatz fehlt (Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich [Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer], C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Außerdem geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken soll, die sich aus dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann. Dieser Artikel kommt folglich zur Anwendung, wenn die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann (Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich [Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer], C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 20 und 21 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 25 Ferner hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn ein Teil der Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde, Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur bezüglich des Teils der Mehrwertsteuer zur Anwendung kommt, der den zutreffend in Rechnung gestellten Betrag übersteigt. In diesem Fall liegt nämlich eine Gefährdung des Steueraufkommens vor, da ein Steuerpflichtiger, dem eine solche Rechnung ausgestellt wird, sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben könnte, ohne dass die zuständige Steuerbehörde in der Lage wäre, zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts erfüllt sind (Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich [Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer], C-378/21, EU:C:2022:968, Rn. 23).
- 26 Daraus folgt, dass die Anwendung von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur davon abhängt, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, was auf der Grundlage einer konkreten Rechnung zu beurteilen ist, und nicht davon abhängen kann, ob die in Rede stehenden Leistungen des betreffenden Steuerpflichtigen nicht nur an nicht mehrwertsteuerpflichtige Personen, sondern auch an andere Mehrwertsteuerpflichtige erbracht werden. Um zu beurteilen, ob eine solche Gefährdung vorliegt, ist daher zu prüfen, ob der Empfänger einer bestimmten Rechnung tatsächlich mehrwertsteuerpflichtig ist und folglich das Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann.
- 27 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, den einem Nichtsteuerpflichtigen zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, selbst wenn er gleichartige Leistungen auch an andere Steuerpflichtige erbracht hat.

Zur zweiten Frage

- 28 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass nicht nur nicht steuerpflichtige Personen, sondern auch Steuerpflichtige, die in einer bestimmten Situation nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, als „Endverbraucher, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind“, im Sinne des Urteils vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968), einzustufen sind.
- 29 Insoweit hat der Gerichtshof in Rn. 25 seines Urteils vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968), entschieden, dass Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

30 Wie in Rn. 24 des vorliegenden Urteils ausgeführt, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs außerdem hervor, dass die Gefährdung des Steueraufkommens, der mit der in Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Pflicht entgegengewirkt werden soll, grundsätzlich nicht vollständig beseitigt ist, solange der Empfänger einer Rechnung, in der die Mehrwertsteuer zu Unrecht ausgewiesen ist, diese noch dazu nutzen kann, sein Abzugsrecht auszuüben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 31. Januar 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 30 bis 32), da nicht auszuschließen ist, dass die Finanzverwaltung aufgrund komplexer Umstände und Rechtsbeziehungen die Gründe, die einer Ausübung dieses Rechts entgegenstehen könnten, nicht rechtzeitig ermitteln kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juni 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, Rn. 30).

31 Daher ist die Wendung „Endverbraucher, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind“ eng auszulegen und davon auszugehen, dass eine solche Gefährdung vorliegt, wenn der Empfänger einer fehlerhaften Rechnung steuerpflichtig ist, und zwar selbst dann, wenn dieser Empfänger die betreffende Leistung möglicherweise für private Zwecke oder für sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke in Anspruch nimmt.

32 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass nur nicht steuerpflichtige Personen als „Endverbraucher, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind“, im Sinne des Urteils vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968), einzustufen sind. Somit fallen Steuerpflichtige, die in einer bestimmten Situation nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, nicht unter diese Wendung.

Zur dritten Frage

33 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass sie dem entgegensteht, dass im Fall einer vereinfachten Rechnungslegung gemäß ihrem Art. 238 eine Steuerbehörde oder ein nationales Gericht durch Schätzung ermittelt, für welchen Anteil der Rechnungen ein Steuerpflichtiger, der zu Unrecht Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, diese Steuer nach Art. 203 dieser Richtlinie schuldet.

34 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht hervor, dass der Ausgangsrechtsstreit eine Situation betrifft, in der der betreffende Steuerpflichtige eine sehr hohe Anzahl an Rechnungen ausgestellt hat, da die Rechnungslegung im Rahmen eines Massengeschäfts erfolgte, ohne dass die Identität der Empfänger dieser Rechnungen bekannt war.

35 Es ist daher zu bestimmen, wie in einem solchen Fall zum Zweck der Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer die Kleinbetragsrechnungen zu ermitteln sind, für die der Steuerpflichtige nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer schuldet, wenn es sich bei den Empfängern der Leistungen und Rechnungen sowohl um Endverbraucher als auch um vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige handelt.

36 Wie im Wesentlichen aus Nr. 33 der Schlussanträge der Generalanwältin hervorgeht, regelt die Mehrwertsteuerrichtlinie weder diese Frage noch die Frage der Beweislast im Hinblick auf diese Ermittlung. Folglich kommt es der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten zu, die Kriterien festzulegen, nach denen die Fälle zu bestimmen sind, in denen ein Steuerpflichtiger einen zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbetrag schuldet. Diese Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten ist jedoch durch die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität begrenzt, d. h., die oben genannten Kriterien dürfen nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Forderungen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und sie dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 33 und 39).

37 Während der Grundsatz der Äquivalenz im vorliegenden Fall nicht berührt wird, verlangt der Grundsatz der Effektivität, dass nationale Vorschriften – insbesondere über die Feststellung, für welchen Anteil der Rechnungen der betreffende Steuerpflichtige, der zu Unrecht Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, die so in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer schuldet – nicht dazu führen, dass diesem Steuerpflichtigen eine Möglichkeit der Berichtigung oder der Erstattung des irrtümlich gezahlten Mehrwertsteuerbetrags vorenthalten wird, da das Unionsrecht eine entsprechende

Verpflichtung der Mitgliedstaaten vorsieht, wenn insbesondere keine Gefährdung des Steueraufkommens des betreffenden Mitgliedstaats vorliegt. Es ist Sache des vorliegenden Gerichts, festzustellen, ob dies unter Berücksichtigung aller Umstände des Ausgangsverfahrens der Fall ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 36 und 40).

