

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, über die Beschwerden vom 27. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. März 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 und den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. März 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr2*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Gegenüber den von der belangten Behörde erlassenen Beschwerdeentscheidungen vom 11.05.2023 ergeben sich keine Änderungen. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der festgesetzten Abgabe ist der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in Folge: Bf) hatte in den gegenständlichen Streitjahren einen gemeldeten Wohnsitz in Österreich und erzielte in der Schweiz Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit.

Mit 01.03.2022 bzw. 02.03.2022 erließ die belangte Behörde im Schätzungswege die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 und 2019, da seitens des Bf innerhalb der vorgesehenen Frist keine Abgabenerklärungen für die genannten Jahre eingebracht wurden.

Die festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2018 betrug dabei laut Bescheid 33.160,00 € und für das Jahr 2019 32.751,00 €.

Nach mehreren Anträgen zur Verlängerung der Rechtsmittelfrist erhob der Bf mit 27.07.2022 rechtzeitig Beschwerde gegen die gegenständlichen Bescheide, da nunmehr die Besteuerungsgrundlagen 2018 und 2019 vorlägen und somit der Grund für deren Ermittlung im Schätzungswege weggefallen sei.

Zur Nachreichung der Besteuerungsgrundlagen bzw. der Steuererklärungen 2018 und 2019 wurde eine Nachfrist im Sinne des §§ 85 Abs. 2 BAO beantragt. Eine tatsächliche Übermittlung der Unterlagen erfolgte sodann erst, nach mehrmaligen weiteren Verlängerungsansuchen durch den Bf sowie durch weitere Ergänzungsersuchen der belangten Behörde, am 27.03.2023. Übermittelt wurden „Lohnausweise“ (für die Tätigkeiten in der Schweiz) für die beiden Jahre sowie eine Umrechnung der darin ausgewiesenen Beträge von Schweizer Franken in Euro. Auf Grundlage dieser Daten wurden dann die Beschwerdeentscheidungen zu den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019 am 11.05.2023 von der Abgabenbehörde erlassen und die Einkommensteuer für das Jahr 2018 mit 14.726,00 € und für das Jahr 2019 mit 11.473,00 € festgesetzt. Für die Berechnung wurden die in Euro-Beträgen umgerechneten Löhne gem. übermittelter schweizerischen „Lohnausweise“ herangezogen sowie die darin ausgewiesene Quellensteuer im jeweiligen Jahr angerechnet.

Es folgten wiederum Ansuchen auf Fristerstreckung zur Einbringung eines Vorlageantrages. Das Fristerstreckungsansuchen vom 30.01.2023 wies die Abgabenbehörde mittels Bescheid vom 13.02.2024, zugestellt am 20.02.2024, ab. Seitens des Bf wurde sodann rechtzeitig am 20.02.2024 ein Vorlageantrag über Finanzonline unter dem Punkt „Sonstige Anbringen und Anfragen“ und mit der Bezeichnung „Vorlageantrag ESt 2018 und 2019“ eingebracht.

In genanntem Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Bf in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei. Er verwies dabei auch auf die Begründungsausführungen des Beschwerdeschreibens vom 27.07.2022. In diesem wurde jedoch lediglich ausgeführt, dass sich die Beschwerde gegen die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege richte, da die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen nun vorlägen. Angaben dazu, warum der Bf in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei, finden sich weder im Beschwerdeschreiben noch im Vorlageantrag.

Mit Vorlagebericht vom 23.07.2024 erfolgte die Vorlage der Beschwerde durch die belangte Behörde an das Bundesfinanzgericht. Dabei beantragte die belangte Behörde der Beschwerde im Sinne der Beschwerdeentscheidung vom 11.05.2023 teilweise stattzugeben.

Die Beschwerdesache wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm der Pensionierung der bisherigen Richterin mit 07.02.2025 zugeteilt.

Mit Vorhalt vom 21.08.2025 wurde der Bf durch das Bundesfinanzgericht dazu aufgefordert, die Wohnorte bzw. Adressen während seiner Tätigkeit in der Schweiz bekanntzugeben. Zudem wurde ihm nochmalig die Möglichkeit geben, darzulegen, aus welchen Gründen keine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich vorliege.

Nach einmaliger Fristverlängerung übermittelte der Bf dem Bundesfinanzgericht mit 29.09.2025 diverse Wohnsitzbescheinigungen für die Zeiträume 2015 bis 2025, ausgestellt von den jeweiligen Wohnsitzgemeinden in der Schweiz. Eine Stellungnahme zum Nichtvorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erfolgte wiederholt nicht.

Mit 08.10.2025 übermittelte das Bundesfinanzgericht die vom Bf nachgereichten Wohnsitzbescheinigungen sowie das zugehörige Begleitschreiben der belangten Behörde zur Kenntnisnahme.

Mit Stellungnahme vom 13.10.2025 führte die belangte Behörde aus, dass auch sie zur Kenntnis nehme, dass seitens des Bf kein Gebrauch von der Möglichkeit zur Nachreichung einer Begründung über das Nichtvorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht gemacht wurde und führte zudem aus, dass die vorgelegten Wohnsitzbescheinigungen in der Schweiz nichts an der von der belangten Behörde ausgeführten Rechtsansicht ändern würden. Sie hielt daher an ihrem im Vorlagebericht gestellten Antrag, die Beschwerde im Sinne der Beschwerdevoentscheidung zu erledigen, fest.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf, Herr *****Bf1*****, erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit durch Dienstverhältnisse bei Unternehmen mit Sitz in der Schweiz. Unstrittig ist dabei, dass der Tätigkeitsort des Bf in der Schweiz lag.

Im **Jahr 2018** wurden folgende Einkünfte erzielt:

Vom 01.03.2018 bis 31.12.2018 war der Bf bei der *****Firma CH-1***** mit dem Sitz in CH-*****Adresse Firma CH-1*****, angestellt und bezog laut Umrechnung der steuerlichen Vertretung des Bf einen Bruttolohn von 80.831,10 €. Hierfür wurde eine Quellensteuer in der Höhe von umgerechnet 14.485,67 € einbehalten.

Im Jahr 2019 lagen folgende Dienstverhältnisse vor und wurden folgende Einkünfte erzielt:

Vom 14.03.2019 bis 07.09.2019 war der Bf bei der ***Firma CH-2*** mit dem Sitz in CH-***Adresse Firma CH-2***, angestellt.

Vom 03.10.2019 bis zum 20.11.2019 war der Bf bei der ***Firma CH-3*** mit Sitz in CH-***Adresse Firma CH-3*** und vom 26.11.2019 bis zum 31.12.2019 bei der ***Firma CH-4*** mit Sitz in CH - ***Adresse Firma CH-4*** tätig.

Im Jahr 2019 bezog der Bf für diese drei Angestelltenverhältnisse einen Bruttolohn von insgesamt umgerechnet 77.172,47 €. Hierfür wurden umgerechnet 15.109,63 € an Quellensteuer einbehalten.

In jenen Monaten, in welchen der Bf kein Angestelltenverhältnis hatte, bezog er Arbeitslosengeld in Österreich (15.01. bis 28.02.2018 sowie 01.03. bis 13.03.2019).

Voraussetzung für einen Anspruch auf eine solche Leistung ist die Rückkehr nach bzw. der Aufenthalt in Österreich.

Entsprechend seiner Tätigkeitsorte war der Bf in der Schweiz im gesamten Beschwerdezeitraum des Jahres 2018 in der schweizerischen Gemeinde ***Bf-CH-Wohnort 1*** wohnhaft. An genanntem Ort war der Bf noch bis 13.03.2019 gemeldet und sodann ab 14.03.2019 und auch das restliche Jahr 2019 in der schweizerischen Gemeinde ***Bf-CH Wohnort 2*** wohnhaft.

Der Bf war in den streitgegenständlichen Jahren Eigentümer der Liegenschaft EZ ***XXX***, KG ***XXXXX***; lautend auf die Adresse ***Bf-Ö-Wohnadresse*** in Österreich. Im gesamten streitgegenständlichen Zeitraum war der Hauptwohnsitz des Bf an genannter Adresse gemeldet. Die Liegenschaft wurde nicht fremdvermietet und stand dem Bf jederzeit zur Nutzung zur Verfügung.

Die Kinder (geboren 1994 und 1998) lebten in den streitgegenständlichen Jahren, ebenso wie die vom Bf geschiedene Kindesmutter, in Österreich, jedoch nicht an derselben Adresse (aber im selben Ort) wie der Bf.

Auf den Bf waren im Jahr 2018 zwei und im Jahr 2019 ein KFZ in Österreich zugelassen. Zum einen ein KFZ der Marke Seat Altea mit dem behördlichen Kennzeichen ***Kfz 1***, welches bis 6.3.2018 auf den Bf angemeldet war. Zum anderen ein KFZ der Marke Skoda Octavia mit dem behördlichen Kennzeichen ***Kfz 2***, welches das gesamte Jahr 2018 sowie das gesamte Jahr 2019 auf den Bf in Österreich angemeldet war. Zulassungsadresse war dabei jeweils der oben angeführte österreichische Wohnsitz.

Strittig ist in gegenständlichem Fall, ob der Bf im Beschwerdezeitraum in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war bzw. ob Österreich für die in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ein Besteuerungsrecht zusteht.

2. Beweiswürdigung

Einleitend wird festgehalten:

Nach § 115 BAO besteht zwar eine amtswegige Ermittlungspflicht, diese ist jedoch durch die der Behörde zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und den vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwand begrenzt (siehe VwGH vom 15.12.2009, 2006/13/0136) und befreit die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht nach § 115 BAO (siehe VwGH vom 23.2.2010, 2007/15/0292; Ritz, BAO4, § 115, Rz 8).

Letztere ist insbesondere dann in erhöhter Weise zu leisten, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann (siehe VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0091), wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (siehe VwGH vom 15.12.2009, 2006/13/0136) oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (siehe VwGH vom 30.9.2004, 2004/16/0061). Diesfalls besteht nicht nur eine erhöhte Mitwirkungspflicht, sondern auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Ritz, BAO4, § 115 Tz 10 m.w.N.). Verletzt die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) festzustellen (siehe VwGH vom 23.2.1994, 92/15/0159).

Aus den, aufgrund des Ergänzungsersuchen vom 03.11.2022 nachgereichten, schweizerischen „Lohnausweisen“ für die streitgegenständlichen Zeiträume sind die erzielten Löhne in Schweizer Franken ersichtlich. Weiters ergibt sich aus diesen auch die Höhe des durch den jeweiligen Arbeitgeber erfolgten Quellensteuerabzugs in Schweizer Franken. Im Rahmen dieser Nachreichung wurde der belangten Behörde auch eine durch den steuerlichen Vertreter durchgeführte Umrechnung der in den Lohnausweisen ersichtlichen Beträge von Schweizer Franken in Euro übermittelt. Die Höhe der Beträge laut Lohnausweisen sowie die erfolgte Umrechnung steht außer Streit.

Aus dem Grundbuchauszug für die EZ ****XXX**, KG ****XXXXX** geht hervor, dass Eigentümer der Liegenschaft mit der Adresse ***Bf-Ö-Wohnadresse***, im gesamten Beschwerdezeitraum der Bf war. Das Eigentumsrecht bestand laut Auszug bereits seit dem 8.5.2001.

Aus, ebenfalls durch die belangte Abgabenbehörde durchgeführten, ZMR Abfragen vom 27.05.2024 ist ersichtlich, dass der Bf seinen Hauptwohnsitz im Jahr 2018 und im Jahr 2019 durchgehend an der Adresse ***Bf-Ö-Wohnadresse*** gemeldet hatte.

Weitere Datenbankabfragen der Behörde haben ergeben, dass das Haus zu keinem Zeitpunkt vermietet wurde oder eine andere Person dort ihren Wohnsitz gemeldet hatte und daher vom Bf jederzeit für eigene Wohnzwecke genutzt werden konnte. Vom Bf wurde diesbezüglich nichts Gegenteiliges vorgebracht.

Die belangte Behörde führte auch ZMR-Abfragen (mit 27.05.2024) hinsichtlich der Kinder des Bf durch, sowie auch hinsichtlich der geschiedenen Ehefrau. Für alle drei Personen waren in den streitgegenständlichen Jahren die Hauptwohnsitze in Österreich (zwar nicht an derselben Adresse aber im selben Ort ***Ö-Wohnort 1*** wie der Bf) gemeldet.

Aus der Abfrage im KFZ Data-Warehouse-Portal vom 27.05.2024 durch die belangte Behörde ergibt sich, welche Fahrzeuge für welchen Zeitraum auf den Bf in Österreich zugelassen waren.

Der Bf bezog des Weiteren für die folgenden Zeiträume Arbeitslosengeld in Österreich:

- vom 15.01. bis zum 28.02.2018 sowie
- vom 01.03. bis zum 13.03.2019

Dies ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden „Lohnzetteln“, welche seitens der bezugsauszahlenden Stelle dem Finanzamt zu melden waren. Daraus ist ersichtlich, dass im Zeitraum für das Jahr 2018 ein Arbeitslosengeld für 45 Tage in der Höhe von 2.452,05 € ausbezahlt wurde. Im Jahr 2019 wurden seitens des Arbeitsmarktservice Österreich Bezüge für 13 Tage in der Höhe von 733,98 € überwiesen.

Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes haben ergeben, dass für den Bezug von Arbeitslosengeld in jenen Fällen, in welchen sich Beschäftigungs- und Wohnort unterscheiden bei sogenannten unechten Grenzgängern (also Personen, die seltener als täglich oder wöchentlich in den Wohnstaat zurückkehren) gilt, dass jener Staat zuständig ist, in welchem der Arbeitslose sich aufhält. Kehrt er nach Eintritt der Arbeitslosigkeit in den Wohnsitzstaat zurück, so ist dieser für die Leistungen bei Arbeitslosigkeit zuständig; verbleibt er im Beschäftigungsstaat, so ist jener zur Leistung verpflichtet.

Da der Bf nun Leistungen aus der österreichischen Arbeitslosenversicherung erhalten hat, kann damit vom Bundesfinanzgericht als erwiesen angesehen werden, dass der Bf sich zum Zeitpunkt der Arbeitslosigkeit in Österreich aufgehalten hat bzw. nach Eintritt der Arbeitslosigkeit in der Schweiz nach Österreich zurückgekehrt ist.

Vom Bf wurden weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag Nachweise erbracht noch Argumente dahingehend vorgebracht, dass er in der Schweiz über eine Wohnung verfügt.

Vielmehr weisen die Adressierungen auf den schweizerischen „Lohnausweisen“ dem ersten Anschein nach darauf hin, dass es diese nicht gegeben hat. So war jener für das Jahr 2018 auf die vermutliche Adresse des Arbeitgebers (eine diesbezügliche Beantwortung der Frage im Vorhalt vom 21.08.2025 erfolgte durch den Bf nicht) ausgestellt, die Ausweise für 2019 einmal auf die österreichische Adresse und einmal auf eine Hoteladresse in der Schweiz.

Entsprechend den mit Vorhaltsbeantwortung vom 29.09.2025 vorgelegten Wohnsitzbescheinigungen (vom 05.09.2025 bzw. vom 15.09.2025) der jeweiligen Wohnsitzgemeinden wurde jedoch durch den Bf nachgewiesen, dass dieser im Zeitraum vom 11.08.2015 bis zum 13.03.2019 in dem schweizerischen Ort ***Bf-CH-Wohnort 1*** wohnhaft war. Für den Zeitraum 14.03.2019 bis 13.02.2020 war dieser in ***Bf-CH Wohnort 2*** wohnhaft.

Ergänzend wird der Vollständigkeit halber im Rahmen der Beweiswürdigung noch ausgeführt:

Dem Bundesfinanzgericht liegt mitunter aufgrund umfassender Online-Recherchen durch die belangte Behörde die Ergebnisliste des im Jahr 2019 stattgefundenen Engadin Radmarathons 2019 in ***Bf-CH Wohnort 2*** vor, aus welcher ersichtlich ist, dass der Bf für Österreich an den Start ging. Dies gilt auch für die Teilnahme am Großglockner Berglauf im Jahr 2019, für welchen dem Bundesfinanzgericht ebenfalls die Ergebnislisten vorliegen. Diese Teilnahmen stellen aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes im konkreten Fall jedoch kein geeignetes Beweismittel dar, da eine Teilnahme eben in beiden Ländern gleichermaßen stattfand und diese festgestellten Tatsachen nicht dazu beitragen, um den engeren Bezug zum einen oder zum anderen Staat feststellen zu können und daher nicht in die Beurteilung des Gesamtbildes der wirtschaftlichen und persönlichen Interessen einfließen können.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

In einem **ersten Schritt** gilt es zu prüfen, ob für die Streitjahre nach innerstaatlichem Recht unbeschränkte Steuerpflicht besteht.

Nach § 1 Abs 2 EStG 1988 unterliegen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, der unbeschränkten Steuerpflicht. Diese erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Einen Wohnsitz nach § 26 Abs 1 BAO hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Voraussetzung dafür ist das „Innehaben“ einer Wohnung, somit die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen bzw. sie

jederzeit für den Wohnbedarf benützen zu können (vgl. auch VwGH vom 26.11.1991, 91/14/0041; VwGH vom 17.09.1992, 91/16/0138 sowie VwGH vom 03.07.2023, 99/15/0104).

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts gilt es für das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass der Bf über eine solche oben angeführte Wohnung nach § 26 BAO im streitgegenständlichen Zeitraum verfügt hat. Das Haus mit der Adresse in ***Ö-Wohnort 1*** stand im Eigentum des Bf und stand ihm jederzeit für Wohnzwecke zur Verfügung. Auch waren die im Sachverhalt genannten Kraftfahrzeuge unter Bezugnahme auf die österreichische Wohnadresse dort sowie auch der Bf selbst polizeilich an der österreichischen Adresse gemeldet.

Zwar führt der Bf in seinem Vorlageantrag aus, dass er in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, Gründe oder konkrete Nachweise, weshalb dies so sei, werden aber nicht angeführt. Auch nach nochmaliger Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht werden keine weiteren Gründe bzw. Nachweise dafür vorgebracht.

Somit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass der Bf im Beschwerdezeitraum der unbeschränkten österreichischen Steuerpflicht mit seinem gesamten Welteinkommen unterliegt.

Hinsichtlich des Besteuerungsrechtes der Schweiz ist weiters auszuführen:

Nach Art. 3 des (Schweizer) Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist.

Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz hat eine Person, wenn sie in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt oder während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt.

Nach Art. 6 DBG ist bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland.

Es ist somit als weiteres Zwischenergebnis festzuhalten, dass der Bf aufgrund des vorliegenden Sachverhalts im Beschwerdezeitraum auch in der Schweiz einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

In der Folge ist in einem **zweiten Schritt** zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht Österreichs durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (VwGH vom 26.02.2015, 2012/15/0035 sowie VwGH vom 23.02.2017, Ro 2014/15/0050).

Im gegenständlichen Fall ist daher das Abkommen vom 30.01.1974 zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; BGBl. Nr. 64/1975; geändert zuletzt durch BGBl. III Nr. 169/2012 (in Folge: DBA Schweiz) anzuwenden.

Die maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens lauten wie folgt:

Artikel 4:

1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

2. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gemäß Artikel 25.

Artikel 15:

1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird.

Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,

b) Die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Artikel 23

1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Nach Art 4 Z. 2 lit a des DBA Schweiz war der Bf in den Beschwerdejahre jedenfalls aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich ebendort ansässig. Da der Bf entsprechende Wohnsitzbescheinigungen aus der Schweiz vorlegte, ist weiters nachgewiesen, dass der Bf nach

Art 4 Z. 2 lit a des DBA-Schweiz auch in der Schweiz (aufgrund der Verfügung über eine Wohnstätte) ansässig war.

Leg cit sieht für diesen Fall des Bestehens eines Wohnsitzes in beiden Vertragsstaaten für die Frage der Ansässigkeit vor, dass sodann auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abzustellen ist. Es kommt sodann jenem Staat das Besteuerungsrecht zu, zu dem die engeren wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen bestehen bzw. bestanden haben.

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl. VwGH 21.02.2023, Ra 2020/15/0089; VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091).

Der VwGH räumt dem Bundesfinanzgericht in seiner Rechtsprechung weitgehende Spielräume ein und sieht vor, dass die Beurteilung der Frage in welchem Staat der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtabwägung der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ermitteln ist und entscheidend von den Umständen des Einzelfalls abhängt (VwGH vom 17.10.2017, Ra 2016/15/0008; sowie VwGH vom 03.09.2024, Ra 2023/13/0186). Das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat gibt den Ausschlag. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen.

Wirtschaftliche Beziehungen des Bf zur Schweiz bestehen in jedem Fall aufgrund der nichtselbständigen Tätigkeit für die genannten schweizerischen Firmen.

Unter persönlichen Beziehungen sind jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit einem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Dabei spielen familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen eine wesentliche Rolle. Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt (VwGH vom 25.11.2015, 2011/13/0091). Der Bf lebte zwar nicht im selben Haushalt mit seinen (bereits volljährigen) Kindern, aufgrund des Umstandes, dass jedoch vom Bf nicht vorgebracht wird, dass in der Schweiz andere persönliche Beziehungen, wie eine Lebensgemeinschaft, bestanden, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die engeren persönlichen Beziehungen zu Österreich bestehen. Dazu ist auch noch auszuführen, dass der Wohnort volljähriger Kinder für die engsten persönlichen Beziehungen des Vaters in der Regel zwar keine große Rolle mehr spielen muss, da jedoch dem Bundesfinanzgericht keine anderen persönlichen Beziehungen in der Schweiz bekannt sind, ist der Wohnort der Kinder aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes sehr wohl auch zu berücksichtigen und ergibt sich aus der Abwägung der Gesamtumstände, wie oben angeführt, die stärkere persönliche Beziehung zu Österreich.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Tatsache, dass eine Person in einem anderen Staat eine Wohnstätte begründet, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, ebenfalls dafürsprechen, dass der Lebensmittelpunkt im ersten Staat (im gegenständlichen Fall also in Österreich) verbleibt. Dieser Umstand allein führt jedoch noch nicht dazu, sondern bedarf es vielmehr noch weiterer Gesichtspunkte, die im Rahmen des Gesamtbildes zu der Feststellung des Mittelpunktes des Lebensinteresses führen (VwGH vom 25.07.2013, 2011/15/0193).

Aus dem oben angeführten Sachverhalt ergibt sich, dass der Bf seine Hauptwohnsitzadresse im gesamten Beschwerdezeitraum weiter in Österreich gemeldet hatte, seine Autos in Österreich angemeldet waren und auch Leistungen aus der österreichischen Arbeitslosenversicherung von Bf bezogen wurden, wofür eine Rückkehr nach bzw. ein Aufenthalt in Österreich notwendig war. Zudem verfügte der Bf über Eigentum in Österreich. Es gab somit, zusätzlich zur Tatsache, dass seine Kinder in Österreich lebten und die Wohnstätte in Österreich nicht aufgegeben wurde, weitere Anhaltspunkte für das Bestehen des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich.

Da auch vom Bf keinerlei weitere Gründe oder Nachweise vorgebracht wurden, die in den Beschwerdejahren für einen Lebensmittelpunkt in der Schweiz sprechen würden (und der Bf somit auch nicht seiner erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 115 BAO nachgekommen ist), stellt das Bundesfinanzgericht im Sinne der erfolgten freien Beweiswürdigung nach § 167 BAO fest, dass es aufgrund der Tätigkeit in der Schweiz zwar auch wirtschaftliche Beziehungen zur Schweiz gab, aber dass die stärkeren wirtschaftlichen und engeren (gegenüber den wirtschaftlichen Beziehungen vorrangig zu behandelnden) persönlichen Beziehungen in Österreich lagen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist daher im Beschwerdezeitraum in Österreich anzunehmen und ist daher Österreich Ansässigkeitsstaat im Sinne des Art 4 DBA Schweiz.

Nach den Zuteilungsregeln des Art 15 DBA Schweiz kommt somit der Schweiz das grundsätzliche Besteuerungsrecht als Tätigkeitsstaat zu. Österreich kommt als Ansässigkeitsstaat ebenfalls das Besteuerungsrecht zu, durch den Methodenartikel Art 23 Abs 2 DBA Schweiz wird jedoch normiert, dass Österreich die Besteuerung der genannten Einkünfte nur unter Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Steuer vornehmen darf. Eine doppelte Besteuerung derselben Einkünfte wird somit vermieden.

Die belangte Behörde ist daher im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung korrekterweise von einem Besteuerungsrecht Österreichs ausgegangen und hat zum Zwecke der Vermeidung der Doppelbesteuerung die in der Schweiz bereits abgeführte Quellensteuer im Sinne des Art 23 DBA Schweiz angerechnet.

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.

Gegenstand dieses Erkenntnisses ist die Frage, in welchem Staat der Bf seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat. Die Beurteilung dieser Frage war im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtabwägung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ermitteln und hing von den Umständen des Einzelfalles ab. Es handelt sich somit in dem Fall primär um die Beantwortung von Tatfragen und wurden die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet.

Graz, am 20. Oktober 2025

EAS 3460, Betriebsstättenbegründung durch Subunternehmer

Wird ein Generalunternehmer in seinem Ansässigkeitsstaat mit Bahnbau- und Bahninstandsetzungsarbeiten beauftragt, verfügt er dabei grundsätzlich über Personal und Sachmittel (insb. Maschinen) um diese Aufträge durchzuführen und bedient er sich zur Durchführung der Arbeiten regelmäßig auch ausländischer Subunternehmer, so stellt sich die Frage, ob der – neben anderen Subauftragnehmern – eingesetzte in Österreich ansässige Subunternehmer eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 und Abs. 3 eines Doppelbesteuerungsabkommens (nach Vorbild des OECD-MA) im Ansässigkeitsstaat des Generalunternehmers begründet.

Eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist jede feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die ortsbezogene Einrichtung fordert den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung (örtliches Element), die dauerhafte Verfügungsmacht über diese (zeitliches Element) und die dortige Ausübung der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens (funktionales Element). Bei der Beurteilung, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ist grundsätzlich eine subjektbezogene Betrachtung anzustellen (EAS 3404). Die Voraussetzungen müssen daher aus der Perspektive des Subunternehmers beurteilt werden. Auch eine allenfalls bestehende Verbundenheit des Generalunternehmers und des Subunternehmers vermag daran nichts zu ändern, solange nicht in wirtschaftlicher Betrachtung die durch den Generalunternehmer durchgeführten Arbeiten Tätigkeiten des Subunternehmers darstellen.

Transportanlagen, wie zB Gleisanlagen oder Rohr- und Leitungssysteme, können eine ortsbezogene Einrichtung darstellen. Für die Begründung einer Betriebsstätte ist dabei die dauerhafte Ausübung der Tätigkeit in oder an dieser Transportanlage erforderlich und würde im gegenständlichen Fall die dauerhafte Ausübung der unternehmerischen Tätigkeiten des Subunternehmers bezogen auf das gesamte Bahnnetz erfordern. Der vorausgesetzte örtliche Bezug zum gesamten Bahnnetz eines Staates besteht jedoch nicht, wenn die Bahnbau- und Bahninstandhaltungsarbeiten, die nur einen Teil der durch den Generalunternehmer übernommenen Arbeiten darstellen, lediglich an wechselnden, in

der Regel nicht zusammenhängenden Abschnitten des gesamten Bahnnetzes durch den Subunternehmer durchgeführt werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn Aufträge des Subunternehmers voneinander unabhängig, nur tageweise oder für relativ kurze Zeiträume, mit teilweise erheblichen Unterbrechungen zwischen den jeweiligen Arbeiten, vergeben werden. Erfolgen die Aufträge nur für eine gewisse kurze und den Zeitraum von sechs Monaten (vgl. OECD-MK Art. 5 Z 28) nicht überschreitende Dauer und daher nur vorübergehend, erfüllen sie für sich genommen in Ermangelung des Bestandes einer dauerhaft zur Verfügung stehenden „festen Geschäftseinrichtung“ nicht die Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte. Im Übrigen ist im Anwendungsbereich des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA eine 12-Monats-Frist maßgeblich.

Werden von einem Subunternehmer mehrere, voneinander unabhängige Aufträge ausgeführt und liegt keine künstliche Aufspaltung der Verträge vor (OECD-MK Art. 5 Z 52), dann sind nach Art. 5 OECD-MA die Betriebsstättenfristen – sowohl für Abs. 1 als auch für Abs. 3 – grundsätzlich getrennt zu beurteilen. Eine Zusammenrechnung der Zeiten hat jedoch zu erfolgen, wenn die einzelnen (Bau-)Projekte wirtschaftlich und geographisch ein zusammenhängendes Ganzes bilden (vgl. OECD-MK Art. 5 Z 22 ff; EAS 60, EAS 3354).

Bei der Beurteilung, ob eine Zusammenrechnung der Zeiten erfolgen muss, lässt sich das Bundesministerium für Finanzen weitgehend von der Rechtsauffassung des deutschen Bundesfinanzhofes leiten (BFH 19.11.2003, I R 3/02, dazu bereits EAS 3339). Entscheidend ist, ob es sich bei wertender Betrachtung aus der Sicht eines Unternehmers um einen einzigen (gegebenenfalls fortschreitenden) Einsatz oder um eine Mehrzahl von Einsätzen handelt. Dies kann wiederum von unterschiedlichen Faktoren (zB Zahl der Auftraggeber; Abschluss eines einheitlichen Vertrags oder unterschiedlicher Verträge; Entfernung der Einsatzorte voneinander; gegenseitige technische Verflechtung der verschiedenen Arbeiten) abhängen. Bei einem „fortschreitenden“ Einsatz (zB Übernahme des Auftrags für die Beschilderung einer bestimmten Autobahn) wäre eine Zusammenrechnung der Montagezeiten erforderlich (vgl. EAS 3339). Bei einem Einsatzgebiet, das sich über das gesamte Staatsgebiet erstreckt, liegt jedenfalls dann keine in geographischer Hinsicht einheitliche Tätigkeit vor, wenn es um einzelne Arbeiten in ständig wechselnden Teilbereichen dieses Gebiets geht (BFH 19.11.2003, I R 3/02).

Erfolgt im gegenständlichen Fall die Auftragsvergabe an den österreichischen Subunternehmer im Rahmen von einzelnen und voneinander unabhängigen Werkverträgen und Einzelbestellungen an wechselnden Teilen des gesamten Bahnnetzes und stellt die Auftragsvergabe somit kein einheitliches Projekt des Subunternehmers dar, so sind diese Tätigkeiten des Subunternehmers nicht als wirtschaftlich zusammenhängend zu sehen (vgl. OECD-MK Art. 5 Z 24). Auch ein vom Generalunternehmer mit dem Kunden abgeschlossener Rahmenvertrag kann daran nichts ändern. Gleichfalls fehlt der

geografische Zusammenhang in diesem Fall, da der Subunternehmer seine Arbeiten an vertraglich vorgegebenen Teilabschnitten der bestehenden Gleisanlagen ausführt (vgl. OECD-MK Art. 5 Z 25; EAS 1596).

In Zusammenschau mit der Tatsache, dass der Subunternehmer im Rahmen der jeweiligen Projekte bzw. Aufträge nur tageweise oder für relativ kurze Zeiträume im Ansässigkeitsstaat des Generalunternehmers tätig wird, sind die Tätigkeiten nicht zusammenzurechnen, sodass keine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 und Abs. 3 eines Doppelbesteuerungsabkommens (nach Vorbild des OECD-MA) begründet wird.

Bundesministerium für Finanzen, 15. Dezember 2025

Urteil vom 20. März 2025, VI R 25/23

Besteuerungsrecht für Einkünfte eines in Luxemburg angestellten Orchestermusikers im öffentlichen Dienst

ECLI:DE:BFH:2025:U.200325.VIR25.23.0

BFH VI. Senat

EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 19, DBA LUX 2012 Art 3 Abs 1, DBA LUX 2012 Art 14, DBA LUX 2012 Art 16 Abs 1, DBA LUX 2012 Art 18 Abs 1 Buchst a, DBA LUX 2012 Art 18 Abs 3, DBA LUX 2012 Art 22 Abs 1 Buchst b DBuchst ff, DBA LUX 2012 Art 18 Abs 1, DBA LUX 1958 Art 5, DBA LUX 1958 Art 9, DBA LUX 1958 Art 11 Abs 2, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 20. September 2023, Az: 1 K 1470/23

Leitsätze

Der bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Großherzogtum Luxemburg angestellte Orchestermusiker ist Künstler im Sinne von Art. 16 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 20.09.2023 - 1 K 1470/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wohnen in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Der Kläger war im Streitjahr (2015) beim staatlichen Orchestre Philharmonique du Luxembourg im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg) beschäftigt und erzielte als Musiker Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Lohnsteuerlicher Arbeitgeber war das Établissement Public "Salle de concerts Grande-Duchesse Joséphine-Charlotte". Hierbei handelt es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die vom Kultusministerium des Großherzogtums subventioniert und von der Stadt Luxemburg unterstützt wird. Weder das Orchestre Philharmonique du Luxembourg noch das Établissement Public "Salle de concerts Grande-Duchesse Joséphine-Charlotte" sind nach ihrem staatlichen Kulturauftrag auf Gewinnerzielung ausgerichtet.
- 2** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) besteuerte die Einkünfte des Klägers im Streitjahr unter Anrechnung der luxemburgischen Steuer.
- 3** Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.
- 4** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 5** Sie beantragen,

das Urteil der Vorinstanz sowie die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und die Einkommensteuer unter Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 22.03.2023 auf 0 € herabzusetzen.
- 6** Das FA beantragt,

Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der luxemburgische Arbeitslohn des Klägers in Deutschland gemäß Art. 16 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23.04.2012 (BGBl II 2012, 1403, BStBl I 2015, 8) --DBA-Luxemburg 2012-- i.V.m. Art. 22 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ff DBA-Luxemburg 2012 unter Anrechnung der bereits in Luxemburg gezahlten Einkommensteuer zu versteuern ist.
- 8** 1. Die im Inland wohnhaften Kläger sind mit ihrem Welteinkommen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 und § 2 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Dies umfasst auch die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG aus ausländischen Quellen --hier die Vergütungen, die der Kläger im Streitjahr als angestellter Musiker in Luxemburg erhalten hat--.
- 9** 2. Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht ist nicht nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012 ausgeschlossen.
- 10** a) Nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragsstaat, einem seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für die diesem Staat, einem seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.
- 11** b) Zwar ist der hier streitgegenständliche Arbeitslohn dem Kläger von einer luxemburgischen Körperschaft des öffentlichen Rechts für die dieser geleisteten Dienste gezahlt worden. Der Anwendung des Art. 18 Abs. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012 steht aber Art. 18 Abs. 3 DBA-Luxemburg 2012 entgegen, wonach auf Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit eines Vertragsstaats, eines seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates erbracht werden, die Art. 14, 15, 16 oder 17 DBA-Luxemburg 2012 anzuwenden sind.
- 12** aa) Eine dahingehende Geschäftstätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts liegt vor, wenn sich die öffentliche Hand mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen, nachhaltig wirtschaftlich betätigt und sich diese Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung des Vertragsstaats beziehungsweise der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt. Ausreichend ist das Vorliegen einer auf wirtschaftlichen Erfolg ausgerichteten Tätigkeit (vgl. Wassermeyer/Siegers/Steichen, DBA Luxemburg Art. 18 Rz 38, unter Verweis auf Wassermeyer/Wassermeyer/Drüen, MA Art. 19 Rz 168 f.), die zu einem nennenswerten Wettbewerb der Einrichtung mit privaten Unternehmen führen kann (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.01.1979 - V R 26/74, BFHE 127, 83, BStBl II 1979, 746). Denn Art. 18 Abs. 3 DBA-Luxemburg 2012 ist von dem Grundsatz geprägt, dass Vertragsstaaten und ihre Einrichtungen sich wie alle anderen Marktteilnehmer behandeln lassen müssen, wenn sie am Markt in einen nennenswerten Wettbewerb zu privaten Unternehmen treten (Wassermeyer/Siegers/Steichen, DBA Luxemburg Art. 18 Rz 38, unter Verweis auf Wassermeyer/Wassermeyer/Drüen, MA Art. 19 Rz 168 f.; Martini in: Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 19 OECD-MA Rz 101; Lampert in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., Art. 19 Rz 53; Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 19 Rz 26).
- 13** bb) Ob sich die Körperschaft des öffentlichen Rechts hierbei mit Gewinnerzielungsabsicht betätigt, ist --wie das FG zutreffend entschieden hat-- deshalb unerheblich (Wassermeyer/Siegers/Steichen, DBA Luxemburg Art. 18 Rz 38, unter Verweis auf Wassermeyer/Wassermeyer/Drüen, MA Art. 19 Rz 168 f.; Dürrschmidt in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 19 Rz 84; Martini in: Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 19 OECD-MA Rz 102; Kempermann in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 19 Rz 26); zumal in Art. 18 Abs. 3 DBA-Luxemburg 2012, anders noch als in der Vorgängernorm des Art. 11 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen

und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 23.08.1958 (BGBl II 1959, 1270, BStBl I 1959, 1023) --DBA-Luxemburg 1958--, dieses Tatbestandsmerkmal nicht mehr erwähnt wird.

- 14** cc) Anderes folgt auch nicht aus Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA-Luxemburg 2012. Der dort verwendete Begriff "Unternehmen" bezieht sich auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit, welche auch freiberufliche oder sonstige selbständige Tätigkeiten erfasst. Hieraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass eine Geschäftstätigkeit der öffentlichen Hand im Sinne von Art. 18 Abs. 3 DBA-Luxemburg 2012 ein Handeln mit Gewinnerzielungsabsicht erfordert. Art. 5, 9 DBA-Luxemburg 1958 und Art. 7 DBA-Luxemburg 2012 streiten ebenfalls nicht für ein dahingehendes Auslegungsergebnis.
- 15** c) Nach diesen Maßstäben übt das Établissement Public "Salle de concerts Grande-Duchesse Joséphine-Charlotte" mit dem Orchestre Philharmonique du Luxembourg eine Geschäftstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 3 DBA-Luxemburg 2012 aus.
- 16** Zwar ist die Philharmonie mit einem staatlichen Kulturauftrag versehen und soll das kulturelle Ansehen Luxemburgs fördern. Auch erweist sich das Betreiben des Orchesters als unwirtschaftlich und bedarf der staatlichen Förderung. Gleichwohl verfolgt die Philharmonie neben der Förderung der Kultur zumindest auch den Zweck, Einnahmen zu erzielen. Dabei hebt sich die Veranstaltung kostenpflichtiger Konzerte innerhalb der Gesamtbetätigung des Établissement Public "Salle de concerts Grande-Duchesse Joséphine-Charlotte" wirtschaftlich hervor.
- 17** Das Établissement Public "Salle de concerts Grande-Duchesse Joséphine-Charlotte" tritt zudem mit der Veranstaltung kostenpflichtiger Konzerte in nennenswerten Wettbewerb zu privaten Anbietern musikalischer Unterhaltung, und zwar ungeachtet des staatlichen Kulturauftrags und des Alleinstellungsmerkmals als "Staatsorchester". Denn insoweit kommt es nicht auf den Status des staatlichen Wettbewerbers an, sondern auf den Inhalt der jeweiligen Tätigkeit (BFH-Urteil vom 18.04.2024 - V R 50/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2024, 693, Rz 17). Dabei gründet die Wettbewerbssituation mit privaten Anbietern vorliegend insbesondere auf dem Umstand, dass eine staatlich geförderte Kultureinrichtung nicht gewinnorientiert wirtschaften und deshalb in besonderem Maße wettbewerbsrelevante (Dienst-)Leistungen nicht kostendeckend anbieten muss.
- 18** 3. Damit richtet sich die Besteuerung des luxemburgischen Arbeitslohns des Klägers, den er im Streitjahr als Musiker des Orchestre Philharmonique du Luxembourg erzielte, gemäß Art. 18 Abs. 3 DBA-Luxemburg 2012 nach den Art. 14, 15, 16 oder 17 DBA-Luxemburg 2012.
- 19** a) Gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 können vorbehaltlich der Art. 15 bis 19 DBA-Luxemburg 2012 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt (Satz 1). Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden (Satz 2). In dem letztgenannten Fall wird die Doppelbesteuerung bei in Deutschland ansässigen Personen durch Freistellung der Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer vermieden (Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012).
- 20** b) Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 kommt jedoch im Streitfall nicht zur Anwendung, weil die Voraussetzungen der gegenüber dieser Bestimmung vorrangigen Regelung des Art. 16 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 erfüllt sind, der als *lex specialis* vorgeht. Nach seinem Wortlaut ist Art. 16 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 "ungeachtet der Artikel 7 und 14 ..." anzuwenden. Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 enthält entsprechend einen Anwendungsvorbehalt hinsichtlich der Art. 15 bis 19 DBA-Luxemburg 2012. Im Unterschied zu Art. 14 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012 wird die Doppelbesteuerung in diesem Fall nicht durch Ausnahme der Vergütung von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer vermieden, sondern durch Anrechnung der in Luxemburg erhobenen Steuer auf die deutsche Steuer nach Maßgabe von Art. 22 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ff DBA-Luxemburg 2012 i.V.m. § 34c EStG.
- 21** aa) Gemäß Art. 16 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person unter anderem als Künstler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.
- 22** bb) Die Vorschrift gilt --entgegen der Auffassung der Kläger-- nicht nur für selbständig tätige und/oder reisende Personen, sondern --wie im Fall des Klägers-- auch für nichtselbständig tätige, ortsgebundene Künstler und Sportler (vgl. BFH-Urteil vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54, BStBl II 2024, 219, Rz 23, zum Abkommen zwischen der

Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 27.10.2010 (BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 513) im Hinblick auf einen Opernchorsänger und des Weiteren mit Verweis auf das Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 06.05.2008 - 2C_276/2007, abgedruckt in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, B 17.1 Nr. 60 zu einem angestellten Radsportler; Wassermeyer/Wassermeyer/Drüen, MA Art. 19 Rz 155).