- 38 Wie in Rn. 26 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist auf der Grundlage jeder konkreten Rechnung zu beurteilen, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens im Sinne von Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegt, indem geprüft wird, ob deren Empfänger tatsächlich mehrwertsteuerpflichtig ist.
- 39 Außerdem sind, um den Anteil der Rechnungen zu ermitteln, die einen falschen Mehrwertsteuerbetrag ausweisen und anderen Steuerpflichtigen ausgestellt wurden, alle relevanten Umstände zu berücksichtigen, wie etwa die Art der erbrachten Dienstleistung, die Modalitäten ihrer Erbringung und der Rechnungslegung hierfür, sowie alle statistischen Informationen zu den Empfängern dieser Dienstleistung, über die deren Erbringer verfügt. Insoweit kommt im vorliegenden Fall dem Umstand, dass es sich bei den Kunden des betreffenden Steuerpflichtigen eher selten um andere Steuerpflichtige handelt, besondere Bedeutung zu.
- 40 Im Hinblick auf die Möglichkeit der Vornahme einer Schätzung, um den Anteil der fehlerhaften Rechnungen zu ermitteln, die anderen Steuerpflichtigen ausgestellt wurden, ist festzustellen, dass das Unionsrecht dem, wie die Generalanwältin in den Nrn. 42 und 43 ihrer Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, grundsätzlich nicht entgegensteht, sofern im Rahmen einer solchen Schätzung die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit beachtet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. November 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 36 und 37).
- 41 Was als Erstes den Grundsatz der steuerlichen Neutralität angeht, gewährleistet das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen. Die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats würde den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer unverhältnismäßig beeinträchtigen, wenn sie den Steuerpflichtigen mit der Mehrwertsteuer belastete, auf deren Erstattung er einen Anspruch hat, obwohl das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bezweckt, Unternehmer vollständig von der Mehrwertsteuer zu entlasten, die im Rahmen sämtlicher ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten angefallen oder entrichtet worden ist (Urteil vom 21. März 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz], C-606/22, EU:C:2024:255, Rn. 23 und 24).
- 42 Im Fall der Ausstellung fehlerhafter Rechnungen, die einen zu hohen Mehrwertsteuerbetrag ausweisen, wird dieser Grundsatz durch die von den Mitgliedstaaten vorzusehende Möglichkeit gewahrt, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 28).
- 43 Was als Zweites den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit angeht, verlangt dieser, dass die zur Vornahme einer Schätzung der Anzahl fehlerhafter Rechnungen, die Steuerpflichtigen ausgestellt wurden, verwendeten Daten genau, verlässlich und aktuell sein müssen. Außerdem kann eine solche Schätzung nur zu einer widerlegbaren Vermutung führen, die vom steuerpflichtigen Aussteller dieser Rechnungen auf der Grundlage von Gegenbeweisen entkräftet werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. November 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 42).
- 44 Insoweit verlangt die Gewährleistung der Verteidigungsrechte des Steuerpflichtigen u. a., dass dieser vor Erlass einer ihn beschwerenden Maßnahme in die Lage versetzt werden muss, seinen Standpunkt zu den Elementen, auf die die Behörden ihre Entscheidung zu stützen beabsichtigen, sachdienlich vorzutragen und insbesondere die Richtigkeit der in Rede stehenden Schätzung zu bestreiten sowie die Umstände darzulegen, die dieses Bestreiten rechtfertigen. Außerdem verlangt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dass das hierfür erforderliche Beweismaß nicht übermäßig hoch sein darf (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. November 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 43 und 44).
- 45 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass sie dem nicht entgegensteht, dass im Fall einer vereinfachten Rechnungslegung gemäß ihrem

Art. 238 eine Steuerbehörde oder ein nationales Gericht durch Schätzung ermittelt, für welchen Anteil der Rechnungen ein Steuerpflichtiger, der zu Unrecht Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, diese Steuer nach Art. 203 dieser Richtlinie schuldet, sofern bei einer solchen Schätzung alle relevanten Umstände berücksichtigt werden und der Steuerpflichtige unter Beachtung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit sowie der Verteidigungsrechte die Möglichkeit hat, die mit dieser Methode erzielten Ergebnisse in Frage zu stellen.

Kosten

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

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

1. **Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie (EU) 2018/1695 des Rates vom 16. November 2018 geänderten Fassung**

ist dahin auszulegen, dass

ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, den einem Nichtsteuerpflichtigen zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, selbst wenn er gleichartige Leistungen auch an andere Steuerpflichtige erbracht hat.

2. **Die Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2018/1695 geänderten Fassung**

ist dahin auszulegen, dass

nur nicht steuerpflichtige Personen als „Endverbraucher, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind“, im Sinne des Urteils vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) (C-378/21, EU:C:2022:968), einzustufen sind. Somit fallen Steuerpflichtige, die in einer bestimmten Situation nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, nicht unter diese Wendung.

3. **Die Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2018/1695 geänderten Fassung**

ist dahin auszulegen, dass

sie dem nicht entgegensteht, dass im Fall einer vereinfachten Rechnungslegung gemäß Art. 238 der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung eine Steuerbehörde oder ein nationales Gericht durch Schätzung ermittelt, für welchen Anteil der Rechnungen ein Steuerpflichtiger, der zu Unrecht Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, diese Steuer nach Art. 203 der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung schuldet, sofern bei einer solchen Schätzung alle relevanten Umstände berücksichtigt werden und der Steuerpflichtige unter Beachtung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit sowie der Verteidigungsrechte die Möglichkeit hat, die mit dieser Methode erzielten Ergebnisse in Frage zu stellen.

A. Calot Escobar

N. Jääskinen

* Verfahrenssprache: Deutsch.



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der H GmbH in K, vertreten durch die MOORE Salzburg GmbH Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft in 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstraße 126, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Juli 2023, Zl. RV/3100144/2023, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Monate September bis Dezember 2007 sowie für das Jahr 2008, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG) ist im fortgesetzten Verfahren nach dem hg. Erkenntnis vom 15. März 2023, Ra 2021/15/0093, ergangen. Zur Vorgeschichte wird daher auf dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.
- 2 Mit dem angefochtenen Erkenntnis hat das BFG gegenüber der revisionswerbenden Gesellschaft die Haftung für Kapitalertragsteuer für die Monate September bis Dezember 2007 sowie für das Jahr 2008 neu festgesetzt.
- 3 Die Revision ließ es zu, weil „die Rechtsfrage, welche verfahrensrechtlichen Auswirkungen eine Verletzung des Verbindungsgebotes gemäß § 299 Abs. 2 BAO (idF des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003), durch die Abgabenbehörde hat, [...] - soweit ersichtlich - in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht beantwortet“ wurde.
- 4 Die Revision der revisionswerbenden Gesellschaft enthält kein gesondertes Zulässigkeitsvorbringen und rügt in der Sache eine Verletzung des Verbindungsgebots gemäß § 299 Abs. 2 BAO, weshalb „die verspätet erlassenen Haftungsbescheide mangels zeitlich gemeinsamer Erlassung mit dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs 1 BAO rechtswidrig ergangen und daher ersatzlos aufzuheben“ seien.





- 5 Das Finanzamt hat in seiner Revisionsbeantwortung zum Auseinanderfallen von Aufhebungs- und Sachbescheid fallbezogen erklärt, dass „nach Aufhebung der Haftungsbescheide vom 6.7.2010 mit Bescheid vom 15.9.2010 rein aus verfahrensrechtlichen Gründen noch ein Ergänzungsersuchen an die Mitbeteiligte nötig [war], das am 24.11.2010 beantwortet wurde. Demnach war der entscheidungsrelevante Sachverhalt in der Sache KEST-Haftung - im Unterschied zur gefestigten Kenntnis des Finanzamtes über das Vorliegen wesentlicher formeller Mängel, die angesichts fehlender notwendiger Bescheidbestandteile sogar den Eindruck von ‚Nichtbescheiden‘ erwecken, weshalb eine diesbezügliche Aufhebung unter Umständen gar nicht erforderlich gewesen wäre - bei Erlassung des Aufhebungsbescheides vom 15.9.2010 noch nicht vollständig geklärt. Die Haftungsbescheide wurden sodann unverzüglich am 30.11.2010 ausgefertigt. Das Bundesfinanzgericht vertritt unter diesen Umständen völlig zu Recht, dass die Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO nicht so zu verstehen ist, dass ein nach einer ausschließlich wegen Formfehlern begründeten Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO auf Grund noch erforderlicher und rasch durchgeführter Ermittlungen im Sachbereich, von denen die Revisionswerberin auch Kenntnis haben musste, zweieinhalb Monate später erlassener ‚Ersatzbescheid‘ allein aus diesem Grund nicht (ersatzlos) aufzuheben ist.“
- 6 Mit dem Vorbringen der Revision wird deren Zulässigkeit nicht dargetan.
- 7 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.
- 8 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.





- 9 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.
- 10 Das BFG und die Revision übersehen, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 15. März 2023, Ra 2021/15/0093, den Verfahrensgang im Rahmen der Aufhebung des ersten und mehrfach unbestimmten Haftungs- und Aufhebungsbescheids vom 6. Juli 2010 genau geschildert hat. Dabei hat er ausdrücklich festgehalten, dass am 15. September 2010 zunächst ein Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO erging und das Finanzamt sodann am 30. November 2010 neue Haftungsbescheide erließ (s hg. Erkenntnis Rz 5 und 7).
- 11 Die allfälligen Auswirkungen des Verbindungsgebots nach § 299 Abs. 2 BAO waren auch bereits Gegenstand der seinerzeitigen Amtsrevision. Diese hatte vorgebracht, dass mit der Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht die (gar nicht ausreichend bestimmte) Sache des Haftungsverfahrens nach § 95 EStG 1988 abschließend entschieden worden sei, sondern - wie aus der Begründung des Aufhebungsbescheides hervorgehe - die Aufhebung aus rein formellen Gründen erfolgt sei. Es könne daher nicht von einer entschiedenen Sache ausgegangen werden. Da nicht in der Sache der Haftung für Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 1 EStG 1988) für einen bestimmten Schuldner und einen bestimmten Betrag abschließend entschieden worden sei, könne in der späteren Haftungsinanspruchnahme mit den Bescheiden vom 30. November 2010 nicht gegen den Grundsatz der bereits entschiedenen Sache verstoßen worden sein und stellten sich auch keine Fragen in Zusammenhang mit dem Verbindungsgebot nach § 299 Abs. 2 BAO.





- 12 Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erwägungsgründen seines Erkenntnisses (aaO Rz 20 ff) sodann dazu Folgendes festgehalten:
- „20 Wie die Amtsrevision zu Recht geltend macht, wurde mit dem Aufhebungsbescheid des Finanzamts vom 15. September 2010, mit dem die angefochtenen ‚Haftungs- und Abgabenbescheid(e)‘ für die Jahre 2006 bis 2008 vom 6. Juli 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben wurden, - entgegen der Annahme des BFG - keine abschließende Entscheidung in der Sache getroffen.
- 21 Vielmehr erfolgte - wie aus der Begründung des Aufhebungsbescheids hervorgeht - lediglich eine Behebung des Bescheids aus Verfahrensgründen, weil die aufgehobenen ‚Haftungs- und Abgabenbescheide‘ - wie auch von der mitbeteiligten Partei im parallelen Berufungswege moniert - völlig unbestimmt gewesen seien. Den angefochtenen Bescheiden fehlten nämlich wesentliche Kriterien wie die Nennung der Empfänger der Kapitalerträge, der Zeitpunkt des Zuflusses der Beteiligungserträge, die Tatbestandsnennung nach § 201 Abs. 2 und 3 BAO und die Angabe der Haftungsnorm.
- 22 Eine Sperrwirkung für den Erlass späterer Haftungsvorschreibungen konnte diese Behebung daher nicht auslösen, weshalb sie - entgegen der Auffassung des BFG - auch der Geltendmachung der revisionsgegenständlichen Haftung nicht entgegen gehalten werden kann.“
- 13 Damit ist für den Revisionsfall und die hier gegenständliche Fallkonstellation aber bereits die gestellte Rechtsfrage nach einer allfälligen Sperrwirkung des § 299 Abs. 2 BAO beantwortet und bindet gemäß § 63 VwGG im Übrigen auch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. näher *Sutter*, in *Holoubek/M Lang*, Bindungswirkungen 317 ff, mwN).
- 14 In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 21. November 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Daniel Philip Pfau in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15. März 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Grunderwerbsteuer 2019 zu Recht:

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 15. März 2019 setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer für den mit Kaufvertrag vom 9. November 2018 erfolgten Erwerb einer näher genannten Liegenschaft durch die beschwerdeführende Partei als Erwerberin von der ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft als Veräußererin iHv 32.833,50 Euro fest. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass die im Vertrag angeführte Befreiung nach § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz für den Erwerb von der beschwerdeführenden Partei nicht gewährt werden könne. Diese Grunderwerbsteuerbefreiung gelte nur für den Grundstücks**erwerb** durch die ÖBB-Infrastruktur AG, nicht für Grundstücks**verkäufe** durch diese Gesellschaft.

Dagegen richtete sich die Beschwerde in der die beschwerdeführende Partei nach auszugsweiser Wiedergabe der Erläuternden Bemerkungen zu § 50 Bundesbahngesetz vorbringt, dass im Sinne einer teleologischen Interpretation des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz unter Zugrundelegung der Erläuternden Bemerkungen zu § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz eine Abgabenbefreiung der beschwerdeführenden Partei im öffentlichen Interesse gelegen und gerechtfertigt sei. Im Wesentlichen stellt die beschwerdeführende Partei darauf ab, dass der Gesetzgeber mit der genannten Regelung beabsichtigt habe, die Kosten für den Erwerb von Grundstücken und allfälligen darüberhinausgehend im Zusammenhang mit dem Grunderwerb stehenden Kosten im öffentlichen Interesse für die ÖBB Infrastruktur AG möglichst gering zu

halten und somit der Gesetzgeber auch dem jeweiligen Vertragspartner eine Abgabenbefreiung in Bezug auf die Grunderwerbsteuer gewähre. Darüber hinaus wäre für den Fall, dass gegenständlicher Grunderwerb der Bauordnung für Wien unterliegen würde, dieser im Sinne des § 3 [Abs. 1] Z 8 Grunderwerbsteuergesetz steuerbefreit. Eine Anwendung der Bauordnung für Wien komme gegenständlich lediglich aus bundesverfassungsrechtlichen Grundsätzen nicht zur Anwendung, weil Bundesgesetze wie das Eisenbahn-Enteignungsentschädigungsgesetz, das Eisenbahngesetz, das Bundesbahngesetz und andere den Regelungsinhalt der Bauordnung für Wien übernehmen und somit vorrangig zur Anwendung kämen. Auch unter Betrachtung dieses Gesichtspunktes wäre daher eine Grunderwerbsteuerbefreiung der beschwerdeführenden Partei begründbar.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. April 2019 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte in einer gesonderten Bescheidbegründung aus, die der ÖBB-Infrastruktur AG in § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz eingeräumte Befreiung erstrecke sich in Bezug auf die Grunderwerbsteuer bei einem Grundstückserwerb **durch** [Hervorhebung im Original] die ÖBB-Infrastruktur AG auch auf den Vertragspartner. In den erläuternden Bemerkungen werde dazu ausgeführt, dass bei einem Grundstückserwerb durch die ÖBB-Infrastruktur AG von einem nicht abgabenbefreiten Verkäufer ansonsten die Abgabe vom Verkäufer zu leisten wäre und würde daher entsprechend auf den Grundpreis umgelegt werden (bzw würde auf Grund der vertraglichen Regelung, dass der Erwerber die Grunderwerbsteuer zu zahlen hat, zivilrechtlich die ÖBB-Infrastruktur AG zur Leistung der Abgabe verpflichtet sein). Das Gesetz sehe die Befreiung aber ausdrücklich nur bei einem Liegenschaftserwerb durch die ÖBB-Infrastruktur AG vor. Eine teleologische Interpretation sei nicht möglich. Hätte der Gesetzgeber den Liegenschaftserwerb von der ÖBB-Infrastruktur AG befreien wollen, hätte er dies im Gesetz zum Ausdruck gebracht. Nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG sei der Erwerb eines Grundstückes infolge eines behördlichen Eingriffs oder auf Grund eines Rechtsgeschäftes zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs von der Besteuerung ausgenommen. Als behördlicher Eingriff komme nur eine Enteignung oder eine Beschränkung von Eigentumsrechten in Betracht. Für die Inanspruchnahme müsse die Enteignung rechtlich durchsetzbar sein. Gerade das treffe im gegenständlichen Fall nicht zu. Dem Kaufvertrag sei weder zu entnehmen, dass eine Enteignung möglich wäre, noch sei dem Vertrag zu entnehmen, dass dem Vertragspartner gegenüber eine konkrete Drohung ausgesprochen worden sei.