- 23** (1) Weder der Wortlaut von Art. 16 DBA-Luxemburg 2012 noch sein systematischer Kontext lassen erkennen, dass von der Regelung nur selbständig tätige Künstler erfasst werden. Vielmehr streiten die Verweisklausel in Art. 18 Abs. 3 DBA-Luxemburg 2012 und der Vorrang des Art. 16 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 vor Art. 14 DBA-Luxemburg 2012 dafür, dass von Art. 16 DBA-Luxemburg 2012 auch die nichtselbständig tätigen Künstler erfasst werden (so im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54, BStBl II 2024, 219, Rz 23).
- 24** (2) Ebenso wenig lässt sich der Regelung eine Beschränkung auf reisende Künstler entnehmen. Denn den Vertragsstaaten standen bei Abschluss des DBA-Luxemburg 2012 bereits moderne Technologien und Informationsquellen im Hinblick auf eine Erfassung ausländischer Künstlereinkünfte zur Verfügung. Mithin bestand zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Luxemburg 2012 bezüglich reisenden Künstlern und ortsgebundenen Künstlern kein wesentlicher Unterschied mehr. Gleichwohl hielten die Vertragsparteien an der Einfügung der Sondervorschrift im DBA-Luxemburg 2012 für Künstler fest, ohne --was im Falle des Wunsches einer unterschiedlichen Behandlung von reisenden und ortsgebundenen Künstlern nahegelegen hätte-- eine Einschränkung auf reisende Künstler vorzunehmen.
- 25** (3) Anlass für eine teleologische Reduktion dahingehend, dass Art. 16 DBA-Luxemburg 2012 auf selbständig tätige und/oder reisende Künstler zu beschränken ist, besteht vor diesem Hintergrund nicht (so im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54, BStBl II 2024, 219, Rz 23).
- 26** cc) Art. 16 DBA-Luxemburg 2012 findet zudem auch Anwendung auf Künstler, die als Ensemble auftreten. Tritt eine Personengruppe (beispielsweise ein Orchester oder ein Chor) gemeinsam auf, sind sämtliche Mitglieder der Gruppe und nicht nur deren Leiter oder Dirigent als Künstler im Sinne der einschlägigen Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens anzusehen, und zwar unabhängig von den individuellen künstlerischen Gestaltungsmöglichkeiten des einzelnen Ensemblemitglieds (s. BFH-Urteil vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54, BStBl II 2024, 219, Rz 25, betreffend das Mitglied eines Opernchors).
- 27** dd) Art. 16 DBA-Luxemburg 2012 erfasst Vergütungen von Künstlern schließlich auch insoweit, als damit neben dem künstlerischen Auftritt (vertraglich geschuldete) Probenzeiten des Künstlers entgolten werden (BFH-Urteil vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54, BStBl II 2024, 219, Rz 28 f.). Unerheblich ist insoweit, ob die Proben einen konkreten Auftrittsbezug aufweisen oder lediglich allgemein der Erhaltung und Verbesserung der künstlerischen Betätigung dienen (so auch Rz 9.1 zu Art. 17 des OECD-Musterabkommens 2017, s. Wassermeyer/Schwenke/Wassermeyer, MA Art. 17 MK 9.1).
- 28** 4. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) liegt nicht vor.
- 29** a) Zwar wird der Kläger als Künstler zum einen im Vergleich zu nichtkünstlerisch tätigen Arbeitnehmern (im Kunstbetrieb zum Beispiel Bühnenarbeiter oder angestellte Mitarbeiter hinter den Kulissen) unterschiedlich behandelt. Denn letztere nehmen in der Regel --anders als der künstlerisch tätige Kläger-- regelmäßig an der Freistellungs- und nicht "lediglich" an der Anrechnungsmethode teil. Zum anderen wird der Kläger im Hinblick auf diese wie ein selbständiger Künstler behandelt, obwohl zwischen angestellten und freischaffenden Künstlern Unterschiede betreffend das Anstellungsverhältnis und damit einhergehend der Art der erzielten Einkünfte bestehen.
- 30** b) Ein Gleichheitsverstoß ist darin jedoch nicht zu erblicken.
- 31** aa) Dabei kann der Senat dahinstehen lassen, ob die unterschiedliche Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften nach Maßgabe der Freistellungs- oder Anrechnungsmethode überhaupt einen gleichheitsrechtlichen Bezug aufweisen kann. Denn der Gesetzgeber ist nicht gehalten, die zusätzliche Belastung ausländischer Einkünfte mit ausländischen Steuern in jedem Fall vollständig auszuschließen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 07.06.2023 - 2 BvL 6/14, Rz 57).

32 bb) Art. 3 Abs. 1 GG verbietet nur solche Differenzierungen, die nicht von einem sachlichen Grund getragen sind. Ob und in welchem Umfang eine bestimmte Person den Schutz eines Doppelbesteuerungsabkommens genießt oder nicht, ist indessen ein sachlicher Grund in diesem Sinne (BFH-Urteile vom 24.01.2001 - I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402 und vom 12.04.2023 - I R 44/22 (I R 49/19, I R 17/16), BFHE 280, 213, BStBl II 2023, 974, zur Nichtberücksichtigung "finaler" Verluste einer italienischen Betriebsstätte). Jede andere Betrachtung müsste in letzter Konsequenz dazu führen, dass ein jeder unter Berufung auf den Gleichbehandlungsgrundsatz jedes beliebige Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nehmen oder inhaltlich überschreiben könnte. Auch wenn sich der Kläger besser stünde, wenn in seinem Fall die Doppelbesteuerung seiner luxemburgischen Einkünfte durch deren Freistellung in Deutschland vermieden werden würde, kann dies nicht dazu führen, dass die Sondervorschrift für Künstler und Sportler im DBA-Luxemburg 2012 aus Gleichbehandlungsgründen entgegen dem dort von den Vertragsstaaten vorgesehenen Geltungsbereich nicht anzuwenden ist (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2001 - I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402). Dem würde die vielschichtige Problematik der internationalen Doppelbesteuerung betreffend die zwischenstaatliche Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse nicht gerecht (vgl. BVerfG-Beschluss vom 07.06.2023 - 2 BvL 6/14, Rz 57). Zumal Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig --und vorliegend ist nichts anderes ersichtlich-- nicht gegen tragende Grundsätze der Verfassung verstoßen (BVerfG-Beschluss vom 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rz 75, m.w.N.) und überdies im Bereich des internationalen Steuerrechts das Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch das Prinzip der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit (Quellen- oder Territorialitätsprinzip), das der Aufteilung von Steuersubstrat auf mehrere Staaten dient, eingeschränkt wird (BFH-Urteil vom 12.04.2023 - I R 44/22 (I R 49/19, I R 17/16), BFHE 280, 213, BStBl II 2023, 974, Rz 34, betreffend die Nichtberücksichtigung "finaler" Verluste einer italienischen Betriebsstätte).

33 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

G 3317/2023-9

18. September 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK!

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

in Anwesenheit der Vizepräsidentin
Dr. Verena MADNER

und der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,
Dr. Sieglinde GAHLEITNER,
Dr. Andreas HAUER,
Dr. Christoph HERBST,
Dr. Michael HOLOUBEK,
Dr. Helmut HÖRTENHUBER,
Dr. Claudia KAHR,
Dr. Georg LIENBACHER,
Dr. Michael MAYRHOFER,
Dr. Michael RAMI,
Dr. Johannes SCHNIZER und
Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

als Stimmführer, im Beisein des verfassungsrechtlichen Mitarbeiters
Mag. Michael UNGER
als Schriftführer,

über den Antrag des BUNDESFINANZGERICHTES, näher bezeichnete Teile des § 37 Abs. 6 und (in eventu) § 12 Abs. 7 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. 400 in der Fassung BGBl. I 180/2004, als verfassungswidrig aufzuheben, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung gemäß Art. 140 B-VG zu Recht erkannt:

- I. Der Hauptantrag wird zurückgewiesen.
- II. Der Eventualantrag wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

I. Antrag

Mit dem vorliegenden, auf Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht,

1

"der Verfassungsgerichtshof möge

1.

- i[n] § 37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z. 14 lit. b des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 im ersten Satz die Wortfolge 'oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt' und den letzten Satz 'Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.'

2. in eventu

- i[n] § 37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z. 14 lit. b des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 im ersten Satz die Wortfolge 'oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt' und den letzten Satz 'Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung

eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.' und

- § 12 Abs. 7 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z 7 des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004

3. in eventu

- § 37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z. 14 lit. b des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 und
- § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art 7 Z 15 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I 142/2000 sowie
- § 37 Abs. 1 zweiter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art 58 Z 22 lit. a des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I 111/2010

4. in eventu

- § 37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z. 14 lit. b des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004
- § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art 7 Z 15 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I 142/2000 sowie
- § 37 Abs. 1 zweiter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art 58 Z 22 lit. a des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I 111/2010 und
- § 12 Abs. 7 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z 7 des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004

als verfassungswidrig aufheben, bzw. betreffend § 12 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 und § 37 Abs. 1 3. Teilstrich EStG idF BGBl. I 142/2000 gemäß Art 89 Abs. 3 iVm Art 140 Abs. 4 B-VG aussprechen, dass das Gesetz verfassungswidrig war."

II. Rechtslage

Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. 400 idF BGBl. I 180/2004, lauten wie folgt (die im zulässigen Eventualantrag angefochtenen Bestimmungen bzw. Wortfolgen sind hervorgehoben):

2

"Übertragung stiller Reserven, Übertragungsrücklage und steuerfreier Betrag

§ 12. (1) Natürliche Personen können stille Reserven (Abs. 2), die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen.

(2) Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

(3) Eine Übertragung ist nur zulässig, wenn

1. das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat und
2. das Wirtschaftsgut, auf das stille Reserven übertragen werden sollen, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird; § 10 Abs. 2 letzter Satz ist anzuwenden.

Die in Z 1 genannte Frist beträgt 15 Jahre für Grundstücke oder Gebäude, auf die stille Reserven übertragen worden sind, und für Gebäude, die nach § 8 Abs. 2 beschleunigt abgeschrieben worden sind.

(4) Eine Übertragung ist nur zulässig auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz) von

1. körperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von körperlichen Wirtschaftsgütern stammen,
2. unkörperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern stammen.

Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden ist nur zulässig, wenn der Gewinn nach § 5 ermittelt wird und wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen.

Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von (Teil-)Betrieben, von Beteiligungen an Personengesellschaften und von Finanzanlagen sowie die Übertragung stiller Reserven, die aus der Veräußerung von (Teil-)Betrieben oder von Beteiligungen an Personengesellschaften stammen, ist nicht zulässig.

(5) Die Abs. 1 bis 4 gelten auch, wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt, durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Die Fristen des Abs. 3 gelten jedoch nicht.

(6) Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten sodann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge.

(7) Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Abs. 1 bis 6 verwendet oder nach Abs. 8 einer Übertragungsrücklage (einem steuerfreien Betrag) zugeführt werden.

(8) Stille Reserven können im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage (Übertragungsrücklage) zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist.

[(9-10)]

[...]

Ermäßigung der Progression, Sondergewinne

§ 37. (1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),
 - außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
 - Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,
 - Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)
- auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

[(2) - (5)]

(6) Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen liegen nur vor, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird und überdies außerordentliche Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vorliegen. Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen sind solche, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind und über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßigen Nutzungen hinausgehen. Die Betriebsart ist unmaßgeblich. Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.

[(7) - (9)]"

III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Dem Antrag liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

3

Beim Bundesfinanzgericht ist eine Beschwerde gegen Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Österreich für die Jahre 2005 bis 2011 anhängig. Der unbeschränkt steuerpflichtige Beschwerdeführer betreibt in der Rechtsform eines Einzelunternehmens zwei Forstbetriebe, für die beide gemäß § 125 BAO Buchführungspflicht besteht und die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt.

4

In Bezug auf einen der Forstbetriebe machte der Beschwerdeführer in den Veranlagungsjahren 2005 bis 2011 rund die Hälfte des jährlichen Holzeinschlages als Kalamitätsnutzung wegen Mistelbefalls geltend. Zu den erklärten Schadholznutzungen wurden von der Bezirkshauptmannschaft Mistelbach Bescheinigungen über die Waldnutzungen infolge höherer Gewalt in näher bezeichnetem Ausmaß ausgestellt.

5

Abweichend von der Einkommensteuererklärung wurden die geltend gemachten Steuerbegünstigungen für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 6 iVm Abs. 1 EStG 1988 sowie Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988) von der Abgabenbehörde für die Jahre 2005 bis 2011 nicht anerkannt, weil der Mistelbefall, der im vorliegenden Forstgebiet vor allem Ei-

6

chenbestände betreffe, nach Ansicht der Behörde ein betriebstypisches Risiko darstelle. Dagegen erhob der Beschwerdeführer Bescheidbeschwerde und brachte einen Vorlageantrag ein.

2. Das Bundesfinanzgericht legt die Bedenken, die es zur Antragstellung beim Verfassungsgerichtshof bestimmt haben, wie folgt dar: 7

2.1. § 37 Abs. 6 EStG 1988 bewirke eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Forstbetrieben gegenüber anderen Betrieben, weil Elementarereignisse auch landwirtschaftliche Betriebe trafen, ohne dass diesen eine vergleichbare Begünstigung zustünde. Buchführungspflichtige Forstbetriebe würden ferner mit ihrem jährlichen Einschlag häufig erhebliche Einkünfte erzielen, sodass Verschiebungen von Aufwänden und Erträgen in der Regel nicht zu bedeutsamen Schwankungen der Progression der Einkommensteuer in den einzelnen Perioden führten und der Hälftesteuersatz für besondere Waldnutzung daher gerade bei forstwirtschaftlichen Großbetrieben eine nicht begründbare Steuerbegünstigung bewirke. 8

Auch unter Berücksichtigung der Besonderheiten von Forstbetrieben zeige sich, dass es gerade im Bereich der Landwirtschaft – mit der Forstwirtschaft – vergleichbare Bewirtschaftungen mit mehr- und langjährigen Produktionszeiten gäbe. So sei bspw. der Obst- und Weinbau in gleicher Weise schädigenden Ereignissen höherer Gewalt ausgesetzt (zB durch Stürme, Hochwasser, Muren, Hagel, Frühfrost bei vorzeitigem Blüteintritt, Schädlings- und Krankheitsbefall sowie Ernte- und Ertragseinbußen auch im komplexen Zusammenwirken mit Klimaänderungen). Das Risiko, von Elementarereignissen betroffen zu sein, sei im gesamten Bereich der Landwirtschaft und auch in anderen Wirtschaftssektoren im Wesentlichen das gleiche wie bei der Forstwirtschaft. Auch in anderen Branchen würden langfristige Investitionen in Betriebsanlagen getätigt (zB Tourismusbranche), deren Rentabilität von Schäden durch Ereignisse höherer Gewalt betroffen sein könnte (zB Lawinen, Muren, Hochwasser sowie Folgen der Klimaänderung). Ob die Schäden ein- oder mehrjährige Ernteerzeugnisse (zB Feldfrüchte, Obst, Weinreben, Grünfutter, Vieh) oder Anlagegüter (zB stehendes Holz, Weingarten- und Obstgartenanlagen, Viehbestand) beträfen, stelle keinen relevanten Unterschied dar. 9

Die für die Steuerbegünstigung des Hälftesteuersatzes angeführten Begründungen einer pauschalen Berücksichtigung der durch höhere Gewalt verursachten wirtschaftlichen Beeinträchtigungen und Vermögensschäden und einer im Fall kalamitätsbedingt zusammengeballter Einkünfte eintretenden Progressionsverschärfung seien nicht überzeugend:

10

Außerordentliche Wertminderungen von Anlagevermögen durch ein Ereignis höherer Gewalt seien nach den steuerrechtlichen Grundprinzipien im Wege einer Teilwertabschreibung zu erfassen. Dieser Weg führe zu einem sachgerechten Ergebnis, der einem Steuerpflichtigen durch die freiwillige Buchführung und Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 offen stehe und zumutbar sei. Nur wenn der Elementarschaden den natürlichen Holzzuwachs betreffe und der Steuerpflichtige sein Wahlrecht gemäß § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 und § 125 Abs. 5 BAO in der Weise ausgeübt habe, dass der Wertanstieg dieses Wirtschaftsgutes nicht in den Bestandsvergleich aufgenommen wird, sei auch eine kalamitätsbedingte Wertminderung nicht im Wege einer Teilwertabschreibung erfassbar. Die Regelung des § 37 Abs. 6 iVm § 37 Abs. 1 EStG 1988 schaffe insofern nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes einen sachlich nicht gerechtfertigten Steuervorteil für einen kleinen Kreis an Begünstigten. Dem Bundesfinanzgericht erscheine es "konsequent, bei dem Wirtschaftsgut stehendes Holz entweder die gesamten Wertänderungen (u.a. Vermögensschaden vs. Vermögensvorteile, z.B. dauernde Marktpreiserhöhung) zu erfassen oder die Wertveränderungen dieses Wirtschaftsgutes zur Gänze nicht zu berücksichtigen". Dem Steuerpflichtigen auf Grund seiner frei gewählten Entscheidung, die Werterhöhungen des stehenden Holzes nicht zu bilanzieren, als Ersatz für die fehlende Möglichkeit der Teilwertabschreibung bei Kalamitätsereignissen die Einkommensteuer für die aus der Schadholznutzung erzielten Einkünfte auf den Hälftesteuersatz zu reduzieren, erscheine als ein nicht sachgerechter Steuervorteil. Die pauschale Gewährung des Steuervorteiles führe zu einem unsachlichen und unverhältnismäßigen Ergebnis, zumal die Vorschrift keinen klar geregelten, "sachlich berechtigten Anwendungsbereich" enthalte. Es sei kein schlüssiger Zusammenhang zwischen dem durch höhere Gewalt verursachten Vermögensschaden und der durch den Hälftesteuersatz gewährten Steuerersparnis gegeben. Elementarereignisse könnten zu einem hohen Vermögensschaden im Wald mit geringen Einkünften aus Schadholznutzung (zB Waldbrand) sowie umgekehrt (zB Eichenmistelbefall) führen.