Im Vorlageantrag vom 24. Mai 2019 ergänzte die beschwerdeführende Partei ihr Beschwerdevorbringen dahingehend, dass der Vertrag zwischen ihr und der ÖBB-Infrastruktur AG unter der Annahme geschlossen worden sei, dass für beide Vertragspartner der Ausnahmetatbestand nach der Grunderwerbsteuer gemäß § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz gelte. Da der Grundstückserwerb der beschwerdeführenden Partei ausschließlich durch das von der ÖBB-Infrastruktur AG geplante Bauvorhaben bedingt gewesen sei, hätte die beschwerdeführende Partei im Wissen, dass der Ausnahmetatbestand für sie nicht zur

Anwendung gelange, die Grunderwerbsteuer auf den Kaufpreis umgelegt. Da die bescheidtragende Begründung gerade zu dem explizit unerwünschten Ergebnis einer Steuerbelastung der ÖBB im Wege einer Umwälzung führen würde, scheine die Abgabebefreiung der beschwerdeführenden Partei im öffentlichen Interesse gelegen und gerechtfertigt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte diese als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 15. September 2023 zog die beschwerdeführende Partei ihren im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit zivilrechtlichem Vertrag vom 9. November 2018 zwischen der beschwerdeführenden Partei und der ÖBB-Infrastruktur AG (im Folgenden: ÖBB Infra) übertrug die beschwerdeführende Partei der ÖBB Infra näher genannte Liegenschaften und übertrug die ÖBB Infra ihrerseits ebenfalls näher genannte andere Liegenschaften an die beschwerdeführende Partei. Für den ersten Übertragungsvorgang (Punkt I.1. des Vertrages), durch den die ÖBB Grundstücke von der beschwerdeführenden Partei erworben hat, war eine Entschädigung iHv 4.703.320 Euro vereinbart. Für den zweiten Übertragungsvorgang von Grundflächen der ÖBB auf die beschwerdeführende Partei (Punkt I.2. des Vertrages) war eine Entschädigung iHv 938.100 Euro vereinbart.

„Punkt VIII Kosten der Vertragserrichtung“ lautet auszugsweise: „Hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesem Vertrag zur Vorschreibung gelangenden Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr wird vereinbart, dass die aufgrund des Punktes I.1. dieses Vertrages [Anmerkung: Übertragung von der beschwerdeführenden Partei an die ÖBB Infra] anfallende Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr zur Gänze die ÖBB Infra trägt und die aufgrund des Punktes I.2. dieses Vertrages [Anmerkung: Übertragung von der ÖBB Infra an die beschwerdeführende Partei] anfallende Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr zur Gänze die [beschwerdeführende Partei] trägt. [...] Hinsichtlich beider Vertragspartner gilt der Ausnahmetatbestand für die Grunderwerbsteuer gemäß § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz BGBl. Nr. 825/1992. Festgestellt wird, dass die kaufgegenständliche Grundstücksfläche gemäß § 30 Abs. 2 EStG auf Seiten der [beschwerdeführenden Partei] zur Abwendung eines sonst notwendigen Verfahrens nach dem Eisenbahn- Enteignungsentschädigungsgesetz erworben wird. Die Errichtung dieses Vertrages erfolgt demnach zwingend notwendig im Rahmen des bzw zur Durchführung des obangeführten Eisenbahnprojektes.“

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und den darin enthaltenen Urkunden und ist von den beiden Parteien auch nicht bestritten.

Für das Bundesfinanzgericht haben sich – in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht – keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist im Beschwerdefall, ob die in § 50 Abs. 2 letzter Satz Bundesbahngesetz normierte Abgabenbefreiung hinsichtlich der Grunderwerbsteuer nur aus Anlass der Grundstückserwerbe, die **durch** die ÖBB-Infrastruktur AG anfallen, zur Anwendung gelangt oder auch solche Grundstückserwerbe erfasst, bei denen der Erwerber **von** der ÖBB-Infrastruktur AG erwirbt.

§ 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 95/2009 lautet (Hervorhebung durch das Bundesfinanzgericht):

*„Die ÖBB-Infrastruktur AG ist von bundesgesetzlichen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer, von den Bundesverwaltungsabgaben sowie den Gerichts- und Justizverwaltungsabgaben befreit, soweit sich diese Abgaben und Gebühren aus der Erfüllung der jeweiligen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Aufgaben dieser Gesellschaft ergeben. Unbeschadet dieser Bestimmungen findet § 2 Z 1 lit. b Grundsteuergesetz 1955 auf den Grundbesitz der ÖBB-Infrastruktur AG Anwendung. Die Abgabenbefreiung erstreckt sich in Bezug auf die Grunderwerbsteuer, die aus Anlass eines **Grundstückserwerbes durch die ÖBB-Infrastruktur AG** anfällt, auch auf den jeweiligen Vertragspartner.“*

In den Erläuternden Bemerkungen, 227 BlgNr XXIV. GP, S. 5f zu Z 27 (§ 50), zur Novelle BGBl. I Nr. 95/2005, heißt es dazu:

„[...] Hinsichtlich des Erwerbes von Grundstücken durch die ÖBB-Infrastruktur AG soll schließlich die Abgabenbefreiung bezüglich der Grunderwerbsteuer auch für die Vertragspartner der ÖBB-Infrastruktur AG gelten. Bei einem Grundstückserwerb durch die ÖBB-Infrastruktur AG von einem nicht abgabenbefreiten Verkäufer wäre ansonsten die Abgabe vom Verkäufer zu leisten und würde daher entsprechend auf den Grundpreis umgelegt werden. Mit Rücksicht darauf, dass ein solcher Kauf im öffentlichen Interesse zur Errichtung einer Schieneninfrastruktur erfolgt

(z.B. Straßenunterführung statt Eisenbahnkreuzung zur Hebung der Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs), ist diese spezielle Abgabenbefreiung gerechtfertigt.“

Einer Auslegung des bereits eindeutigen Gesetzestextes („Grundstückserwerb durch die ÖBB-Infrastruktur-AG“) in die von der beschwerdeführenden Partei insinuierten Richtung ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch vor dem Hintergrund der ins Treffen geführten Erläuterungen zur zitierten Novelle der Boden entzogen. Auch die zitierten Erläuterungen sehen nur für den Fall eines Grundstückserwerbes **durch** die ÖBB-Infra eine Befreiung beider Vertragspartner von der Grunderwerbsteuer vor. Begründung für diese beidseitige Befreiung ist, dass ansonsten die Abgabe (auch) vom Verkäufer zu leisten wäre und dieser sie entsprechend auf den Grundpreis umlegen würde, was zu einer Verteuerung der im öffentlichen Interesse zu errichtenden Schieneninfrastruktur führen würde.

Da im Falle eines Verkaufes von Grundstücksflächen durch die ÖBB-Infra diese veräußerten Flächen gerade nicht für die zu errichtende Schieneninfrastruktur benötigt wurden, liegt es auf der Hand, dass in diesem Fall die sachliche Begründung für die Befreiung von der Grunderwerbsteuer (öffentliches Interesse an der zu errichtenden Schieneninfrastruktur) nicht gegeben ist und der Gesetzgeber daher eine Befreiung für diese Konstellationen nicht gewährt.

Dass die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) im gegenständlichen Fall zur Anwendung gelange, behauptet auch die beschwerdeführende Partei nicht. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass Tatbestandsvoraussetzung des § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG 1987 der Erwerb eines Grundstückes infolge eines behördlichen Eingriffes oder aufgrund eines Rechtsgeschäftes zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes, ist. Im gegenständlichen Fall des Erwerbes der Grundstücksflächen durch die beschwerdeführende Partei von der ÖBB Infra liegt weder ein Fall einer Enteignung (behördlicher Eingriff) noch eines derartigen unmittelbar drohenden Eingriffes vor. Vielmehr geht es bei den von der ÖBB Infra an die beschwerdeführende Partei veräußerten Flächen um sogenannte „Rückgabeflächen“, die für das projektierte Eisenbahninfrastrukturprojekt gerade nicht benötigt wurden. Da eine (unmittelbar drohende) Enteignung nicht vorliegt, fehlt es an einem unter den Tatbestand der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG zu subsumierenden Sachverhalt und kommt § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG schon aus diesem Grund nicht zur Anwendung.

Soweit die beschwerdeführende Partei im Vorlageantrag offenbar einen Irrtum über das Zustandekommen des Vertrages geltend macht (Arg. Dass „der Vertrag zwischen ihr und der ÖBB-Infrastruktur AG unter der Annahme geschlossen worden sei, dass für beide Vertragspartner der Ausnahmetatbestand nach der Grunderwerbsteuer gemäß § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz gelte.“), ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, nach der die Anfechtung eines Vertrages wegen eines dabei unterlaufenen Irrtums gerichtlich vorzunehmen ist (vgl VwGH vom 29. November 2001, 2001/16/0489 mwN).

Dass eine solche Anfechtung erfolgreich stattgefunden hätte, wird nicht einmal von der beschwerdeführenden Partei selbst behauptet.

Zusammenfassend gelangt das Bundesfinanzgericht zu der Ansicht, dass die in § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz normierte Befreiung lediglich auf die Fälle Anwendung findet, in denen der Grundstückserwerb durch die ÖBB-Infra erfolgt und nicht in jenen, in denen die ÖBB-Infra als Verkäuferin von Grundstücksflächen agiert. Dies ergibt sich bereits aus dem eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung und lässt im Lichte der Erläuterungen keine anderslautende Auslegung zu.

Die Beschwerde wird daher abgewiesen.

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.

Wenngleich das Bundesfinanzgericht den Wortlaut des § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz für eindeutig hält, gibt es soweit ersichtlich – abgesehen von der zum im gegenständlichen Fall nicht einschlägigen § 50 Abs. 2 erster Satz Bundesbahngesetz ergangenen Rechtsprechung des VfGH vom 10. Dezember 2014, G 133/2014 und des VwGH vom 26. April 2017, Ro 2015/13/0013 – zu § 50 Abs. 2 letzter Satz Bundesbahngesetz keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es wird deshalb die ordentliche Revision zur Frage, ob die in § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz normierte Befreiung von der Grunderwerbsteuer auch für den Vertragspartner der ÖBB-Infra in einem Fall Anwendung findet, in dem der Grundstückserwerb nicht **durch** die ÖBB-Infra erfolgt, sondern die ÖBB-Infra als Veräußererin der Grundstücksfläche auftritt, zugelassen.

Wien, am 17. September 2024



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma, die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch sowie den Hofrat Mag. M. Mayr als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revision des Zollamts Österreich in 1110 Wien, Brehmstraße 14, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. März 2024, RV/7200047/2023, betreffend Abänderung einer verbindlichen Zolltarifauskunft (mitbeteiligte Partei: G GmbH in K, vertreten durch Ing. Dr. Wolfgang Gappmayer, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Margaretenstraße 22/12), den **Beschluss** gefasst:

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

1. Sind die Artikel 33, 34, 44 und 45 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union im Hinblick darauf, dass die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 44 Absatz 4 dieser Verordnung gewährleisten, dass das Rechtsbehelfsverfahren eine umgehende Bestätigung oder Berichtigung der von den Zollbehörden erlassenen Entscheidung ermöglicht, dahingehend auszulegen, dass die Entscheidung über einen gemäß Artikel 44 Absatz 2 dieser Verordnung eingelegten Rechtsbehelf gegen eine gemäß Artikel 33 dieser Verordnung erteilte verbindliche Zolltarifauskunft auf den Zeitpunkt der Ausstellung dieser verbindlichen Zolltarifauskunft durch das Zollamt zurückwirkt?
2. Für den Fall, dass die Frage 1 mit Nein beantwortet wird:
Sind die Artikel 33, 34, 44 und 45 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union dahingehend auszulegen, dass die Mitgliedstaaten in ihren nationalen Verfahrensregeln vorsehen können, dass die Entscheidung über einen gemäß Artikel 44 Absatz 2 dieser Verordnung eingelegten Rechtsbehelf gegen eine gemäß Artikel 33 dieser Verordnung erteilte verbindliche Zolltarifauskunft auf den Zeitpunkt der Ausstellung dieser verbindlichen Zolltarifauskunft durch das Zollamt zurückwirkt?



Begründung:

- 1 A. Sachverhalt und bisheriges Verfahren
- 2 Mit verbindlicher Zolltarifauskunft vom 27. Oktober 2022, zugestellt am selben Tage, reihte das Zollamt eine Ware mit der Bezeichnung „Einwegvenenstauer“ - abweichend vom Einreihungsvorschlag der Antragstellerin und nunmehrigen Mitbeteiligten - in die Warennummer 4008 2190 00 mit einer ausgewiesenen Gültigkeitsdauer vom 27. Oktober 2022 bis 26. Oktober 2025 ein. Die Mitbeteiligte, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde und brachte vor, die mit der verbindlichen Zolltarifauskunft vorgenommene Einreihung sei nicht begründet worden und sei inhaltlich nicht korrekt. Es seien lediglich Auslegungshilfen und Erläuterungen aufgezählt worden und auf den Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt verwiesen worden. Es sei das Parteiengehör verletzt und keine Einsicht in diesen Befund gewährt worden. Die Waren seien in die Position 4014 einzureihen.
- 3 Das nach abweisender Beschwerdeentscheidung durch das Zollamt und einem in der Folge eingebrachten Vorlageantrag zuständig gewordene Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde der Mitbeteiligten Folge und änderte den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass die verfahrensgegenständliche Ware in die Warennummer 4014 9000 00 einzureihen sei. Unter einem sprach das Verwaltungsgericht aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 4 Gegen diese Entscheidung richtet sich das Zollamt mit der gegenständlichen Amtsrevision.
- 5 Das Zollamt bringt zur Begründung der Zulässigkeit der Revision unter anderem vor, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zulässigkeit einer Abänderung von verbindlichen Zolltarifauskünften durch das Verwaltungsgericht nach § 279 BAO. Gemäß Art. 33 Abs. 2 Buchst. a und b des UZK werde die verbindliche Zolltarifauskunft hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung der Ware sowohl für die Zollbehörden als auch





gegenüber dem Inhaber der Entscheidung ab dem Tag, an dem diese dem Inhaber der Entscheidung zugestellt werde beziehungsweise als ihm zugestellt gelte, verbindlich. An der Zustellung der revisionsgegenständlichen verbindlichen Zolltarifauskunft an die Mitbeteiligte bestehe im Revisionsfall kein Zweifel.