11

2.2. Ebenso problematisch sei der Umstand, dass der Hälftesteuersatz für regelmäßige und innerhalb des Hiebsatzes liegende Kalamitätsholznutzungen Anwendung finde: 12

Die Steuersatzbegünstigung sei nur in jenen Fällen gerechtfertigt, in denen eine zusammengeballte Aufdeckung stiller Reserven zu einer höheren Steuerprogression führe als in den vergangenen Jahren. Dementsprechend sei mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl. 201/1996) und dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBl. I 180/2004) die Halbsatzbesteuerung für außerordentliche Einkünfte (§ 37 Abs. 5 EStG 1988) auf eine sachgerechte Steuerentlastung umgestellt worden. Die Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderer Waldnutzung sei von dieser aus verfassungsrechtlichen Gründen vorgenommenen gesetzlichen Einschränkung des Anwendungsbereiches für den Hälftesteuersatz jedoch unberührt geblieben. Da der Hälftesteuersatz grundsätzlich auf eine soziale Begünstigung reduziert worden sei, bestehe für den Hälftesteuersatz für besondere Waldnutzungen keine Rechtfertigung mehr. 13

§ 37 Abs. 6 EStG 1988 erfasse alle Forstschäden, die durch höhere Gewalt entstanden sind. Darunter fielen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.3.1966, 1564/65) auch regelmäßig anfallende Kalamitätsnutzungen sowie Kalamitätsnutzungen, die einschließlich der gesamten übrigen Waldnutzung den jährlichen Hiebsatz nicht überschreiten (siehe EStR 2000, Rz 7334, 7335 und 7340). Der Hälftesteuersatz komme in diesen Fällen auch dann zur Anwendung, wenn die Einkünfte aus der Schadholznutzung zu keiner Progressionsverschärfung führen könnten, und bilde somit eine sachlich nicht gerechtfertigte Steuerbegünstigung. Für andere Einkünfte, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Ereignissen höherer Gewalt stehen, bestehe kein vergleichbarer Steuervorteil. 14

Für Forstbetriebe, die regelmäßig hohe Einkünfte erzielen, führe dieser weit gefasste Begünstigungstatbestand des Hälftesteuersatzes dazu, dass praktisch kein Forstbetrieb den laufenden Holzzuwachs in den Bestandsvergleich einbeziehe (*Fraberger/Papst*, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 37 Tz 116/1). Forstbetriebe, die versuchten, Forstschäden gering zu halten, hätten dadurch höhere Aufwendungen sowie möglicherweise geringere Erträge. Eine Idealbewirtschaftung führe zum Steuernachteil, nur in einem geringeren Ausmaß vom Hälfte- 15

steuersatz für Einkünfte aus Schadholznutzung profitieren zu können. Die bestehende Regelung schaffe einen negativen Anreiz, Waldbewirtschaftungen in die Sphäre von Kalamitätsnutzungen fallen zu lassen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erscheine es nicht gerechtfertigt, dass mit dem weit gefassten Anwendungsbereich des § 37 Abs. 6 EStG 1988 auch regelmäßig anfallende Einkünfte sowie Einkünfte aus Schadholznutzungen, die innerhalb des nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Hiebsatzes liegen und daher zu keiner Progressionsverschärfung führen würden, mit dem Hälftesteuersatz begünstigt seien. Im Vergleich dazu werde anderen Einkünften, die in kausalem Zusammenhang mit Kalamitätsereignissen stehen, diese Steuerbegünstigung nicht gewährt. 16

2.3. Zudem bestehe eine unzureichende Determinierung der Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 und Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988: 17

2.3.1. Es sei fraglich, nach welchen Regeln die in § 37 Abs. 6 EStG 1988 vorgesehenen Arten der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (wirtschaftlich begründeter Überhieb und kalamitätsbedingte Waldnutzung) ermittelt werden. Unklar sei vor allem, wie die indirekten Kosten (zB für Geschäftsleitung, Werbung, Verwaltung, Betriebsgebäude etc.) auf die begünstigten und nicht begünstigten Einkünfte aufgeteilt werden. In der Praxis erfolge die Ermittlung der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen ausschließlich auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Einkommensteuerrichtlinien. Die erforderliche gesetzliche Vorherbestimmung der Vollziehung in § 37 Abs. 6 EStG 1988 und § 12 Abs. 7 EStG 1988 fehle, sodass diese Bestimmungen Art. 18 Abs. 1 B-VG widersprächen. 18

2.3.2. Darüber hinaus bestehe keine Definition des unbestimmten Gesetzesbegriffes "Waldnutzungen infolge höher Gewalt". Dieser sei oftmals strittig, sodass die Anwendungsfälle höherer Gewalt eine starke Kasuistik aufwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof und ein Teil der Lehre kämen zum Ergebnis, dass der steuerliche Begriff der höheren Gewalt nicht mit dem Begriffsinhalt des bürgerlichen Rechts übereinstimme und nach dem Normzweck des § 12 EStG 1988 auszulegen sei. Für 19

eine steuersystematisch sachgerechte Begünstigung der Kalamitätsnutzung erscheine es geboten, den äußerst unbestimmten und "ins [U]ferlose reichenden Begriff der Waldnutzung infolge höherer Gewalt" gesetzlich näher zu definieren und auf einen vertretbaren Kernbereich einzuschränken.

2.3.3. Ferner bestehe keine abgabengesetzliche Regelung der Nachweisführung zur Feststellung der Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt. Auf Grund des zeitlichen Auseinanderfallens der schädigenden Gewalteinwirkung im Wald und der deshalb erforderlich gewordenen Holznutzung (nach einer Schlägerung sei meist nicht mehr nachweisbar, ob die Holznutzung wegen höherer Gewalt erforderlich gewesen oder sie gemäß dem mehrjährigen Nutzungsplan erfolgt sei) erscheine es nach dem Sachlichkeitsgebot und dem Gebot einer hinreichenden Bestimmtheit und Vorhersehbarkeit der Vollziehung erforderlich, Regeln im Gesetz aufzunehmen, wann und wie das Geschehen, das zur Erzielung von Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt geführt habe, vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sei. Auch diesem Determinierungserfordernis entsprächen § 37 Abs. 6 und § 12 Abs. 7 EStG 1988 nicht.

20

3. Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der sie den im Antrag erhobenen Bedenken wie folgt entgegentritt:

21

"1. Zu den Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz

Dem Gesetzgeber kommt bei der Gewährung steuerlicher Begünstigungen ein weiter rechtspolitischer Gestaltungsspielraum zu; er ist allerdings insofern durch den Gleichheitssatz gebunden, als die Abgrenzung zwischen steuerlich begünstigten und steuerlich nicht begünstigten Tatbeständen nach sachlichen Gesichtspunkten vorzunehmen ist (vgl. zB VfSlg 6255/1970 uva; Holoubek in Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (14. Lfg 2018) zu Artikel 7 Abs 1 Sätze 1 und 2 B-VG (und Artikel 20 GRC) Rn. 260 ff mwN).

1.1. Zu den Bedenken in Hinblick auf die Ungleichbehandlung von Forstbetrieben gegenüber anderen Betrieben

1.1.1. Zur (fehlenden) Vergleichbarkeit

Das Bundesfinanzgericht hat Bedenken, dass die Gewährung des Hälftesteuersatzes für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Bevorteilung der Forstwirtschaft führe, weil Schäden durch

Elementarereignisse in vergleichbarer Weise genauso landwirtschaftliche und nicht landwirtschaftliche Betriebe trafen, diesen aber eine vergleichbare Steuerbegünstigung nicht gewährt würde.

a.) Besonderheiten der Forstwirtschaft

Die Bundesregierung vertritt die Ansicht, dass die steuerliche Begünstigung der gegenständlichen Forstnutzungen wegen der durch die natürlichen Grundlagen bedingten langjährigen Produktionszeit und der erzwungenen Nutzung infolge höherer Gewalt gerechtfertigt ist. Die Produktionszeit erstreckt sich hier nämlich über Generationen, denn im Forst wird eine Umtriebszeit (das ist der erwartete Zeitraum von der Bestandsbegründung bis zur Endnutzung durch Holzeinschlag) von 80 bis 120 Jahren veranschlagt. Es gibt zwar auch Zwischennutzungen nach 50 bis 60 Jahren, ansonsten fallen aber lediglich Pflegemaßnahmen an. Dementsprechend gravierend sind die Folgen, wenn ein Produktionsplan durch höhere Gewalt gestört oder überhaupt zunichtegemacht wird.

Bei bestimmten Schäden (zB Borkenkäfer, Windwurf, Schneebruch) müssen die betroffenen Bäume rasch entnommen werden. Dies führt – trotz Eintritts eines wirtschaftlichen Schadens – zur vorzeitigen Aufdeckung der bisher angesammelten stillen Reserven. Der Schaden besteht darin, dass die geplanten stillen Reserven noch nicht zur Gänze aufgebaut wurden und daher Ertragspotential vernichtet wird. Besonders nachteilig wirkt sich dabei aus, dass das Wachstum von Bäumen nicht linear erfolgt und aufgrund der Verwertbarkeit des Holzes der höchste Wertzuwachs erst kurz vor der Ernte eintritt. Nur entsprechend starke Stämme können zu hochwertigem und damit teurem Holz weiterverarbeitet werden. Insbesondere bei Laubbäumen ist der Wertzuwachs des Baumes erst in den letzten Jahren vor der Ernte am stärksten.

Muss daher ein Baum vor seiner Reife frühzeitig geschlägert werden, fehlt der entsprechende Wertzuwachs in der letzten Lebensphase des Baumes und in weiterer Folge die Eignung des Stammes zur Verarbeitung hochpreisigen Qualitätsholzes. Gleiches gilt beim Windbruch, wenn die Wipfel brechen und großzügig geschlägert werden muss, um dem Einfall von Schädlingen zuvorzukommen. Trotzdem kann das Holz, etwa als Brennholz, verwertet werden. Dazu kommt, dass durch die ungeplante frühzeitige Schlägerung eine optimierte Bewirtschaftung des Waldes insgesamt beeinträchtigt wird.

Die dargelegten Besonderheiten der Forstwirtschaft wurden im Übrigen in der Vergangenheit auch schon von Gerichten sowie dem Schrifttum erkannt.

Schon früh stellte etwa der deutsche Reichsfinanzhof klar, dass mittels der steuerlichen Begünstigung der Forstwirtschaft in erster Linie ein Ausgleich geboten werden solle für die Schäden, die naturgemäß dem Waldbesitzer dadurch entstehen, dass er infolge eines auf höherer Gewalt beruhenden Ereignisses zu Nutzungen gezwungen wird, die regelmäßig nicht als wirtschaftlich angesehen

werden können (vgl. RFH 28.5.1930, IV A 72/30). Dies gilt umso mehr, wenn man an die Einwirkung höherer Gewalt auf nicht schlagreife Bestände denkt (siehe zur Historie der Bestimmung *Adametz*, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, ÖStZ 2021, 553 ff).

Tischendorf führt ferner aus, dass Eingriffe infolge höherer Gewalt nicht allein zu einem Verlust am Holzbestand führen, sie haben weit darüber hinaus für den Betrieb nachhaltige Auswirkungen (*Tischendorf*, Steuerforstwirt, Loseblattsammlung, Steuernachschlagwerk für die Land- und Forstwirtschaft, Selbstverlag Graz, 1980, E 457 ff). Die Begründung, warum Kalamitätsnutzungen mit einem verbilligten Tarif im Sinne des § 37 EStG 1988 besteuert werden, liegt nämlich nach *Tischendorf* darin, dass es sich um Nutzungen handelt, die durch von außen eintretende Ereignisse verursacht werden, vorzeitige, forstwirtschaftlichen Grundsätzen entgegenstehende Schlägerungen zur Folge haben und meistens zu einem besonders tiefen Eingriff in das Anlagegut 'stehendes Holz' führen. Im Unterschied zum Überhieb, bei dem bestimmt werden kann, wann und wo er erfolgen soll, kann bei Kalamitätsschäden keine entsprechende Vorsorge getroffen werden, damit die Zuwachsleistung so weit wie möglich erhalten bleibt. Die Katastrophe unterbricht den geordneten Betriebsablauf, die räumliche Ordnung im Wald wird zerstört, die Hiebszüge werden zerrissen und die Produktionsabsichten zerstört. Es darf auch nicht übersehen werden, dass durch die Kalamität selbst oft namhafte Wert- und Mengeneinbußen durch Bruch, durch faules Holz usw. entstehen, die den Ertrag des Kalamitätsanfalles mengenmäßig mindern und den Kalamitätsertrag auch seiner Höhe nach verringern. Außerdem treten durch die Naturereignisse häufig beim verbleibenden Bestand Schäden ein, die oftmals erst nach Jahrzehnten wieder ausgeglichen werden können.

Da [...] die steuerlichen Buchwerte (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) des stehenden Holzes vergleichsweise gering sind, führt nahezu jede Verwertung (zB auch der Verkauf von Kalamitätenholz als niederpreisigeres Brennholz) zu einem steuerlichen Ertrag. Dass in weiterer Folge die geplanten Erträge aufgrund planmäßiger Schlägerungen fehlen, führt in den Folgejahren zu einem Minderertrag oder auch Verlust, was dazu führen kann, dass der Schaden – ohne Anwendung des Hälftesteuersatzes – in einer überdurchschnittlich hohen Progressionsstufe versteuert werden müsste und in weiterer Folge der steuerpflichtige Forstwirt in eine unterdurchschnittlich niedrige Progressionsstufe fällt. Unter Berücksichtigung des Progressionseffektes wäre daher seine Steuerbelastung insgesamt zu hoch.

b.) Unterschiede zu landwirtschaftlichen Betrieben

Das Bundesfinanzgericht bringt vor, dass landwirtschaftliche Betriebe, zB Obst- und Weinbaubetriebe, den forstwirtschaftlichen Betrieben vergleichbar seien.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass in der Landwirtschaft sehr viel kürzere Produktionszeiten nötig sind als für Baumwachstum. Obst- und Weingartenanlagen haben oft nur eine Nutzungsdauer von 25 bis 30 Jahren, also nur etwa ein Viertel der Umtriebszeit im Wald.

Weiters ist zu bedenken, dass im Obst- und Weinbau jährliche Erträge im Vordergrund stehen, während Bäume nur ein einziges Mal 'geerntet' werden. Produktionsziel im Obst- bzw. Weinbau ist nicht die Gewinnung des Weinstocks oder des Obstbaumes, sondern die jährliche Nutzung der Weintrauben bzw. des Obstes. Werden derartige Pflanzen von höherer Gewalt getroffen, haben sie in der Vergangenheit bereits Erträge erwirtschaftet bzw. ist bei Jungpflanzen noch von einem geringen Wertverlust auszugehen. Ein Hagelschaden bei einem Weinbauern kann die Ernte eines Jahres und damit allenfalls die stillen Reserven eines Jahres vernichten. Beim Wald sind es hingegen die akkumulierten stillen Reserven vieler Jahre.

Schließlich kann die durch Hagel oder eine andere Naturgewalt vernichtete (landwirtschaftliche) Ernte nicht mehr verkauft werden, sodass es insoweit zu keinen Erträgen kommt. Selbst wenn der Schaden beim Weinbauern betragsmäßig ähnlich hoch ausfällt, bedarf es keiner Ermäßigung des Tarifs, weil keine Einkünfte als Folge des Schadens entstehen und daher auch keine Steuer im Zusammenhang mit dem Schaden anfällt. Ähnlich verhält es sich etwa bei einem Waldbrand, bei dem das Holz endgültig vernichtet wird und daher auch keine Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen im Sinne des § 37 Abs. 6 EStG 1988 anfallen; auch für diesen Fall geht eine Progressionsermäßigung mangels Einkünfte ins Leere.

Kurzum, ein Forstbetrieb ist daher im Hinblick auf Einkünfte aus Nutzungen infolge höherer Gewalt mit einem Obst- oder Weinbaubetrieb nicht vergleichbar, bei dem die Ernte jährlich erfolgt und daher ein langfristiger Aufbau stiller Reserven (wie beim Wald) bereits aus diesem Grund nicht möglich ist. Außerdem führen Schäden am Obst oder an Weintrauben nicht dazu, dass vergleichbare stille Reserven aufgedeckt werden. Schädliche Ereignisse infolge höherer Gewalt führen beim Obst und Wein in aller Regel dazu, dass es zu einem Totalausfall kommt und eben keine Erträge anfallen, die begünstigt besteuert werden könnten. Gleiches gilt auch für den Ackerbau.

c.) Unterschiede zu 'anderen' Betrieben

Auch die vom Bundesfinanzgericht angeführten nicht landwirtschaftlichen Betriebe (zB im Tourismusbereich) sind insoweit nicht vergleichbar mit forstwirtschaftlichen Betrieben.

Abgesehen davon, dass die Gewinnermittlung anderen Regeln und Gegebenheiten als in der Forstwirtschaft [...] folgt, führen Schadensfälle etwa bei einem Tourismusbetrieb in der Regel zu einem Ausbleiben der Erträge und zu keinem Überertrag, sprich auch zu keinem zusammengeballten Aufdecken stiller

Reserven. Dass sich hohe Investitionen etwa in der Tourismusbranche erst über einen sehr langen Zeitraum rentieren, begründet ebenfalls keine Vergleichbarkeit, weil derartige Investitionen – ebenso wie Obst- und Weingartenanlagen – laufend genutzt werden und Einnahmen erzielen, während stehendes Holz jahrzehntelang ungenutzt bleibt.

1.1.2. Zur Möglichkeit einer Teilwertabschreibung

Das Bundesfinanzgericht bringt vor, dass eine Teilwertabschreibung zu einem sachgerechteren Ergebnis führen würde, wenn durch ein Ereignis höherer Gewalt ein Wertverlust eintritt.

Dem ist zu entgegnen, dass der Buchwert von stehendem Holz – wie auch schon oben erwähnt – eher gering ist. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten können zunächst mit den Aufforstungskosten angesetzt werden. Der weitere Wertzuwachs ergibt sich aus dem biologischem Wachstum. Dieses in der steuerlichen Gewinnermittlung laufend zu erfassen, erfolgt nur auf freiwilliger Basis. Der Verzicht auf eine steuerliche Erfassung des Holzzuwachses hat auch nachvollziehbare Gründe:

Zum einen ist der Ansatz des höheren Teilwertes gemäß § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 bereits eine Ausnahme vom unternehmensrechtlichen und im Steuerrecht angewandten Grundsatz, wonach nicht realisierte Gewinne nicht erfasst werden.

Zum anderen ist eine regelmäßige Erfassung des Holzzuwachses mit einem sehr hohen Aufwand verbunden. In der exaktesten Form der Ermittlung wäre es notwendig, jeden einzelnen Baum zu erfassen, zu messen und zu bewerten. Ein solcher Aufwand würde aber mit dem zu erwartenden Gewinn in keiner Relation stehen. Aus diesem Grund wird eine stichprobenweise Erhebung als ausreichend anzusehen sein. Wird in der Praxis eine Inventur des stehenden Holzes unternommen, wird über einen Forstbetrieb üblicherweise ein quadratisches Raster aus Vermessungspunkten im Abstand zwischen 100 und 200 Metern über den gesamten Forst gelegt. An jedem dieser Punkte werden im Umkreis alle Bäume erhoben, die aufgrund ihres Stammdurchmessers in die Stichprobe fielen, und auf dieser Grundlage nach statistischen Grundsätzen der Holzbestand ermittelt. Ein solches Schätzungsverfahren ist aber mit Unsicherheiten und Ungenauigkeiten verbunden und würde noch dazu jährlichen Schwankungen unterliegen. Es liegt auf der Hand, dass für solche Erhebungen entsprechende Kosten anfielen, die allenfalls nur ab einer gewissen Größe des Betriebes rentabel wären. Die Bewertung des Holzes wäre mit dem Preis anzusetzen, der am Stichtag gegeben ist. Aufgrund stark schwankender Holzpreise (vgl. zB die Darstellung der Wertentwicklung von Sägerundholz bzw. Faser/Schleifholz vom Jahr 1995 bis dato auf der Internetseite der Landwirtschaftskammer Österreich, März 2024: Holzmarktbericht der LK Österreich | Landwirtschaftskammer Österreich (lko.at)) ergäben sich vielfach Zufallsergebnisse, die zu Scheingewinnen oder Scheinverlusten führen würden.

Aus diesem Grunde sah schon § 38 Abs. 2 des Schillingeröffnungsbilanzengesetzes, BGBl. Nr. 190/1954, für stehendes Holz eine Ausnahme von der Aufwertung beim stehenden Holz vor und hat der Gesetzgeber auch in der Folge eine jährliche Bewertung nur auf freiwilliger Basis vorgesehen. In der Praxis wird diese Möglichkeit (aus den genannten Gründen) de facto nicht in Anspruch genommen.

Wenn aber der (durch das biologische Wachstum höhere) Teilwert gar nicht angesetzt wurde, weil vom Aufwertungswahlrecht nach § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 nicht Gebrauch gemacht wurde, kann der Wertverlust durch ein Ereignis höherer Gewalt mit einer Teilwertabschreibung nicht, jedenfalls nicht in voller Höhe abgedeckt werden, weil die Buchwerte üblicherweise sehr gering sind. Nur wenn der nunmehrige Teilwert nach dem Ereignis höherer Gewalt noch niedriger ist als die ohnehin niedrigen Anschaffungs- und Herstellungskosten (Erstaufforstungskosten), kann eine (geringfügige) Teilwertabschreibung vorgenommen werden.

1.2. Zu den Bedenken in Hinblick auf regelmäßige und innerhalb des Hiebsatzes liegende Kalamitätsnutzungen

Das Bundesfinanzgericht weist darauf hin, dass die zusammengeballte Aufdeckung stiller Reserven eine Steuer(satz)begünstigung nur in jenen Fällen rechtfertige, in denen die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven zu einer höheren Steuerprogression führe als in den vergangenen Jahren. Das sei bei Waldschäden nicht der Fall, da Einkünfte aus Kalamitätsnutzung regelmäßig stattfänden. Hinzu käme, so das Bundesfinanzgericht, dass § 37 Abs. 6 EStG 1988 einen negativen Anreiz schaffe, Waldbewirtschaftungen in die Sphäre von Kalamitätsnutzungen fallen zu lassen: Eine Idealbewirtschaftung wäre weniger lukrativ, als eine größere Kalamitätsnutzung wegen Schädlingsbefall in Kauf zu nehmen und dabei vom Hälftesteuersatz profitieren zu können.

Dem ist folgendes entgegenhalten:

§ 37 EStG 1988 trägt die Überschrift 'Ermäßigung der Progression, Sondergewinne'. Der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ist nicht nur für Fälle einer Zusammenballung von Einkünften vorgesehen, sondern auch für Sondergewinne. Dazu zählen etwa Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen nach § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich in Verbindung mit § 38 EStG 1988, bei denen es nicht um eine Progressionsentlastung geht, sowie die durch höhere Gewalt erzwungenen Einkünfte aus Waldbewirtschaftungen.

Den Hälftesteuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen hat der Verfassungsgerichtshof als im Rahmen sachlicher rechtspolitischer Überlegungen liegend und als verfassungskonform angesehen (vgl. VfSlg 6255/1970). Die rechtspolitische Zielsetzung von § 38 EStG 1988 ist es, einen Anreiz für innovatives Tätigwerden zu setzen.

Im Fall der Kalamitätsnutzung soll der Progressionsnachteil abgefedert werden, der durch den Umstand ausgelöst wird, dass die höhere Gewalt einen zusätzlichen und nicht vorhersehbaren Gewinn ausgelöst hat, der sonst (noch) nicht eingetreten wäre. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei Waldnutzungen infolge höherer Gewalt die Außerordentlichkeit nicht in dem außergewöhnlichen Ausmaß, sondern in dem außergewöhnlichen Ereignis gelegen ist (VwGH 25.3.1966, 1564/64; *Fuchs/Hofstätter in Hofstätter/Reichel*, EStG⁵⁵, § 37 Tz 14.2). Ob das Ereignis aber tatsächlich außergewöhnlich ist, unterliegt einer Sachverhaltswürdigung im Einzelfall (vgl. *Adametz*, ÖStZ 2021, 556).

Ein Grundprinzip in der Einkommensbesteuerung ist die persönliche Leistungsfähigkeit. Damit der progressive Steuertarif in Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gebracht werden kann, bedarf es in bestimmten Konstellationen Tarifermäßigungen. Dies betrifft insbesondere die zusammengeballte Realisation stiller Reserven in einem Veranlagungszeitraum. Wird beispielsweise ein Betrieb verkauft, weil der Steuerpflichtige altersbedingt seine Erwerbstätigkeit einstellen muss, werden die bis zu diesem Zeitpunkt angesammelten stillen Reserven und ein allfälliger Firmenwert mit einem Schlag realisiert. Ohne entsprechende Ermäßigung kann es zu einer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht in Einklang zu bringenden überproportionalen Besteuerung kommen. Der Gesetzgeber lässt demzufolge in § 37 Abs. 5 EStG 1988 die Anwendung des Hälftesteuersatzes in bestimmten Fällen der Betriebsveräußerung ausdrücklich zu.

Der progressive Steuersatz führt zu sachgerechten Ergebnissen, wenn das jährliche Einkommen planmäßig erwirtschaftet werden kann und keinen zufälligen Schwankungen unterliegt. Selbst wenn die Kalamitätsnutzungen regelmäßig anfielen, müssten sie auch in ungefähr der gleichen Höhe anfallen, um Progressionseffekte nicht aufkommen zu lassen.

Weiters müssten die Kalamitäten vorhersehbar und planbar sein. Nur durch eine planmäßige Nutzung des Waldes kann ein annähernd gleichmäßiges Einkommen erzielt werden. Bei einem 100-jährigen Wachstum muss daher im Schnitt 1 % pro Jahr entnommen werden. Kalamitätsnutzungen können aber nicht geplant werden und führen zu zufälligen Schwankungen des Einkommens, die aufgrund des Progressionseffektes eine überhöhte Steuerbelastung bewirken.

Dass im Einzelfall durch entsprechende Maßnahmen gegengesteuert werden kann, führt jedenfalls nicht dazu, dass der Bestimmung die sachliche Rechtfertigung entzogen wird. Ein Ausgleich bei der Abholzung anderer Flächen ist zB auch nur dann möglich, wenn der Schaden zu Beginn eines Jahres eintritt. Ist der Windbruch zB im Dezember und ein Großteil der planmäßigen Schlägerung bereits vollzogen, bestehen keine Möglichkeiten mehr, hier für einen Ausgleich zu sorgen.

Das Bundesfinanzgericht sieht in § 37 Abs. 6 EStG 1988 einen negativen Anreiz, Waldbewirtschaftungen in die Sphäre von Kalamitätsnutzungen fallen zu lassen.

Eine Idealbewirtschaftung wäre weniger lukrativ, als eine größere Kalamitätsnutzung wegen Schädlingsbefall in Kauf zu nehmen und dabei vom Hälftesteuersatz profitieren zu können.

Diese Annahme erscheint jedoch nicht plausibel. Ein Schaden ist nicht planbar und kann auch völlig eskalieren (zB Windbruch). Durch Kalamitätsschäden entstehen weitere Folgeschäden am Waldbestand in einem nicht kalkulierbaren Ausmaß. Vor allem bei jungen Waldbeständen mit niedrigen Deckungsbeiträgen wirkt sich der Hälftesteuersatz kaum aus. Niemand wünscht sich 'ein wenig Katastrophe', um weniger Steuer zu zahlen.

All diese Umstände rechtfertigen nach Ansicht der Bundesregierung die Gewährung des Hälftesteuersatzes.

2. Zu den Bedenken in Bezug auf die unzureichende Determinierung der Steuerbegünstigung

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen und Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 unzureichend determiniert seien.

2.1. Zu den Bedenken einer mangelnden Regelung für die Gewinnermittlung

Das Bundesfinanzgericht bemängelt zunächst, dass § 37 Abs. 6 EStG 1988 keine Regeln enthalte, wie diese Sondergewinne zu berechnen seien und wie indirekte Kosten aufzuteilen seien.

Die Bundesregierung tritt diesen Bedenken des Bundesfinanzgerichts wie folgt entgegen:

Da 'Einkünfte' zu ermitteln sind, stellt sich die Frage der Zuordnung von Gemeinkosten zu den 'Einkünften' aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt. In diesem Sinne müssen daher Kosten der Geschäftsleitung, Kosten für Werbung, Verwaltung, Betriebsgebäude usw. auf die begünstigten und auf die nicht begünstigten Einkünfte aufgeteilt werden.

§ 2 Abs. 4 EStG 1988 definiert, was Einkünfte sind, nämlich im Falle einer Forstwirtschaft der Gewinn im Sinn der §§ 4 bis 14 EStG 1988. Gewinn ist demnach der positive Saldo aus Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Es gelten somit die allgemeinen Regeln für die Einkünfteermittlung und der Grundsatz einer verursachungsgerechten Zuordnung von Gemeinkosten. Die Kostenrechnung liefert dazu entsprechende Grundlagen der Einkünfteermittlung, die für die weitere Ermittlung der korrekten Bemessungsgrundlage in der Einkommensteuer erforderlich ist. Dem Bundesfinanzgericht stünde es frei, eine entsprechende Berechnungsweise im Wege der Auslegung der Bestimmung vorzunehmen. Das Fehlen

einer ausdrücklichen Ausgestaltung macht die Regelung aber weder unbestimmt noch unvollziehbar. Ihr Inhalt lässt sich unter Zugrundelegung der Grundsätze des Einkommensteuerrechts und dem mit der Regelung verfolgten Zweck ausreichend deutlich bestimmen. Auch bei den Einkünften, die etwa einem Sondersteuersatz unterliegen, gibt es keine detaillierten Gewinnermittlungsvorschriften.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs sind bei der Ermittlung des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung die der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten allesamt auszuschöpfen: Eine Regelung verletzt nämlich die in Art. 18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse erst dann, wenn auch nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, was im Einzelfall rechtens sein soll (vgl. in diesem Sinne VfSlg. 8395/1978, 10158/1984 und 11499/1987; ebenso 14382/1995 und insbesondere 13785/1994). Diese Gefahr ist in concreto nicht gegeben. Der Vorwurf der Unterdeterminiertheit des § 37 Abs. 6 EStG 1988 überzeugt daher nach Ansicht der Bundesregierung nicht.

2.2. Zu den Bedenken des Fehlens einer Definition des unbestimmten Gesetzesbegriffes 'Waldnutzung infolge höherer Gewalt'

Das Bundesfinanzgericht äußert ferner Bedenken dahingehend, dass der Begriff der höheren Gewalt ins 'Uferlose' reiche.

Dem ist entgegenzuhalten, dass unbestimmte Gesetzesbegriffe im Rechtsbestand häufig anzutreffen sind und diese nicht grundsätzlich verfassungswidrig, sondern lediglich interpretationsbedürftig sind. Der Kernbereich des Begriffs der höheren Gewalt ist im deutschen Rechtskreis unumstritten (*Koziol*, Österreichisches Haftpflichtrecht II, 421) und besteht aus den vom Bundesfinanzgericht selbst genannten Elementen:

- Von außen kommendes Ereignis (objektive Komponente),
- das keine typische Betriebsgefahr darstellt und
- vom Betroffenen nicht verschuldet ist (subjektive Komponente).

Dieses Verständnis besteht allgemein in der österreichischen Rechtsordnung (vgl. *Adametz*, ÖStZ 2021, 556 mit Literatur- und Judikaturnachweisen). Der Begriff wird oft im Zivilrecht behandelt. So begründet etwa auch der Verwaltungsgerichtshof sein Verständnis über die höhere Gewalt, indem er auf die Kommentierung des ABGB und der dazu ergangenen Judikatur des OGH verweist (VwGH 25.3.1966, 1564/65).

Der Begriff der 'höheren Gewalt' kommt in einer Vielzahl von Gesetzen vor:

Innerhalb des Steuerrechts sei § 10 Abs. 5 EStG 1988 genannt, wonach eine Nachversteuerung eines Gewinnfreibetrages im Falle eines vorzeitigen Ausscheidens des Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt unterbleibt. Gleiches gilt gemäß § 11 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 für den Investitionsfreibetrag. Auch § 12 Abs. 4 EStG 1988

(Übertragung stiller Reserven) verwendet den Begriff der höheren Gewalt. Ebenso ermöglicht § 206 Abs. 1 lit. a BAO, ganz oder teilweise von der Besteuerung abzu-
sehen, soweit ein Abgabepflichtiger von den Folgen eines durch höhere Gewalt
ausgelösten Notstandes betroffen ist.

Im Finanzmarktaufsichtsrecht sieht etwa § 19 Abs. 12 Alternative Investment-
fonds Manager-Gesetz vor, dass die Verwahrstelle von einer Haftung gegenüber
dem AIF oder den Anlegern eines AIFs befreit ist, wenn die zur Verwahrung über-
gebenen Finanzinstrumente aufgrund von höherer Gewalt abhandengekommen
sind. Auch dabei wird die höhere Gewalt nicht näher im Gesetz ausgeführt, son-
dern deren Verständnis wird vorausgesetzt. Gerade bei dieser Gesetzesstelle kann
es sich auch um Haftungen in beträchtlichem Ausmaß handeln.

Daneben ist die höhere Gewalt in Form der 'force majeure' ein gängiger Begriff im
internationalen Recht. So enthalten etwa zahlreiche Investitionsschutzabkom-
men, die Österreich abgeschlossen hat, im jeweiligen Artikel 6 Abs. 1 eine Befrei-
ung von der Entschädigungspflicht bei höherer Gewalt (vgl. etwa das Abkommen
zwischen der Republik Österreich und der Libanesischen Republik über die gegen-
seitige Förderung und den Schutz von Investitionen, BGBl. III Nr. 201/2002 uva). In
keinem der Fälle ist die höhere Gewalt durch Gesetz definiert, sondern höchstens
– wie auch im § 12 Abs. 7 EStG 1988 – in Form einer demonstrativen Aufzählung
erläutert.

Die Subsumtion bzw. Auslegung des Begriffes der höheren Gewalt hat nach den
anerkannten juristischen Methoden zu erfolgen, wozu auch die verfassungskon-
forme Interpretation gehört. Dabei ist, so auch im Ausgangsverfahren, anhand der
obigen drei Kriterien eine Einzelfallbeurteilung durchzuführen (vgl. auch VwGH
14.9.1956, 59/54 zur Waldnutzung und *Adametz*, ÖStZ 2021, 561 zum Schädlings-
befall). Wenn dies im Einzelfall von einer Behörde unrichtig vollzogen oder von
einem Gericht unrichtig interpretiert wurde, bedeutet dies noch keine Verfas-
sungswidrigkeit der Norm.

2.3. Zu den Bedenken betreffend Nachweisführung zur Feststellung der Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt

Das Bundesfinanzgericht bemängelt schließlich, dass § 37 Abs. 6 EStG 1988 keine
Regeln enthalte, wie die Kalamität nachzuweisen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es allgemeine Regeln zu Belegen und Nachweis-
führung gibt und nicht ersichtlich ist, warum für die Forstwirtschaft spezielle – und
nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts möglicherweise auch strengere – Regeln
gelten sollten als für andere Einkunftsarten.

Bei der Geltendmachung einer Begünstigungsvorschrift unterliegt der Steuer-
pflichtige einer erhöhten Mitwirkungspflicht (VwGH 31.3.1999, 98/16/0321,

98/16/0322). Dieser allgemeine Grundsatz gilt auch in Zusammenhang mit § 37 Abs. 6 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 7 EStG 1988.

Bei der Waldnutzung infolge höherer Gewalt sieht die Rechtsordnung sogar Instrumente vor, die sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Abgabenbehörde eine Erleichterung im Vollzug darstellen. Gemäß § 173 Abs. 2 lit. a ForstG hat die Forstbehörde eine Bescheinigung über Nutzungen infolge höherer Gewalt auszustellen. Auf die Ausstellung einer solchen Bescheinigung besteht ein Rechtsanspruch, der vom Steuerpflichtigen im Streitfall durchgesetzt werden könnte. Dabei ist zu beachten, dass diese Bescheinigung kraft gesetzlicher Anordnung (§ 173 Abs. 1 ForstG) ein Gutachten ist, und daher den Anforderungen eines Gutachtens zu entsprechen hat, somit ein qualifizierter Nachweis ist (*Adametz*, ÖStZ 2021, 558). Diese Anforderungen betreffen insbesondere die schlüssige Darlegung des Vorliegens der höheren Gewalt sowie des Ausmaßes und der Art der durch das konkrete Kalamitätsereignis notwendigen Nutzung (*Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 37 Tz 127 f). Diese Bescheinigung ist eine öffentliche Urkunde im Sinne des § 168 BAO. Öffentliche Urkunden begründen nach § 292 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) den vollen Beweis dessen, was darin amtlich verfügt oder erklärt oder von der Urkundsperson bezeugt wird (*Ritz/Korran*, BAO⁷, § 168, Rz 8). Aufgrund dieser Art der Beweisführung ist für die Finanzbehörde eine gewisse Hilfe in der Beurteilung des Sachverhaltes gesichert. Es ist aber auch eine gewisse Objektivität gesichert, indem dazu eine öffentliche Behörde in Form der Forstbehörde herangezogen wird, von der grundsätzlich eine objektive und gesetzeskonforme Vorgangsweise angenommen werden darf. Das Finanzamt muss diese Bescheinigung freilich nicht kritiklos hinnehmen, sondern hat im Einzelfall gemäß § 168 BAO in Verbindung mit § 292 Abs. 2 ZPO die Möglichkeit einen Gegenbeweis anzutreten, was im zugrundeliegenden Verfahren geschehen ist.

3. Zusammenfassung

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass die beanstandeten Bestimmungen nach Ansicht der Bundesregierung nicht verfassungswidrig sind; sie sind vielmehr verfassungskonform auszulegen.

Die Besonderheit des Waldes liegt darin, dass er keine jährlichen Früchte abwirft, sondern erst die Verwertung des Stammes zu Erträgen führt. Der Baum selbst kann erst nach vielen Jahren geerntet werden. Mangels nennenswerter Anschaffungskosten und der praktischen Schwierigkeiten einer jährlichen Inventur des stehenden Holzes führt nahezu jede (vorzeitige) Verwertung (etwa auch der Verkauf als Brennholz) bereits zu steuerpflichtigen Erträgen in Form angesamelter stiller Reserven. Auch im Schadensfall (Verwertung des Baumes vor seiner Reife) kommt es daher zu (wenngleich deutlich geringeren) Erträgen. Das unterscheidet den forstwirtschaftlichen Betrieb von allen anderen (auch landwirtschaftlichen) Betrieben, bei denen im Schadensfall regelmäßig keine Erträge anfallen.

Da ein Schaden nicht geplant werden kann und zufällig eintritt, kommt es in der Folge zu Schwankungen des Gewinns, die aufgrund des progressiven Steuertarifs zu einer übermäßigen Besteuerung führen können. Diesem Effekt wird mit dem Hälftesteuersatz begegnet."

Die Partei des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht hat als beteiligte Partei eine Äußerung erstattet, in der sie den Bedenken des Bundesfinanzgerichtes entgegnet. 22

IV. Erwägungen

1. Zur Zulässigkeit des Antrages

1.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG bzw. des Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG nur dann wegen Fehlens der Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denk unmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (vgl. etwa VfSlg. 10.640/1985, 12.189/1989, 15.237/1998, 16.245/2001 und 16.927/2003). 23

1.2. Der Verfassungsgerichtshof hat – ebenso wie die Bundesregierung in ihrer Äußerung darlegt – keine Zweifel, dass die angefochtenen Bestimmungen präjudiziell sind. 24

1.3. Ein von Amts wegen oder auf Antrag eines Gerichtes eingeleitetes Gesetzesprüfungsverfahren dient der Herstellung einer verfassungsrechtlich einwandfreien Rechtsgrundlage für das Anlassverfahren (vgl. VfSlg. 11.506/1987, 13.701/1994). 25

Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfenden Gesetzesbestimmung sind, wie der Verfassungsgerichtshof sowohl für von Amts wegen als auch für auf Antrag eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg. 13.965/1994 mwN, 16.542/2002, 16.911/2003), 26

notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden.