- 6 Das Bundesfinanzgericht habe die in Beschwerde gezogene verbindliche Zolltarifauskunft des Zollamts mit seiner Entscheidung gemäß § 279 BAO rückwirkend zu ändern beabsichtigt. Eine derartige rückwirkende Änderung einer rechtsverbindlich erteilten verbindlichen Zolltarifauskunft lasse der Zollkodex jedoch nicht zu.
- 7 Nach Art. 34 Abs. 6 UZK könnten verbindliche Zolltarifauskünfte nicht geändert werden. Gemäß Art. 34 Abs. 3 UZK könnten verbindliche Zolltarifauskünfte nicht rückwirkend ihre Geltung verlieren.
- 8 Die Voraussetzungen einer rückwirkenden Rücknahme der verbindlichen Zolltarifauskunft gemäß Art. 27 Abs. 1 UZK lägen im gegenständlichen Fall nicht vor.
- 9 § 279 BAO ermögliche es dem Verwaltungsgericht unter anderem, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Diese Bestimmung sei im Revisionsfall von der Regelung des UZK als primär anzuwendendes Recht überlagert und könne daher im Bereich der verbindlichen Zolltarifauskünfte nicht angewendet werden.

10 B. Maßgebende Bestimmungen

11 1. Nationales Recht

- 12 § 1 Abs. 1 bis 3; § 2 Abs. 1 sowie §§ 42 bis 44 des Bundesgesetzes betreffend ergänzende Regelungen zur Durchführung des Zollrechts der Europäischen Gemeinschaften (Zollrechts-Durchführungsgesetz - ZollR-DG) lauten:

„§ 1. (1) Das Zollrecht ist im Anwendungsgebiet nach Maßgabe dieses Bundesgesetzes durchzuführen.

(2) Das Zollrecht umfasst die zollrechtlichen Vorschriften der Europäischen Union, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes



ergangenen Verordnungen, soweit sie sich auf die Einfuhr oder Ausfuhr von Waren beziehen.

(3) Soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze oder Rechtsakte der Union verwiesen wird, sind diese Bestimmungen in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

§ 2. (1) Das im § 1 genannte Zollrecht sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf die Einfuhr oder Ausfuhr von Waren beziehen, gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfaßten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

§ 42. Für das Rechtsbehelfsverfahren im Sinn des Art. 44 des Zollkodex kommen im Geltungsbereich des § 2 Abs. 1 nachfolgende besondere Regelungen zur Anwendung.

§ 43. (1) Gegen Entscheidungen von Zollbehörden steht als Rechtsbehelf der ersten Stufe (Art. 44 Abs. 2 Buchstabe a des Zollkodex) die Beschwerde zu.

(2) Die §§ 284 bis 286 BAO gelten mit der Maßgabe, dass bei zollrechtlichen Entscheidungen an die Stelle der in § 284 Abs. 1 BAO genannten Frist von sechs Monaten die in Art. 22 Abs. 3 des Zollkodex oder in einer sonstigen Regelung des Zollrechts festgelegte Frist für die Entscheidung über einen Antrag tritt.

§ 44. Das Recht zur Einbringung einer Beschwerde gegen einen Eingangsabgabenbescheid steht innerhalb der dem Anmelder offenstehenden Beschwerdefrist auch dem gesamtschuldnerischen Warenempfänger, der die Waren vom Anmelder übernommen hat, zu.

§ 45. Die Regelungen des § 262 Abs. 2 bis 4 BAO sind nicht anzuwenden.

§ 46. Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht bildet das Rechtsbehelfsverfahren der zweiten Stufe (Art. 44 Abs. 2 Buchstabe b des Zollkodex). Zur Vertretung im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht sind auch Spediteure, Frachtführer, sowie dem Eisenbahnverkehr oder Postverkehr dienende Einrichtungen befugt.

Entscheidungen im Sinn der zollrechtlichen Vorschriften, die keine Bescheide im Sinn der BAO sind, unterliegen ebenfalls der Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes im Sinn des Art. 130 Abs. 2 Z 1 B-VG.“



13 § 1 Abs. 1; § 2a und § 279 der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten:

„§ 279. (1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs. 1) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.“

14 **2. Unionsrecht**

15 Artikel 33 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK) lautet:

„Artikel 33

Entscheidungen über verbindliche Auskünfte

(1) Die Zollbehörden treffen auf Antrag Entscheidungen über verbindliche Zolltarifauskünfte (vZTA-Entscheidungen) und Entscheidungen über verbindliche Ursprungsankünfte (vUA-Entscheidungen).

Ein solcher Antrag wird in den folgenden Fällen nicht angenommen:

- a) Der Antrag wird - oder wurde bereits - bei derselben oder einer anderen Zollstelle von einem Inhaber einer Entscheidung oder in seinem Namen zu den gleichen Waren und, im Falle von vUA-Entscheidungen, unter den gleichen für den Erwerb der Ursprungseigenschaft maßgebenden Umständen gestellt,
- b) der Antrag bezieht sich nicht auf eine beabsichtigte Inanspruchnahme der vZTA- oder vUA-Entscheidung oder eines Zollverfahrens.

(2) vZTA- und vUA-Entscheidungen sind nur hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung beziehungsweise des Ursprungs der Waren

- a) sowohl für die Zollbehörden als auch gegenüber dem Inhaber der Entscheidung nur hinsichtlich der Waren verbindlich, für die die



Zollformalitäten nach dem Zeitpunkt erfüllt werden, zu dem die Entscheidung wirksam wird,

- b) sowohl für den Inhaber der Entscheidung als auch gegenüber den Zollbehörden erst ab dem Tag verbindlich, an dem sie ihm zugestellt werden beziehungsweise als ihm zugestellt gelten.

(3) vZTA- und vUA-Entscheidungen sind ab dem Zeitpunkt, zu dem die Entscheidung wirksam wird, drei Jahre lang gültig.