Dieser Grundposition folgend hat der Verfassungsgerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vgl. VfSlg. 16.212/2001, 16.365/2001, 18.142/2007, 19.496/2011, 20.154/2017). Das antragstellende Gericht hat all jene Normen anzufechten, die für das anfechtende Gericht präjudiziell sind und vor dem Hintergrund der Bedenken für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit – sollte der Verfassungsgerichtshof die Auffassung des antragstellenden Gerichtes teilen – beseitigt werden kann (VfSlg. 16.756/2002, 19.496/2011, 19.684/2012, 19.903/2014; VfGH 10.3.2015, G 201/2014).

27

Unzulässig ist der Antrag etwa dann, wenn der im Falle der Aufhebung im begehrten Umfang verbleibende Rest einer Gesetzesstelle als sprachlich unverständlicher Torso inhaltsleer und unanwendbar wäre (VfSlg. 16.279/2001, 19.413/2011; VfGH 19.6.2015, G 211/2014; 7.10.2015, G 444/2015; VfSlg. 20.082/2016), der Umfang der zur Aufhebung beantragten Bestimmungen so abgesteckt ist, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung gar nicht beseitigt würde (vgl. zB VfSlg. 18.891/2009, 19.933/2014), oder durch die Aufhebung bloßer Teile einer Gesetzesvorschrift dieser ein völlig veränderter, dem Gesetzgeber überhaupt nicht mehr zusinnbarer Inhalt gegeben würde (VfSlg. 18.839/2009, 19.841/2014, 19.972/2015, 20.102/2016).

28

Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vorschriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es auf Grund der Bindung an den gestellten Antrag zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass Schwierigkeiten bezüglich der Anwendbarkeit der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Bestimmung den verbleibenden Rest unverständlich oder auch unanwendbar

29

werden ließe. Letzteres liegt dann vor, wenn nicht mehr mit Bestimmtheit beurteilt werden könnte, ob ein der verbliebenen Vorschrift zu unterstellender Fall vorliegt (VfSlg. 16.869/2003 mwN).

Eine zu weite Fassung des Antrages macht diesen nicht in jedem Fall unzulässig. Zunächst ist ein Antrag nicht zu weit gefasst, soweit das Gericht solche Normen anfecht, die denkmöglich eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bilden und damit präjudiziell sind; dabei darf aber nach § 62 Abs. 1 VfGG nicht offen bleiben, welche Gesetzesvorschrift oder welcher Teil einer Vorschrift nach Auffassung des antragstellenden Gerichtes aus welchem Grund aufgehoben werden soll (siehe mwN VfGH 2.3.2015, G 140/2014 ua.; vgl. auch VfGH 10.12.2015, G 639/2015; 15.10.2016, G 103-104/2016 ua.). Ist ein solcher Antrag in der Sache begründet, hebt der Verfassungsgerichtshof aber nur einen Teil der angefochtenen Bestimmungen als verfassungswidrig auf, so führt dies — wenn die sonstigen Prozessvoraussetzungen vorliegen — im Übrigen zur teilweisen Abweisung des Antrages (VfSlg. 19.746/2013; VfGH 5.3.2014, G 79/2013 ua.).

30

Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die für das antragstellende Gericht offenkundig keine Voraussetzung seiner Entscheidung im Anlassfall bilden und die somit nicht präjudiziell sind (insofern ist der Antrag zu weit gefasst), die mit den präjudiziellen (und nach Auffassung des antragstellenden Gerichtes den Sitz der Verfassungswidrigkeit bildenden) Bestimmungen aber vor dem Hintergrund der Bedenken in einem Regelungszusammenhang stehen, so ist zu differenzieren: Sind diese Bestimmungen von den den Sitz der verfassungsrechtlichen Bedenken des antragstellenden Gerichtes bildenden präjudiziellen Bestimmungen offensichtlich trennbar, so führt dies zur teilweisen Zurückweisung des Antrages. Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die mit den präjudiziellen, den Sitz der verfassungsrechtlichen Bedenken des antragstellenden Gerichtes bildenden Bestimmungen in einem so konkreten Regelungszusammenhang stehen, dass es nicht von vornherein auszuschließen ist, dass ihre Aufhebung im Fall des Zutreffens der Bedenken erforderlich sein könnte (sind diese Bestimmungen also nicht offensichtlich trennbar), so ist der Antrag insgesamt zulässig (VfSlg. 20.111/2016). Dies gilt nach dem vorhin Gesagten aber keinesfalls dann, wenn Bestimmungen mitangefochten werden (etwa alle eines ganzen Gesetzes), gegen die gar keine konkreten Bedenken vorgebracht werden und zu denen auch kein konkreter Regelungszusammenhang

31

dargelegt wird (VfSlg. 19.894/2014; VfGH 29.9.2015, G 324/2015; 15.10.2016, G 183/2016 ua.).

Der Verfassungsgerichtshof entscheidet daher – vor dem Hintergrund der Bedenken und der Erforderlichkeit, die den Sitz der Bedenken bildenden Bestimmungen (bei geringstmöglichem Eingriff in den Gehalt der Rechtsordnung) zu ermitteln – über die Frage, ob gegebenenfalls auch Bestimmungen aufzuheben sind, die nicht präjudiziell sind, aber mit präjudiziellen Bestimmungen in einem untrennbaren Zusammenhang stehen (vgl. zB VfSlg. 19.939/2014, 20.086/2016), nicht im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit des Antrages, sondern im Einzelnen erst dann, wenn der Verfassungsgerichtshof, erweist sich der Antrag als begründet, den Umfang der aufzuhebenden Bestimmungen abzugrenzen hat.

32

1.4. Das antragstellende Gericht hat Bedenken dahingehend, dass die Regelung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 zu Ungleichbehandlungen gegenüber anderen Betrieben und zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Steuerbegünstigung führe. Darüberhinaus verletze § 37 Abs. 6 EStG 1988 Art. 18 B-VG, weil die Bestimmung keine Regelungen zur Ermittlung der begünstigten Einkünfte enthalte, der Begriff der höheren Gewalt zu unbestimmt sei und abgabengesetzliche Regelungen für den Nachweis der begünstigten Einkünfte fehlten. Das Determinierungsgebot werde überdies auch durch § 12 Abs. 7 EStG 1988 verletzt.

33

Im Hauptantrag begehrt das antragstellende Gericht nur die Aufhebung der Wortfolge "oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt" im ersten Satz sowie die Aufhebung des letzten Satzes des § 37 Abs. 6 EStG 1988. Dieser Anfechtungsumfang trägt den Bedenken zu § 37 Abs. 6 EStG 1988 Rechnung, da bei Aufhebung dieser Wortfolge und des letzten Satzes eine Tarifiermäßigung für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt entfielen. Die Bedenken des Gerichtes gehen jedoch darüber hinaus, weil es auch Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 12 Abs. 7 EStG 1988 hegt. Insofern ist das Aufhebungsbegehren im Hauptantrag, das nicht auch § 12 Abs. 7 EStG 1988 mitumfasst, zu eng gefasst, sodass dieser als unzulässig zurückzuweisen ist.

34

Das Aufhebungsbegehren im ersten Eventualantrag umfasst hingegen neben der Wortfolge "oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt" im ersten Satz und § 37

35

Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 auch § 12 Abs. 7 EStG 1988. Der Anfechtungsumfang des ersten Eventualantrages ist somit zutreffend gewählt.

1.5. Da auch sonst keine Prozesshindernisse hervorgekommen sind, erweist sich der erste Eventualantrag als zulässig. 36

2. In der Sache

2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art. 140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken (vgl. VfSlg. 12.691/1991, 13.471/1993, 14.895/1997, 16.824/2003). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den im Antrag dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg. 15.193/1998, 16.374/2001, 16.538/2002, 16.929/2003). 37

2.2. Der zulässige Eventualantrag ist nicht begründet. 38

2.3. Die Bedenken des antragstellenden Gerichtes, dass § 37 Abs. 6 EStG 1988 den Gleichheitsgrundsatz verletze, treffen nicht zu: 39

2.3.1. Das antragstellende Gericht hegt Bedenken dahingehend, dass die Gewährung des Hälftesteuersatzes für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Bevorteilung forstwirtschaftlicher Betriebe gegenüber anderen Betrieben führe. Schäden durch Elementarereignisse träfen auch andere als forstwirtschaftliche Betriebe, ohne dass ihnen eine vergleichbare Steuerbegünstigung gewährt würde. Auch stünde der gewährte Steuervorteil in keinem sachlichen Zusammenhang mit der Höhe des verursachten Vermögensschadens. Für einen Steuerpflichtigen, der sich frei entschieden habe, die Werterhöhung des stehenden Holzes nicht zu bilanzieren, bedinge der Hälftesteuersatz einen nicht sachgerechten Steuervorteil. Bei Ausweis des biologischen Wachstums im Bestandsvergleich würden Schadensfälle steuerlich ohnedies zutreffend abgebildet. Die Nichteinbeziehung des biologischen Wachstums in den Bestandsvergleich erfolge daher nur zwecks Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils. Die Regelung komme auch dann zur Anwendung, wenn die Kalami- 40

tätsholznutzungen den jährlichen Hiebsatz nicht überschritten und zu keiner Progressionsverschärfung führten. Sie schaffe überdies einen negativen Anreiz, Waldbewirtschaftungen in die Kalamitätsnutzung fallen zu lassen.

Dem hält die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme entgegen, dass die steuerliche Begünstigung wegen der durch die natürlichen Grundlagen bedingten langjährigen Produktionszeit und der erzwungenen Nutzung infolge höherer Gewalt gerechtfertigt sei. Trotz wirtschaftlichen Schadens würden stille Reserven aufgedeckt, wobei Ertragspotential vernichtet würde. Ohne Anwendung des Hälftesteuersatzes würde der anlässlich des Schadens zu versteuernde Ertrag in einer überdurchschnittlich hohen Progressionsstufe erfasst werden. Eine unsachliche Ungleichbehandlung von forstwirtschaftlichen und landwirtschaftlichen Betrieben liege nicht vor, da typischerweise in der Landwirtschaft kürzere Produktionszeiten als für das Baumwachstum im Forst nötig seien und Schadensfälle in anderen Betrieben zu einem Ausbleiben von Erträgen, nicht aber zu einem Überertrag führten.

41

2.3.2. Der Gleichheitsgrundsatz gebietet dem Gesetzgeber, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln, und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er es verbietet, sachlich nicht begründbare Differenzierungen zwischen den Normadressaten zu schaffen (vgl. VfSlg. 17.315/2004, 17.500/2005, 20.244/2018, 20.270/2018). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg. 16.176/2001, 16.504/2002). Diese Schranken sind im vorliegenden Fall nicht überschritten:

42

2.3.3. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes für den Fall verschärfender Progressionseffekte, die durch eine zwangsläufige Zusammenballung von Einkünften eintreten, eine Tarifiermäßigung vorsieht (vgl. VfSlg. 18.396/2008, 11.316/1987).

43

2.3.3.1. Wie die Bundesregierung zutreffend ausführt, trifft § 37 Abs. 6 EStG 1988 eine Regelung für den Fall, dass forstwirtschaftliche Betriebe in Ausübung des

44

Wahlrechtes nach § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 stehendes Holz nicht in den Bestandsvergleich einbezogen haben und durch ein Elementarereignis einen Schaden im Bestand erleiden. In solchen Konstellationen resultieren aus der Verwertung des schadhaften Holzes Erträge, die in einer Durchschnittsbetrachtung über einen außerordentlich langen Zeitraum angewachsen sein können. Derartige Effekte treten bei forstwirtschaftlichen Betrieben, die das biologische Wachstum im Rahmen des Bestandsvergleichs laufend erfassen, nicht ein. Bei diesen werden die Erträge aus dem Holz vielmehr bereits laufend in der Zeit bis zum Schadenseintritt gewinnerhöhend erfasst.

2.3.3.2. Hinzu kommt, dass die Aufdeckung der stillen Reserven auf Grund eines Schadensfalles infolge höherer Gewalt und somit zwangsläufig und vorzeitig vor Erreichen des maximalen Ertragspotentials des Holzes eintritt. Solche Erträge unterscheiden sich von jenen Erträgen, die bei Nichtaktivierung des biologischen Wachstums im Rahmen des Forstwirtschaftsplanes realisiert werden insofern, als sie zu einem Zeitpunkt zu versteuern sind, in dem die Ertragskraft des forstwirtschaftlichen Betriebes durch das Schadensereignis erheblich gemindert wird. Auch solche Beeinträchtigungen, die durch Verringerung der Stabilität, Minderung des Vorrates und des Zuwachses eintreten, rechtfertigen in Anbetracht typischerweise überaus langer Produktionszeiten, die – wie die Bundesregierung ausführt – 80 bis 120 Jahre erreichen können, die Annahme eines Sondergewinnes, für den der Gesetzgeber sachlich begründet eine Tarifbegünstigung vorsehen kann.

45

2.3.3.3. Damit unterscheidet sich aber die wirtschaftliche Lage von forstwirtschaftlichen Betrieben, die das biologische Wachstum des stehenden Holzes nicht erfassen, von jener, die typischerweise eintritt, wenn andere landwirtschaftliche Betriebe auf Grund von Elementarereignissen Ernteschäden (zB im Obstbau oder im Weinbau) erleiden. Elementarereignisse bedingen bei forstwirtschaftlichen Betrieben regelmäßig ungeplante Verwertungserlöse, während sie bei landwirtschaftlichen Betrieben zu einem Ausbleiben von geplanten Erträgen führen. Darüber hinaus sind bei einem Ernteschaden in einem landwirtschaftlichen Betrieb – so Erträge etwa aus einer Versicherungsentschädigung erzielt werden – regelmäßig die Erträge lediglich eines Jahres und nicht auch solche betroffen, die sich über einen überaus langen Zeitraum angesammelt haben.

46

2.3.4. Auch mit seinen weiteren vorgebrachten Bedenken vermag das antragstellende Gericht nicht aufzuzeigen, dass die Regelung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 den Gleichheitsgrundsatz verletzen würde: 47

2.3.4.1. Soweit das antragstellende Gericht geltend macht, dass kein schlüssiger Zusammenhang zwischen dem durch höhere Gewalt verursachten Vermögensschaden und dem durch die Anwendung des Hälftesteuersatzes eintretenden Steuervorteil bestehe, übersieht es, dass die Vorschrift des § 37 Abs. 6 EStG 1988 insofern einen pauschalierenden Charakter aufweist, als ein in einer Durchschnittsbetrachtung eintretender Progressionsnachteil gegenüber jenen Betrieben, die diese Erträge über die Zeitspanne des biologischen Wachstums verteilt versteuern, ausgeglichen werden soll. 48

Pauschale Regelungen dienen verwaltungsökonomischen Zielen. Nach ständiger Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist es mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar, wenn der Gesetzgeber von einer Durchschnittsbetrachtung ausgeht (VfSlg. 3595/1959, 5318/1966, 8457/1978, 11.615/1988, 16.485/2002, 17.315/2004, 18.883/2009 uva.). Differenzierungen, die sich aus pauschalierende Regelungen ergeben, verletzen den Gleichheitsgrundsatz nur dann, wenn der Maßstab so gewählt ist, dass die Mehrzahl der Fälle nicht darunterfallen kann (VfSlg. 8806/1980, 11.615/1988) oder wenn er offensichtlich jeglicher Erfahrung widerspricht (VfSlg. 13.726/1994). 49

Die Ausführungen des antragstellenden Gerichtes lassen nicht erkennen, dass die Regelung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 diese Grenzen überschreiten würde, zumal davon auszugehen ist, dass das zusammengeballte Zufließen von Erträgen, die sich gewinnermittlungsrechtlich über einen längeren Zeitraum aufgebaut haben, typischerweise zu einer Progressionsverschärfung führt. Dem Gesetzgeber kann somit aber nicht entgegengetreten werden, wenn er in solchen Fällen pauschal von der Ermittlung des konkret eintretenden Progressionsnachteiles aus verwaltungsökonomischen Gründen absieht und eine einfache, leicht handhabbare Tarifbegünstigung vorsieht. 50

2.3.4.2. Wenn das antragstellende Gericht weiters einwendet, dass bei Ansatz des stehenden Holzes mit dem über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten lie- 51

genden Teilwert Schadensfälle steuerlich sachgerecht behandelt würden und somit der Hälftesteuersatz für einen Steuerpflichtigen, der sich frei entschieden habe, die Werterhöhung des stehenden Holzes nicht zu bilanzieren, zu einem nicht sachgerechten Steuervorteil führe, ist Folgendes auszuführen:

Der Verfassungsgerichtshof teilt zunächst die Auffassung des antragstellenden Gerichtes, dass buchführungspflichtige Forstbetriebe bei entsprechender laufender Bewertung des stehenden Holzes einen durch höhere Gewalt verursachten Vermögensschaden zutreffend und wirksam geltend machen können. Hieraus lässt sich aber nicht ableiten, dass die Regelung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 zu einem unsachlichen Steuervorteil führen würde:

52

Dem nicht näher begründeten Einwand, dass nur wegen der Progressionsermäßigung die Wahl getroffen werde, das biologische Wachstum nicht anzusetzen, ist mit der Bundesregierung entgegenzuhalten, dass die zur Erfassung des biologischen Wachstums erforderliche laufende Bewertung zu hohen Aufwendungen führen kann, die oftmals in keiner Relation zu den laufend anwachsenden Erträgen stehen. Es bestehen daher auch aus dieser Warte keine Bedenken, wenn der Gesetzgeber für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt eine Progressionsermäßigung vorsieht, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird.

53

2.3.4.3. Soweit Schadensfälle dazu führen, dass Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, ist dem antragstellenden Gericht einzuräumen, dass der Gesetzgeber für andere Betriebe keine dem § 37 Abs. 6 EStG 1988 vergleichbare Begünstigung anordnet. Scheidet ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen aus, sieht allerdings § 12 Abs. 5 EStG 1988 vor, dass die aufgedeckte stille Reserve steuerfrei auf die Anschaffung eines anderen Wirtschaftsgutes übertragen werden kann. Wenn der Gesetzgeber demgegenüber forstwirtschaftlichen Betrieben neben dieser partiell bestehenden Möglichkeit (vgl. § 12 Abs. 7 EStG 1988) für einen Teil der infolge höherer Gewalt realisierten stillen Reserven eine Tarifiermäßigung gewährt, vermag der Verfassungsgerichtshof hierin in Anbetracht der besonderen Bewertungsregeln für stehendes Holz und der typischerweise sehr langen Produktionszeiten (vgl. oben Punkt 2.3.3.2.) keine unsachliche Ungleichbehandlung mit anderen als forstwirtschaftlichen Betrieben zu erkennen.

54

2.3.4.4. Die Auffassung des antragstellenden Gerichtes, aus der mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 vorgenommenen Reform der Halbsatzbesteuerung für außerordentliche Einkünfte sei abzuleiten, dass die unveränderte Fortführung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 die Unsachlichkeit dieser Regelung indiziere, vermag der Verfassungsgerichtshof ebenso nicht zu teilen: § 37 EStG 1988 regelt unterschiedliche Sachverhalte, für die der Gesetzgeber eine Tarifbegünstigung vorsieht. Die dabei geregelten Tatbestände stehen in keinem derartigen rechtlichen Zusammenhang, dass sich etwa aus der Ausgestaltung der Tarifiermäßigung für Betriebsveräußerungen ein gleichheitsrechtliches Gebot für den Gesetzgeber zur einer Neuregelung der Halbsatzermäßigung für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt ergeben müsste.

55

2.3.4.5. Soweit das antragstellende Gericht gegen die Verfassungskonformität der Regelung ins Treffen führt, dass diese auch für regelmäßige und innerhalb des Hiebsatzes liegende Kalamitätsholznutzungen und somit entgegen ihrem Normzweck auch dann zur Anwendung gelange, wenn die Einkünfte aus der Schadholznutzung zu keiner Progressionsverschärfung führten, ist dem entgegenzuhalten, dass die Anwendung der Begünstigung aus verfassungsrechtlichen Gründen voraussetzt, dass die durch den Schadensfall betroffenen stillen Reserven zwangsläufig und schlagartig aufgedeckt und versteuert werden. Insoweit bedingt der Schadensfall jedenfalls eine Progressionsverschärfung. Hinzu kommt, dass dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden kann, wenn er in Anbetracht einer mit dem Schadensfall typischerweise eintretenden wirtschaftlichen Beeinträchtigung der Ertragskraft des Betriebes eine Tarifbegünstigung vorsieht (vgl. oben Punkt 2.3.3.2.).

56

2.3.4.6. Schließlich vermag der Verfassungsgerichtshof die nicht näher begründete Behauptung des antragstellenden Gerichtes, die Regelung schaffe einen negativen Anreiz, Waldbewirtschaftungen in die Kalamitätsnutzung fallen zu lassen, nicht nachzuvollziehen: Wie auch die Bundesregierung ausführt, stellt die Beseitigung in gleichbleibender Höhe anfallender "geplanter" Schäden keine Waldnutzung infolge höherer Gewalt dar. Werden Schäden beseitigt, die durch zumutbare Maßnahmen im Rahmen einer zeitgemäßen, forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung abzuwenden gewesen wären, ist das Vorliegen einer Waldnutzung infolge höherer Gewalt nicht zu erkennen (vgl. *Adametz*, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, *ÖStZ* 2021, 553).

57

- 2.3.5. Die vom antragstellenden Gericht dargelegten Bedenken vermögen somit nicht aufzuzeigen, dass die Vorschrift des § 37 Abs. 6 EStG 1988 den Gleichheitsgrundsatz verletzen würde. 58
- 2.4. Die Bedenken des antragstellenden Gerichtes hinsichtlich Art. 18 Abs. 1 B-VG treffen ebenfalls nicht zu: 59
- 2.4.1. Diesbezüglich hegt das antragstellende Gericht das Bedenken, dass die Gesetzesbestimmung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 wie auch jene des § 12 Abs. 7 EStG 1988 deshalb verfassungswidrig sei, weil es an gesetzlichen Regelungen zur Ermittlung des Gewinnes aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt fehle und das Gesetz auch keine Definition des unbestimmten Gesetzesbegriffes der "höheren Gewalt" enthalte. Auch sehe § 37 Abs. 6 EStG 1988 keine abgabengesetzlichen Regelungen vor, wie die Kalamität nachzuweisen sei. 60
- 2.4.2. Dem hält die Bundesregierung entgegen, dass sich die Ermittlung des Sondergewinnes ausreichend deutlich unter Zugrundelegung der Grundsätze des Einkommensteuerrechts und des mit der Regelung verfolgten Zwecks bestimmen ließe. Der Begriff der höheren Gewalt komme in einer Vielzahl von Gesetzen vor und sei in seinem Kernbereich unumstritten. Seine Auslegung habe dabei nach den anerkannten juristischen Methoden zu erfolgen, wozu auch die verfassungskonforme Interpretation rechne. Hinsichtlich des Nachweises einer Kalamität enthalte die Rechtsordnung das Instrument einer nach § 173 Abs. 2 lit. a ForstG auszustellenden Bescheinigung, auf die ein Rechtsanspruch bestehe. 61
- 2.4.3. Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass die Verwendung sogenannter unbestimmter Gesetzesbegriffe, die durch eine unscharfe Abgrenzung gekennzeichnet sind, dann mit Art. 18 B-VG vereinbar ist, wenn die Begriffe einen soweit bestimmbaren Inhalt haben, dass der Rechtsunterworfenen sein Verhalten danach einrichten kann und die Anwendung der Begriffe durch die Behörde auf ihre Übereinstimmung mit dem Gesetz überprüft werden kann (vgl. zB VfSlg. 6477/1971 mwN; ferner VfSlg. 11.776/1988 zu unbestimmten Gesetzesbegriffen in einem Straftatbestand). Art. 18 B-VG verlangt dabei – angesichts der unterschiedlichen Lebensgebiete, Sachverhalte und Rechtsfolgen, die Gegenstand und Inhalt gesetzlicher Regelungen sein können – einen dem jeweiligen Regelungsgegenstand adäquaten Determinierungsgrad (vgl. zB 62

VfSlg. 13.785/1994). Ob eine Norm dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot entspricht, richtet sich nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach ihrer Entstehungsgeschichte, dem Gegenstand und dem Zweck der Regelung (vgl. zB VfSlg. 8209/1977, 9883/1983 und 12.947/1991). Bei der Ermittlung des Inhalts einer gesetzlichen Regelung sind daher alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen. Erst wenn nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, wozu das Gesetz ermächtigt, verletzt die Regelung die in Art. 18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse (vgl. zB VfSlg. 5993/1969, 7163/1973, 7521/1975, 8209/1977, 8395/1978, 11.499/1987, 11.859/1988, 14.466/1996, 14.631/1996, 15.493/1999, 16.137/2001, 16.635/2002, 18.738/2009 und 20.410/2020).

2.4.3.1. § 37 Abs. 6 EStG 1988 sieht den Hälftesteuersatz für "Einkünfte" aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vor. Unter Einkünften versteht das EStG 1988 bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben den Gewinn (§ 2 Abs. 4 EStG 1988). Dabei handelt es sich um einen Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, der durch doppelte Buchführung zu ermitteln ist. Werden keine Bücher geführt, ist der Gewinn der Überschuss der Betriebs-einnahmen über die Betriebsausgaben, wobei Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Dieser Veranlassungszusammenhang ist gegeben, wenn die Aufwendungen bzw. Ausgaben in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (Jakom/Ebner, EStG, 2024, § 4 Rz 272).

63

Damit ergibt sich aber aus dem Gesetz, dass als Einkünfte aus Waldnutzungen die infolge höherer Gewalt erzielten Einnahmen abzüglich der durch den Schadensfall veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben zu ermitteln sind. Dabei sind jene Aufwendungen anzusetzen, die mit den erzielten Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Damit lässt sich aber die Basis, auf die der Hälftesteuersatz anzuwenden ist, unter Beachtung des Gegenstandes und des Zwecks der Regelung aus dem Gesetz ableiten, ohne dass durch das Fehlen weitergehender ausdrücklicher Bestimmungen die Regelung unbestimmt oder unvollziehbar würde (vgl. auch VfSlg. 13.785/1994).

64

2.4.3.2. Auch der Begriff der "höheren Gewalt" weist entgegen der Rechtsauffassung des antragstellenden Gerichtes einen dem Regelungsgegenstand adäquaten Determinierungsgrad auf:

65

Wie das antragstellende Gericht selbst erkennt, besteht Einhelligkeit in Lehre und Rechtsprechung, dass höhere Gewalt als ein "von außen" kommendes Ereignis definiert ist, das keine typische Betriebsgefahr darstellt und vom Betroffenen nicht verschuldet ist. Der Verfassungsgerichtshof vermag nicht zu erkennen, dass diese Begriffe "recht unbestimmt" seien und aus einer starken Kasuistik der Anwendungsfälle die Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung resultiere. Weder der Umstand, dass Rechtsprechung und Lehre bei der Auslegung auf den Normzweck des § 12 EStG 1988 abstellen, noch die Schwierigkeiten bei der Abgrenzung einer typischen Betriebsgefahr lassen den Schluss zu, dass die Regelung nicht den Anforderungen des Art. 18 Abs. 1 B-VG entsprechen würde. Vielmehr ist der Begriff einer Auslegung nach Gegenstand und Zweck zugänglich, die auch den Gerichten erlaubt, anhand einer am Zweck der Regelung ausgerichteten Kontrolle das Vorliegen der Voraussetzungen der Begünstigung nachzuprüfen.

66

2.4.3.3. Schließlich vermag der Verfassungsgerichtshof auch nicht zu erkennen, dass keine abgabengesetzliche Regelung der Nachweisführung zur Feststellung der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt bestehen würde. Wie die Bundesregierung zutreffend ausführt, unterliegt der Steuerpflichtige bei Geltendmachung einer Begünstigung einer erhöhten Mitwirkungspflicht. Aus dem Umstand, dass nach einer Schlägerung möglicherweise nicht mehr nachweisbar sein sollte, ob die Holznutzung wegen höherer Gewalt erforderlich war, lässt sich keinesfalls ableiten, dass das Gesetz gegen das Gebot hinreichender Bestimmtheit und Vorhersehbarkeit der Vollziehung verstoßen würde. Vielmehr liegt es am Steuerpflichtigen, rechtzeitig Beweise zu beschaffen, und trifft ihn die Verpflichtung zur Beweisvorsorge. In diesem Zusammenhang sieht § 173 Abs. 2 lit. a ForstG vor, dass die Forstbehörde auf Antrag eine Bescheinigung auszustellen hat, die kraft gesetzlicher Anordnung ein Gutachten ist, in dem Art und Ausmaß von Fällungen infolge höherer Gewalt zu bescheinigen und festzustellen ist, ob die vorgesehenen Fällungen insgesamt und unabhängig von ihrer Bewilligungspflicht der nachhaltigen Leistungsfähigkeit des Waldes entsprechen. Ist das Vorliegen der Voraussetzungen der Begünstigung nicht nachweisbar, weil der Steuerpflichtige seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, steht die Begünstigung nicht

67

zu. Die vom antragstellenden Gericht behauptete Verfassungswidrigkeit liegt somit nicht vor.

V. Ergebnis

1. Die vom Bundesfinanzgericht ob der Verfassungsmäßigkeit der §§ 12 Abs. 7 und 37 Abs. 6 EStG 1988, idF BGBl. I 180/2004, erhobenen Bedenken treffen nicht zu. Der Eventualantrag ist daher insoweit abzuweisen. 68
2. Der Hauptantrag ist als unzulässig zurückzuweisen. 69
3. Diese Entscheidung konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden. 70

Wien, am 18. September 2024

Der Präsident:

DDr. GRABENWARTER

Schriftführer:

Mag. UNGER



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter und Richterin, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision des Finanzamtes für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15. Dezember 2022, Zl. RV/7102339/2022, betreffend Haftung für Lohnsteuer 2011 und 2012 und Festsetzung Dienstgeberbeitrag 2010 bis 2012 (mitbeteiligte Partei: D GmbH in W), den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

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

Begründung:

- 1 Die mitbeteiligte Partei ist im Bereich der Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung tätig. Infolge einer Außenprüfung betreffend Lohnabgaben für die Jahre 2010 bis 2012 wurde vom Finanzamt - so weit für den Revisionsfall relevant - die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 der freiwilligen Abfertigungen von drei Dienstnehmern im Jahr 2011 sowie von zwei Dienstnehmern im Jahr 2012 nicht anerkannt und die mitbeteiligte Partei zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen. Zudem wurden Dienstgeberbeiträge vorgeschrieben.
- 2 Die dagegen von der Mitbeteiligten erhobene Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung abgewiesen. Die Mitbeteiligte stellte einen Vorlageantrag.
- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer 2011 und 2012 gemäß § 279 BAO Folge und hob die angefochtenen Bescheide auf. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag 2010 wurde als unbegründet abgewiesen und der Beschwerde gegen die Bescheide





betreffend Dienstgeberbeitrag 2011 und 2012 im Umfang der Anfechtung stattgegeben.

- 4 Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass mit 30. Juni 2011 drei und mit 30. Juni 2012 zwei weitere Mitarbeiter das Dienstverhältnis mit der Mitbeteiligten einvernehmlich beendet hätten. Diese fünf Personen seien ab 1. Juli 2011 bzw. 1. Juli 2012 in den konzernmäßig mit der Mitbeteiligten verbundenen Gesellschaften entsprechend ihrem neuen Tätigkeitsfeld als Geschäftsführer angestellt worden. Die neuen Anstellungsverhältnisse seien bei jenen Gesellschaften aufgenommen worden, bei denen sie zu Geschäftsführern bestellt worden und tatsächlich eigenverantwortlich tätig geworden seien. Die Tätigkeiten als Mitarbeiter einerseits und als Geschäftsführer andererseits seien weder von den Rahmenbedingungen (Arbeitszeitregelung, Gehalt) noch vom wahren wirtschaftlichen Gehalt her vergleichbar. Es sei im Zuge des Dienstgeberwechsels jeweils eine Ab- und Anmeldung bei der Sozialversicherung vorgenommen worden. Des Weiteren sei zwischen den Dienstnehmern und der Mitbeteiligten jeweils eine Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses getroffen und in der Folge ein neuer Dienstvertrag mit der jeweiligen Konzerngesellschaft abgeschlossen worden. Beide vertraglichen Vereinbarungen seien nur zwischen jeweils zwei Parteien geschlossen worden und würden Bindungswirkung auch nur für dieselben zwei Parteien entfalten. Im Zuge des vorgenommenen Dienstgeberwechsels sei einzelvertraglich vereinbart worden, dass die gesetzlichen Abfertigungsansprüche gemäß § 23 Abs. 1 AngG vom neuen Konzerndienstgeber übernommen werden würden. Die Dienstnehmer seien alle vor dem 31. Dezember 2002 in den Dienst der Mitbeteiligten getreten und unterlägen daher dem System „Abfertigung alt“. Eine freiwillige Abfertigung in Höhe von drei Monatsgehältern sei ausbezahlt worden. Urlaubsansprüche - soweit nicht konsumiert - seien nicht ausbezahlt, sondern in das neue Dienstverhältnis übernommen worden.
- 5 Dass die Tätigkeiten im alten und neuen Dienstverhältnis nicht miteinander vergleichbar seien, sei von den Vertretern der Mitbeteiligten ebenso wie die



vorliegenden außersteuerlichen Gründe nachvollziehbar im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung dargelegt worden.

- 6 Der Sachverhalt sowie die zu lösenden Rechtsfragen glichen im Wesentlichen dem betreffend die Vorprüfung der Jahre 2007 bis 2009 durchgeführten Verfahren, in welchem vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Juli 2018, Ro 2017/13/0006, die Amtsrevision abgewiesen worden sei. Neu im gegenständlichen Verfahren sei nunmehr das Vorbringen des Finanzamtes, dass die Dienstverhältnisse nur geändert und nie beendet worden seien. Das Argument sei vom Verwaltungsgerichtshof mit Hinweis auf das Neuerungsverbot nicht behandelt worden.
- 7 Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht zur Haftung für die Lohnsteuer aus, § 46 Abs. 3 Z 2 BMSVG sehe vor, dass die alten Abfertigungsregelungen u. a. dann weiter Geltung besitzen würden, wenn Arbeitnehmer innerhalb eines Konzerns iSd §§ 15 AktG oder 115 GmbHG „in ein neues Arbeitsverhältnis wechseln“, es sei denn, es läge eine Vereinbarung gemäß § 47 Abs. 1 BMSVG vor. Eine solche Vereinbarung liege im Revisionsfall nicht vor. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung werde bei einem Wechsel innerhalb des Konzerns ein neues Arbeitsverhältnis begonnen. Das Finanzamt bringe nun aber vor, dass aufgrund einer getroffenen Dreiparteienseinigung nur eine Änderung des Dienstverhältnisses, nicht aber eine Beendigung und Neubeginn bestehe. Dem sei entgegen zu halten, dass nachweislich An- und Abmeldungen bei der zuständigen Sozialversicherung für die betreffenden Dienstnehmer erfolgt seien. Die Ab- und Anmeldung sei dabei jeweils durch eine andere Gesellschaft - nämlich jene zu der das konkrete Dienstverhältnis bestanden habe - erfolgt. Weiters sei sowohl die Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses als auch die neuen Dienstverträge von jeweils zwei Parteien unterschrieben worden und binde daher nur diese beiden. Eine reine Änderung der Dienstverträge - wie von der Abgabenbehörde angenommen - liege nicht vor. Ungeachtet der Formulierung in Punkt 4 der Auflösungsvereinbarung, welcher dahingehend laute, dass das bisherige Dienstverhältnis mit sämtlichen Rechten und Pflichten von der A bzw. der T übernommen werde, könne darin keine Verpflichtung für diese erblickt werden,



zumal sie nicht Vertragsparteien seien. Die Regelung für die neue Arbeitgeberin finde sich in § 3 des neuen Dienstvertrages: „Für alle Ansprüche, die nach Gesetz oder Kollektivvertrag von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängen, gilt der... (ursprüngliche Dienstbeginn) als Eintrittstag. Die Vordienstzeiten ab diesem fiktiven Eintrittszeitpunkt werden somit angerechnet.“

Ergänzend sei anzuführen, dass die Tätigkeiten im alten und neuen Dienstverhältnis auch bei Beleuchtung des wahren wirtschaftlichen Gehalts nicht miteinander vergleichbar seien. Mit einer Anstellung als Geschäftsführer seien naturgemäß auch andere Aufgaben verbunden als mit der Tätigkeit als „reiner Mitarbeiter“. Es bestünden auch nach Abgleich der alten und neuen Dienstverträge wesentliche Unterschiede in Bezug auf ua Gehalt, Weisungsgebundenheit, Arbeitszeiten und Konkurrenzverbot. Auch gelte es für das Gericht als erwiesen, dass für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe vorlägen. Diese seien insbesondere in der Vermeidung von Haftungen für die Mitbeteiligte und in der Mitarbeiterbindung, die durch die Weitergeltung des Anspruchs auf Erhalt einer gesetzlichen Abfertigung nach dem System Abfertigung alt erzielt werde, ersichtlich.

- 8 Im vorliegenden Fall könne keine Dreiparteieneinigung erkannt werden und seien daher die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 als gegeben anzusehen.
- 9 Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages reduzierte das Bundesfinanzgericht die vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge für 2011 und 2012 auf die Beträge gemäß dem Beschwerdebegehren.
- 10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Amtsrevision, die sich in ihrer Anfechtungserklärung nur gegen die begünstigte Besteuerung der freiwilligen Abfertigungen wendet. Zur Zulässigkeit wird vorgebracht, Entscheidungen des Verwaltungsgerichtes, die auf einer als unschlüssig zu qualifizierenden Beweiswürdigung beruhen würden, seien ungeachtet ihrer Einzelfallbezogenheit immer revisibel. Aus Sicht des revisionswerbenden Finanzamtes sei die Beweiswürdigung des



Bundesfinanzgerichtes nicht vollständig. Das Bundesfinanzgericht führe im verfahrensgegenständlichen Erkenntnis in der Sachverhaltsdarstellung zwar aus, dass die neuen Konzernarbeitgeber die Urlaubsansprüche übernommen hätten, würdige diesen Umstand in seinem Erkenntnis jedoch nicht und führe auch nicht aus, weshalb dieser Umstand, der aus Sicht des revisionswerbenden Finanzamtes jedenfalls für eine vertragliche Übernahme der Arbeitsverhältnisse durch die neuen Konzernarbeitgeber spreche, für das Bundesfinanzgericht nicht entscheidungswesentlich gewesen sei. Aus dem Umstand, dass offene arbeitsrechtliche Ansprüche vom neuen Konzernarbeitgeber übernommen worden seien, ergebe sich in Zusammenhalt mit der anlässlich des Arbeitgeberwechsels innerhalb des Konzerns geschlossenen Vereinbarung für das revisionswerbende Finanzamt, dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eine Dreiparteienseinigung vorgelegen sei und es daher im konkreten Fall anlässlich des Arbeitgeberwechsels innerhalb des Konzerns nicht zur Beendigung der Dienstverhältnisse gekommen sei. Damit seien die Anwendungsvoraussetzungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 auf Ebene des vormaligen Konzernarbeitgebers, der die freiwilligen Abfertigungen zur Auszahlung gebracht habe, nicht erfüllt worden. Zudem sei die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Auslegung der anlässlich des Konzernwechsels getroffenen Vereinbarung aus Sicht des revisionswerbenden Finanzamtes nicht vertretbar.

- 11 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 12 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.
- 13 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.