(4) Damit eine vZTA- oder vUA-Entscheidung im Rahmen eines bestimmten Zollverfahrens Anwendung finden kann, muss der Inhaber der Entscheidung nachweisen können, dass

- a) im Falle einer vZTA-Entscheidung die angemeldeten Waren in jeder Hinsicht den in der Entscheidung beschriebenen Waren entsprechen,
- b) im Falle einer vUA-Entscheidung die betreffenden Waren und die für den Erwerb der Ursprungseigenschaft maßgebenden Umstände in jeder Hinsicht den in der Entscheidung beschriebenen Waren und Umständen entsprechen.“

16 Artikel 34 UZK in der Fassung der Verordnung (EU) 2019/474 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. März 2019, lautet:

„Artikel 34

Verwaltung von Entscheidungen über verbindliche Auskünfte

(1) Eine vZTA-Entscheidung verliert vor Ablauf der Frist gemäß Artikel 33 Absatz 3 ihre Gültigkeit, wenn sie aufgrund eines der folgenden Umstände nicht mehr rechtmäßig sind:

- a) der Annahme einer Änderung der Nomenklaturen gemäß Artikel 56 Absatz 2 Buchstaben a und b,
- b) des Erlasses von Vorschriften gemäß Artikel 57 Absatz 4,

und zwar mit Wirkung vom Tag der Anwendung der entsprechenden Änderung oder Vorschriften.

(2) Eine vUA-Entscheidung verliert in jedem der folgenden Fälle vor Ablauf der Frist gemäß Artikel 33 Absatz 3 ihre Gültigkeit:

- a) es wird eine Verordnung angenommen oder die Union schließt eine Übereinkunft, die in der Union anwendbar wird, und die vUA-Entscheidung entspricht nicht mehr dem damit gesetzten Recht; in diesen Fällen tritt der Verlust der Gültigkeit mit Wirkung vom Tag der Anwendung der entsprechenden Verordnung bzw. Übereinkunft ein;



- b) sie sind nicht mehr mit dem in der Welthandelsorganisation (WTO) erarbeiteten Abkommen über Ursprungsregeln oder den Erläuterungen oder den zur Auslegung dieses Abkommens angenommenen Stellungnahmen über den Ursprung vereinbar; in diesen Fällen tritt der Verlust der Gültigkeit mit Wirkung vom Tag der Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union ein;
- (3) vZTA- oder vUA-Entscheidungen können nicht rückwirkend ihre Geltung verlieren.
- (4) Abweichend von Artikel 23 Absatz 3 und Artikel 27 werden vZTA- und vUA-Entscheidungen zurückgenommen, wenn sie auf unrichtigen oder unvollständigen Informationen des Antragstellers beruhen.
- (5) vZTA- und vUA-Entscheidungen werden nach Artikel 23 Absatz 3 und Artikel 28 widerrufen. Diese Entscheidungen werden jedoch nicht auf Antrag des Inhabers der Entscheidung widerrufen.
- (6) vZTA- und vUA-Entscheidungen können nicht geändert werden.
- (7) Die Zollbehörden widerrufen vZTA-Entscheidungen,
- a) wenn sie mit der Auslegung einer Nomenklatur im Sinne von Artikel 56 Absatz 2 Buchstabe a und b nicht mehr vereinbar sind, und zwar in jedem der folgenden Fälle:
- i) aufgrund von Erläuterungen gemäß Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif 1) mit Wirkung vom Tag ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union;
- ii) aufgrund eines Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union mit Wirkung vom Tag der Veröffentlichung des Urteilstenors im Amtsblatt der Europäischen Union;
- iii) aufgrund eines Beschlusses über die zolltarifliche Einreihung, eines Tarifavis oder einer Änderung der Erläuterungen der Nomenklatur des Harmonisierten Systems zur Bezeichnung und Codierung der Waren, die von der durch das Abkommen über die Gründung eines Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens (unterzeichnet am 15. Dezember 1950 in Brüssel) geschaffenen Organisation erlassen wurde, mit Wirkung vom Tag der Veröffentlichung der Mitteilung der Kommission im Amtsblatt der Europäischen Union, Reihe C, oder
- b) in anderen bestimmten Fällen.
- (8) vUA-Entscheidungen werden widerrufen,



- a) wenn sie nicht mehr mit einem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union vereinbar sind mit Wirkung vom Tag der Veröffentlichung des Urteilstenors im Amtsblatt der Europäischen Union, oder
- b) in anderen bestimmten Fällen.

(9) Verliert eine vZTA- oder vUA-Entscheidung gemäß Absatz 1 Buchstabe b oder Absatz 2 ihre Gültigkeit oder wird sie nach den Absätzen 5, 7 oder 8 widerrufen, so kann die vZTA- oder vUA-Entscheidung noch bei rechtsverbindlichen Verträgen verwendet werden, die auf dieser Entscheidung beruhen und vor dem Ende ihrer Gültigkeit oder vor ihrem Widerruf geschlossen wurden. Diese verlängerte Verwendungsdauer gilt nicht, wenn eine vUA-Entscheidung für zur Ausfuhr bestimmte Waren erlassen wurde.

Die verlängerte Verwendungsdauer gemäß Unterabsatz 1 darf sechs Monate ab dem Ende der Geltungsdauer oder dem Zeitpunkt des Widerrufs der vZTA- oder vUA-Entscheidung nicht überschreiten. In einer Maßnahme gemäß Artikel 57 Absatz 4 oder Artikel 67 kann jedoch die verlängerte Verwendungsdauer ausgeschlossen oder ein kürzerer Zeitraum festgelegt werden. Handelt es sich um Erzeugnisse, die für eine Einfuhr- oder Ausfuhrlizenz bei der Erfüllung der Zollformalitäten vorgelegt wird, so tritt der Zeitraum, für den die betreffende Bescheinigung gültig bleibt, an die Stelle des vorgenannten Sechsmonatszeitraums.

Um die verlängerte Verwendungsdauer einer vZTA- oder vUA-Entscheidung in Anspruch nehmen zu können, stellt der Inhaber der betreffenden Entscheidung innerhalb von 30 Tagen vor dem Ende der Geltungsdauer oder dem Zeitpunkt des Widerrufs einen Antrag bei der Zollbehörde, die die Entscheidung erlassen hat, und gibt dabei an, für welche Mengen er eine verlängerte Verwendungsdauer beantragt und in welchem Mitgliedstaat bzw. welchen Mitgliedstaaten Waren im Zeitraum der verlängerten Verwendungsdauer abgefertigt werden. Die betreffende Zollbehörde trifft die Entscheidung über die verlängerte Verwendungsdauer und teilt sie dem Inhaber unverzüglich mit, spätestens jedoch innerhalb von 30 Tagen nach dem Tag, an dem alle Informationen, die für diese Entscheidung benötigt werden, eingegangen sind.

(10) Die Kommission unterrichtet die Zollbehörden, wenn

- a) der Erlass von vZTA- und vUA-Entscheidungen für Waren, deren korrekte und einheitliche zolltarifliche Einreihung oder deren Bestimmung des Ursprungs nicht sichergestellt ist, ausgesetzt wird, oder
- b) die unter Buchstabe a genannte Aussetzung aufgehoben wird.

(11) Zur Gewährleistung einer korrekten und einheitlichen zolltariflichen Einreihung oder einer Bestimmung des Ursprungs von Waren kann die



Kommission Beschlüsse erlassen, mit denen die Mitgliedstaaten aufgefordert werden, vZTA- oder vUA-Entscheidungen zu widerrufen.“

17 Artikel 44 und 45 UZK lauten:

„Artikel 44

Recht auf Einlegung eines Rechtsbehelfs

(1) Jede Person hat das Recht, einen Rechtsbehelf gegen eine von den Zollbehörden im Zusammenhang mit der Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften erlassene Entscheidung einzulegen, die sie unmittelbar und persönlich betrifft.

Jede Person, deren Antrag auf Erlass einer Entscheidung durch die Zollbehörden nicht innerhalb der in Artikel 22 Absatz 3 genannten Frist entsprochen wird, ist ebenfalls berechtigt, einen Rechtsbehelf einzulegen.

(2) Das Recht auf Einlegung eines Rechtsbehelfs kann in einem mindestens zweistufigen Verfahren ausgeübt werden:

- a) auf der ersten Stufe bei einer Zollbehörde oder einem Gericht oder einer von den Mitgliedstaaten für diesen Zweck benannten anderen Stelle,
- b) auf der zweiten Stufe bei einer höheren unabhängigen Stelle, bei der es sich nach Maßgabe der geltenden Vorschriften der Mitgliedstaaten um ein Gericht oder eine gleichwertige spezialisierte Stelle handeln kann.

(3) Der Rechtsbehelf wird in dem Mitgliedstaat eingelegt, in dem die Entscheidung erlassen oder beantragt worden ist.

(4) Die Mitgliedstaaten gewährleisten, dass das Rechtsbehelfsverfahren eine umgehende Bestätigung oder Berichtigung der von den Zollbehörden erlassenen Entscheidung ermöglicht.

Artikel 45

Aussetzung der Vollziehung

(1) Die Einlegung eines Rechtsbehelfs gegen eine Entscheidung hat keine aufschiebende Wirkung.

(2) Die Zollbehörden setzen jedoch die Vollziehung der Entscheidung ganz oder teilweise aus, wenn sie begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung haben oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.

(3) In den in Absatz 2 genannten Fällen, in denen aus der angefochtenen Entscheidung die Pflicht zur Entrichtung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben erwächst, wird die Vollziehung der Entscheidung nur gegen Sicherheitsleistung ausgesetzt, es sei denn, es wird auf der Grundlage einer dokumentierten



Bewertung festgestellt, dass durch die Leistung einer solchen Sicherheit dem Schuldner ernste wirtschaftliche oder soziale Schwierigkeiten entstehen könnten.“

- 18 Artikel 20 der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24. November 2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK-IA) lautet:

„Artikel 20

Überwachung von Entscheidungen über verbindliche Auskünfte

Bei Erfüllung der Zollförmlichkeiten für unter eine Entscheidung über verbindliche Auskünfte fallende Waren durch den Inhaber dieser Entscheidung oder für dessen Rechnung wird dieser Umstand in der Zollanmeldung unter Nennung der Referenznummer der Entscheidung angegeben.“

- 19 C. Erläuterung der Vorlagefragen

- 20 Gemäß Art. 44 Abs. 4 UZK gewährleisten die Mitgliedstaaten, dass das Rechtsbehelfsverfahren eine umgehende Bestätigung oder Berichtigung der von den Zollbehörden erlassenen Entscheidung ermöglicht. Diese Bestimmung überlässt es den Mitgliedstaaten daher die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens zu regeln. Der UZK enthält hierzu grundlegende Vorgaben. So hat gemäß Art. 45 Abs. 1 UZK die Einlegung eines Rechtsbehelfs gegen eine Entscheidung keine aufschiebende Wirkung.
- 21 In Österreich ist in § 46 ZollR-DV vorgesehen, dass das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht das Rechtsbehelfsverfahren der zweiten Stufe (Art. 44 Abs. 2 Buchst. b des UZK) bildet.
- 22 Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht gelten gemäß § 2a BAO dessen Bestimmungen sinngemäß, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten. Die Bestimmungen der BAO gelten gemäß § 1 Abs. 1 BAO in Angelegenheiten der Eingangs- und Ausgangsabgaben nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist.
- 23 Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle



jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

- 24 In der Sache entscheidende Erkenntnisse wirken im Rahmen des § 279 BAO nach in Österreich herrschender Ansicht ex tunc (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 279 Anm. 21; *Fischerlehner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I BAO³, § 279 Rz 8; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 279 BAO Rz 18).
- 25 Verfahrensgegenständlich steht fest, dass das Zollamt der Mitbeteiligten eine verbindliche Zolltarifauskunft erteilt hat, wonach die in Rede stehende Ware in die Warennummer 4008 2190 00 einzureihen sei. Diese Entscheidung ist der Mitbeteiligten zugestellt worden und hat damit entsprechend Art. 22 Abs. 4 UZK Wirksamkeit erlangt.
- 26 Die Mitbeteiligte hat gegen die verbindliche Zolltarifauskunft binnen offener Frist einen Rechtsbehelf - zunächst nach Art. 44 Abs. 2 Buchst. a UZK und in weiterer Folge den revisionsgegenständlichen Rechtsbehelf zweiter Stufe gemäß Art. 44 Abs. 2 Buchst. b UZK eingelegt. Eine Aussetzung der Vollziehung nach Art. 45 Abs. 2 UZK wurde nicht verfügt.
- 27 Das Bundesfinanzgericht gab dem Rechtsbehelf zweiter Stufe der Mitbeteiligten Folge und änderte die verbindliche Zolltarifauskunft dahingehend ab, dass die Ware in die Warennummer 4014 9000 00 einzureihen sei. Nach § 279 BAO wirkt diese Entscheidung auf den Zeitpunkt der Ausstellung der verbindlichen Zolltarifauskunft durch das Zollamt zurück. Ein solches Verständnis steht im Einklang mit einem unionsrechtlich gebotenen effektiven gerichtlichen Rechtsschutz.
- 28 Der UZK sieht zwar ausdrücklich rückwirkende Aufhebungen von verbindlichen Zolltarifauskünften vor. So werden nach Art. 34 Abs. 4 UZK verbindliche Zolltarifauskünfte zurückgenommen, wenn sie auf unrichtigen oder unvollständigen Informationen des Antragstellers beruhen. Verbindliche Zolltarifauskünfte werden zudem gemäß Art. 34 Abs. 5 UZK nach Art. 23 Abs. 3 und Art. 28 UZK widerrufen. Diese Entscheidungen werden jedoch nicht auf Antrag des Inhabers der Entscheidung widerrufen. Die



Voraussetzungen der Art. 34 Abs. 4 und 5 UZK liegen im gegenständlichen Fall unbestritten nicht vor.

- 29 Nach Art. 34 Abs. 3 UZK können verbindliche Zolftarifauskünfte nicht rückwirkend ihre Geltung verlieren. Art. 34 Abs. 6 UZK bestimmt, dass verbindliche Zolftarifauskünfte nicht geändert werden können. Der Verwaltungsgerichtshof hegt Zweifel darüber, ob und welche Reichweite die genannten Bestimmungen für die Rechtsbehelfe nach Art. 44 UZK entfalten. Für den Verwaltungsgerichtshof ist dabei fraglich, ob die Vorgaben des UZK bereits dem Grunde nach eine Wirksamkeit der Entscheidung über den Rechtsbehelf zurück auf den Ausstellungszeitpunkt der verbindlichen Zolftarifauskunft vorsehen oder diese ausschließen oder allenfalls die Festlegung einer solchen Wirksamkeit durch mitgliedstaatliche Verfahrensvorschriften ermöglichen.
- 30 Insgesamt scheint die Auslegung des Unionsrechts in Bezug auf die vorliegenden Fragen nicht derart offenkundig zu sein, dass für vernünftige Zweifel keinerlei Raum bliebe (vgl. EuGH 4.10.2018, *Kommission/Französische Republik*, C-416/17, Rn. 110).
- 31 Die Fragen werden daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Artikel 267 AEUV vorgelegt.

W i e n , am 30. Jänner 2025