- 14 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.
- 15 Die Revision wendet sich gegen die Beurteilung der Auflösungsvereinbarung und der Dienstverträge, die nicht als Vertragsänderung und nicht als Dreiparteieneinigung, sondern als zwei voneinander getrennte Verträge angesehen wurden.
- 16 Gemäß § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Die Angaben der Parteien über ihre Absicht im Rahmen des Vertragsabschlusses zählen zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens, welche gemäß § 167 Abs. 2 BAO bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 19.9.2023, Ra 2022/16/0010, mwN).
- 17 Die im konkreten Einzelfall getroffene Auslegung von Verträgen kann nur dann eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufwerfen, wenn sie grobe Auslegungsfehler oder sonstige krasse Fehlbeurteilungen erkennen lässt (vgl. VwGH 27.8.2024, Ra 2023/15/0108, mwN).
- 18 Dass dem Bundesfinanzgericht bei der Auslegung der Verträge ein grober Auslegungsfehler bzw. eine krasse Fehlbeurteilung unterlaufen wäre, zeigt die Revision mit ihren Ausführungen zur Zulässigkeit nicht auf.
- 19 Das Bundesfinanzgericht hat sich ausführlich mit der Auflösungsvereinbarung und den Dienstverträgen auseinandergesetzt und ist aufgrund der unterschiedlichen Tätigkeitsfelder, der anderen Rahmenbedingungen wie Arbeitszeiten, Konkurrenzverbote, etc. und der Formulierungen in den



Verträgen zu der Beurteilung gelangt, dass es sich nicht um eine Vertragsübernahme, sondern um eine Vertragsbeendigung mit Neuabschlüssen von Dienstverträgen gehandelt hat. Das Bundesfinanzgericht verweist zutreffend darauf, dass Punkt 4 der Auflösungsvereinbarung, der eine Übernahme des bisherigen Dienstverhältnisses mit allen Rechten und Pflichten vorsieht, für die neue Arbeitgeberin nicht bindend war, weil diese nicht Vertragspartnerin war. Aus Punkt 3 des neuen Dienstvertrages ergibt sich vielmehr, dass das bisherige Dienstverhältnis nur hinsichtlich der Vordienstzeiten übernommen wurde. Dem Bundesfinanzgericht ist auch beizupflichten, dass sich die Tätigkeiten eines Mitarbeiters von der eines Geschäftsführers erheblich unterscheiden und auch die Rahmenbedingungen der Dienstverhältnisse andere waren. Vor diesem Hintergrund begegnet es auch keinen Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes, wenn sich das Bundesfinanzgericht nicht mit der Übernahme offener Urlaubsansprüche auseinandergesetzt hat. Diese Übernahme kann in einem Fall wie hier vorliegend die Annahme einer Beendigung der bisherigen Verträge und des Abschlusses neuer Verträge nicht in Frage stellen.

- 20 In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.
- 21 Die Höhe des Aufwandersatzes gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 29. Jänner 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der A GmbH in R, vertreten durch die Eisenberger Rechtsanwälte GmbH in 8020 Graz, Schloßstraße 25, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. Mai 2023, Zl. RV/2100768/2022, betreffend Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie 2017 und Forschungsprämie 2017, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Bei der Revisionswerberin handelt es sich - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes (BFG) - um eine Forschungsgesellschaft, die im Streitjahr 2017 Produktionsverfahren zur Erzeugung von Materialien entwickelt und dabei - im Verfahren unstrittig - Forschungstätigkeiten durchgeführt hat. Für diese Tätigkeiten hat die Revisionswerberin eine Forschungsprämie beantragt, die ihr zunächst in voller Höhe gutgeschrieben wurde. Darin enthalten waren - soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung - auch Patentaufwendungen.
- 2 Aufgrund einer Außenprüfung ergingen mit 28. November 2019 ein Feststellungsbescheid gemäß § 108c Abs. 9 EStG 1988, mit dem die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie für das Jahr 2017 gekürzt wurde, sowie ein Bescheid, mit dem die Forschungsprämie für das Jahr 2017 niedriger festgesetzt wurde, weil u.a. - so das Finanzamt - die geltend gemachten Patentaufwendungen nicht zur Gänze der Forschung dienten.
- 3 Gegen diese Bescheide erhob die Revisionswerberin Beschwerde und brachte u.a. vor, dass es das Wesensmerkmal von Patentanmeldungen und



Patentarbeiten sei, dass sie zeitlich der Erfindung nachgeordnet seien.
Sämtliche Patentaufwendungen, die für Erfindungen aus einem
Forschungsprojekt erfolgten, seien diesem zur Gänze zuzuordnen und
Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit Forschungstätigkeiten.

- 4 Das Finanzamt gab der Beschwerde hinsichtlich der Patentaufwendungen mit
Beschwerdevorentscheidung keine Folge (änderte die Bescheide jedoch ab).
Begründend führte es aus, dass Grundlage der Begriffsbestimmungen und
Abgrenzungen der Forschungsprämienverordnung das Frascati Manual der
OECD sei, das ergänzend heranzuziehen sei. Darin werde klargestellt, dass
Patentanmeldungen keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit darstellten,
weil - wenn ein Projekt patentreif sei - keine technische Unsicherheit mehr
vorliege, was eines der fünf Kriterien der Frascati-Forschung sei. Förderbar
seien aber laufende Patentarbeiten, bevor das Projekt patentreif sei, wie etwa
Rechercharbeiten. Die von der Revisionswerberin geltend gemachten
Patentaufwendungen seien Kosten für die Patentanmeldung bzw. laufenden
Lizenzgebühren und würden keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit
darstellen, womit diese nicht förderbar seien.
- 5 Die Revisionswerberin beantragte die Vorlage der Beschwerde an das BFG.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für zulässig erklärt
wurde, änderte das BFG die Bescheide entsprechend der
Beschwerdevorentscheidung ab. Begründend führte es u.a. aus, dass
Forschungsaufwendungen alle Aufwendungen seien, die im Rahmen der
Forschung dem Ziel dienten, den Stand des Wissens zu vermehren oder neue
Anwendungen des Wissens zu erarbeiten. Dementsprechend werde in Anhang I
Teil A der Forschungsprämienverordnung festgehalten, dass als Grundsatz
gelte, dass Forschung und experimentelle Entwicklung aus Tätigkeiten bestehe,
deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes
oder des Verfahrens sei. Sei das primäre Ziel der weiteren Arbeiten
die Marktentwicklung, könnten diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung
und experimentellen Entwicklung zugerechnet werden. Aus dem
internen Verweis in Teil B der Forschungsprämienverordnung auf
Teil A Z 1 Forschungsprämienverordnung ergebe sich, dass nur solche



administrativen und juristischen Arbeiten gemeint sein könnten, die notwendig seien, um weiter Forschung und Entwicklung betreiben zu können. Soweit die Patentarbeiten der Sicherung einer Rechtsposition dienten, die eine Verwertung der Forschungsergebnisse ermögliche, sei keine Forschung und Entwicklung mehr gegeben, sondern seien diese Tätigkeiten der Marktentwicklung zuzurechnen, weshalb eine Einbeziehung der Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie ausscheide.

- 7 Weiters verweise die Forschungsprämienverordnung in Anhang I Teil A ausdrücklich darauf, dass Grundlage dieser Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen das Frascati Manual der OECD in der jeweils gültigen Fassung sei, dass ergänzend zu diesen Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen heranzuziehen sei. Nach diesem zählten nicht zu den Forschungsaufwendungen alle verwaltungstechnischen und rechtlichen Schritte, die für die Beantragung von Patenten und Lizenzen erforderlich seien, außer die Patentarbeiten stünden in direkter Verbindung mit Forschungs- und Entwicklungsprojekten.
- 8 Gegenständlich würden die Patentarbeiten der Revisionswerberin der Erlangung (neue Patente) und Sicherung (Jahresgebühren für bestehende Patente) einer Rechtsposition dienen, die es ihr erlaube, ihre Forschungsergebnisse (durch Lizenzvergaben) zu verwerten. Diese Aufwendungen würden - wie in Anhang I Teil A der Forschungsprämienverordnung definiert - nicht der Forschung und experimentellen Entwicklung dienen, weil deren primäres Ziel nicht die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens, sondern die Marktentwicklung sei. Der Markt, den die Revisionswerberin entwickle, sei die Lizenzvergabe, die ohne rechtlich durch Patente gesicherte Positionen nicht möglich wäre. Anderes würde nur gelten, wenn der Erwerb der Patente notwendig wäre, um weiter Forschung betreiben zu können, etwa um ein patentiertes Produkt oder Verfahren weiter technisch verbessern zu können.
- 9 Die Revision ließ das BFG zu, weil Rechtsprechung zur Frage fehle, in welchen Fällen administrative und juristische Patentarbeiten Forschungsaufwendungen darstellten.



- 10 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende ordentliche Revision, die ihrerseits zunächst vorbringt, dass - wie das BFG zutreffend ausgesprochen habe - Rechtsprechung zur Frage fehle, inwiefern Patentanmeldungen, Patentverfolgungsaufwendungen und Jahresgebühren im Zusammenhang mit Patenten unter prämiengünstige Forschungsaufwendungen fielen sowie wie der geforderte unmittelbare Zusammenhang mit konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojekten zu interpretieren sei.
- 11 Zudem führt die Revision aus, die Forschungsprämie diene dazu, den Forschungsstandort zu stärken. In diesem Zusammenhang seien patentierte Erfindungen volkswirtschaftlich besonders wertvoll. Daher habe sich der Verordnungsgeber ganz bewusst dafür entschieden, auch die mit der Patentierung verbundenen administrativen und juristischen Arbeiten im Zusammenhang mit Forschungs- und Entwicklungsprojekten zu berücksichtigen, wobei es hierfür auch keine zeitlichen Grenzen gebe. Im Übrigen erfülle die Patentanmeldung den Zweck, neue Anwendungen des durch die Forschung und Entwicklung vermehrten Wissens zu erarbeiten. Dies sei notwendig, damit Forschung und Entwicklung überhaupt finanziert werden könnten. Die Argumentation des BFG, dass die wirtschaftliche Verwertbarkeit von Patenten einen Ausschlussgrund darstelle, widerspreche dem Sinn und Zweck der Forschungsprämie.
- 12 Die Revision bringt weiters vor, das BFG sei von der Rechtsprechung hinsichtlich der Auslegung von Rechtsnormen mithilfe des Frascati Manuals abgewichen. So gebe es einen inhaltlichen Widerspruch zwischen der Forschungsprämienverordnung einerseits und dem Frascati Manual andererseits. Nach der Forschungsprämienverordnung würden administrative und juristische Arbeiten, die im Zusammenhang mit Patenten stünden, dann dem Forschungs- und Entwicklungsbereich zuzuordnen seien, wenn diese Arbeit in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojekten stehe; weitere Bedingungen gebe es nicht. Im Gegensatz hierzu halte das Frascati Manual fest, dass Patentanmeldungen an sich keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten seien. Diesen „Quasi-Normenkonflikt“ hätte das BFG nicht lösen dürfen, indem es dem





Frascati Manual als Auslegungsbehelf den Vorzug gegeben habe, sondern hätte sich dieses an den Wortlaut der Forschungsprämienverordnung halten müssen.

13 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, woraufhin der
Revisionswerber eine Replik erstattete.

14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15 Die Revision ist zulässig und begründet.

16 § 108c EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet
auszugsweise:

„(1) Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und
Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen
sind, können eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und eine
Forschungsprämie für Auftragsforschung in Höhe von jeweils 14% der
prämienbegünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend machen.
Die Prämien stellen keine Betriebseinnahmen dar; § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2
sind auf sie nicht anwendbar.

(2) Prämienbegünstigt sind:

1. Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, die
systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt
wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie
neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die Forschung muss in
einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen.
Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur
Festlegung der prämienbegünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben)
sowie die Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohnes für eine
nachweislich in Forschung und experimenteller Entwicklung ausgeübte
Tätigkeit mittels Verordnung festzulegen.“

17 Die Forschungsprämienverordnung (FoPV), BGBl. II Nr. 515/2012, in der für
das Streitjahr geltenden Fassung lautet auszugsweise:

„§ 1. (1) Der Geltendmachung einer Forschungsprämie sind Aufwendungen
(Ausgaben) im Sinne der Abs. 2 und 3 im Bereich von Forschung und
experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen. Die
Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12
Abs. 2 KStG 1988 sind anzuwenden.



(2) Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A) sind:

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge und sonstige Personalaufwendungen (beispielsweise freiwillige Sozialleistungen) sowie Vergütungen für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden. Bei Beschäftigten, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.
5. Für Einzelunternehmer, Mitunternehmer und unentgeltlich tätige Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Betrag von 50 Euro für jede im Wirtschaftsjahr geleistete Tätigkeitsstunde in begünstigter Forschung und experimenteller Entwicklung, maximal jedoch 86 000 Euro für jede Person pro Wirtschaftsjahr (fiktiver Unternehmerlohn). Voraussetzung dafür ist, dass die Tätigkeit auf Grundlage von Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Beschreibung nachgewiesen wird.

[...]

Anhang I

Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen

A. Allgemeine Begriffsbestimmungen

1. Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Forschung und experimentelle Entwicklung in diesem Sinne umfasst Grundlagenforschung (Z 2) und/oder angewandte Forschung (Z 3) und/oder experimentelle Entwicklung (Z 4). Sie umfasst sowohl den naturwissenschaftlich-technischen als auch den sozial- und geisteswissenschaftlichen Bereich.



2. Grundlagenforschung umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens ohne Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel zu vermehren.
3. Angewandte Forschung umfasst originäre Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren, jedoch mit Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel.
4. Experimentelle Entwicklung umfasst den systematischen Einsatz von Wissen mit dem Ziel, neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Methoden oder Systeme hervorzubringen.
5. Forschungsprojekte sind auf ein definiertes wissenschaftliches oder spezifisch praktisches Ziel gerichtete inhaltlich und zeitlich abgrenzbare Arbeiten im Bereich der Forschung und experimentellen Entwicklung unter Einsatz von personellen und sachlichen Ressourcen.
6. Ein Forschungsschwerpunkt ist eine Zusammenfassung von Forschungsprojekten oder laufenden Arbeiten im Bereich der Forschung und experimentellen Entwicklung, die inhaltlich einem übergeordneten Thema zugeordnet werden können.

Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung (Z 1) aus Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung (Z 1) zugerechnet werden. Grundlage dieser Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen ist das Frascati Manual der OECD in der jeweils gültigen Fassung, das ergänzend zu diesen Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen herangezogen wird.

B. Weitere Abgrenzungen (in alphabetischer Reihenfolge)

[...]

9. Patentarbeiten: Administrative und juristische Arbeiten, die im Zusammenhang mit Patenten stehen, fallen nur dann unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojekten (Teil A, Z 1) stehen.“



orientierte - Abgrenzung hinausgehen. Die Forschungsförderung solle auf international gebräuchliche Standards ausgerichtet werden. Hiezu wurde die OECD-Definition im „Frascati Manual“ genannt. Es entspricht also offenkundig der Absicht des Gesetzgebers, dieses „Frascati Manual“ zur Auslegung des Begriffes Forschung und Entwicklung (ergänzend) heranzuziehen. In der Forschungsprämienverordnung ist die diesbezügliche Maßgeblichkeit des Frascati Manuals nunmehr ausdrücklich normiert. In Anhang I A ist geregelt, dass das Frascati Manual (2002) der OECD in der jeweils gültigen Fassung Grundlage der Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen der Verordnung ist und ergänzend zu diesen heranzuziehen ist (vgl. VwGH 30.9.2015, Ro 2014/15/0018; 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

- 19 Im gegenständlichen Verfahren ist unstrittig, dass die Revisionswerberin ein näher genanntes Forschungs- und Entwicklungsprojekt betrieben hat, für das eine Forschungsprämie zu gewähren war. Strittig ist allein die Frage, inwiefern auch Patentaufwendungen Aufwendungen im Sinne der Forschungsprämie nach § 108c EStG 1988 bzw. der Forschungsprämienverordnung darstellen.
- 20 Nach § 1 Abs. 2 Z 2 Forschungsprämienverordnung sind Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung u.a. unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.
- 21 Das wesentliche Kriterium ist daher, ob eine „unmittelbare“ Aufwendung im Sinne der Forschungsprämienverordnung vorliegt, die nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung - im Sinne der Verordnung und ergänzend des Frascati-Handbuchs - dient. Dies schließt jedoch nicht aus, dass die Aufwendung auch anderen Zwecken (wie der Vermarktung von Zwischenergebnissen) dienen kann.
- 22 Ob Aufwendungen im Zusammenhang mit Patenten unter die Forschungsprämienverordnung fallen, hängt daher allein davon ab, ob sie selbst der (weiteren) Forschung und Entwicklung dienen oder nicht. In diesem Sinne





ist auch die Abgrenzung in Anhang I Teil B Z 9 der Forschungsprämienverordnung zu verstehen.

- 23 Auch das Frascati Manual ordnet - trotz grundsätzlichen Ausschlusses von Patentaufwendungen - „Patentarbeiten in direkter Verbindung mit FuE-Projekten“ der FuE zu (Frascati-Handbuch 2015 Tabelle 2.3 bzw. gleichlautend Frascati Manual 2002 Tabelle 2.3. „patent work directly connected with R&D projects“). Das Frascati-Handbuch 2015 nennt zudem nunmehr ausdrücklich „Nutzungs- und Lizenzgebühren für die Nutzung von Patenten und anderen Rechten des geistigen Eigentums“ (aaO Tz 4.23) als Teil der beispielhaft angeführten „current R&D costs“ oder Kosten für erworbene Patente oder langfristige Lizenzen als weitere FuE Aufwendungen (aaO Tz 4.53).
- 24 Patentaufwendungen, die im Rahmen eines laufenden Entwicklungs- bzw. Forschungsprozesses bzw. -projekts anfallen und - etwa durch Schutz des bisher erreichten Forschungsfortschritts - der weiteren Forschung und Entwicklung dienen, können daher in diesem Sinne auch bei eigen entwickelten (Zwischen-) Forschungsergebnissen als Aufwendungen im Sinne der Forschungsprämienverordnung angesehen werden.
- 25 Sollten Patentaufwendungen dagegen (nur) dem Vertrieb oder der Verwertung eines fertigen Produktes bzw. Forschungsergebnisses nach Abschluss der Forschung und Entwicklung dienen, stellen sie keine Aufwendungen dar, die unter die Forschungsprämienverordnung fallen.
- 26 Diese notwendige Differenzierung hat auch das BFG grundsätzlich erkannt, wenn es im angefochtenen Erkenntnis festhält, dass eine Anerkennung der Patentaufwendungen dann zu erfolgen hätte, wenn der Erwerb der Patente notwendig wäre, um weiter Forschung betreiben zu können, etwa um ein patentiertes Produkt oder Verfahren weiter technisch verbessern zu können.
- 27 Gerade dazu hat es jedoch keine Feststellungen getroffen.
- 28 Gegenständlich verneinte das BFG die Berücksichtigung der Patentaufwendungen als Aufwendungen im Sinne der



Forschungsprämienverordnung im Wesentlichen allgemein damit, dass diese die wirtschaftliche Verwertung der Forschungsergebnisse erlauben würden, ohne sich ausreichend fallbezogen damit auseinander zu setzen, ob die konkret geltend gemachten Patentaufwendungen notwendiger Teil eines laufenden Entwicklungs- oder Forschungsprozesses bzw. -projektes bei der Revisionswerberin waren, die im Bereich der Entwicklung von Produktionsverfahren für Materialien forscht, und hierbei der weiteren Forschung und Entwicklung dienen.

29 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war.

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

W i e n , am 24. April 2025





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger und die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger sowie den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Finanzamtes für Großbetriebe gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Oktober 2023, RV/7103288/2023, betreffend u.a. Körperschaftsteuer Gruppe 2005 bis 2008 (mitbeteiligte Partei: R, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in Wien), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Im Anschluss an eine in den Jahren 2010 bis 2012 bei der Mitbeteiligten durchgeführte, u.a. die Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 betreffende Außenprüfung versagte das Finanzamt die Anerkennung von Verlustvorträgen gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 (Mantelkauf) und setzte die Körperschaftsteuer der Mitbeteiligten als Gruppenträgerin gemäß § 9 Abs. 3 KStG 1988 (teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren) mit Bescheiden vom 5. Dezember 2012 entsprechend neu fest.
- 2 Die gegen diese Bescheide erhobene (damals) Berufung vom 9. Jänner 2013 legte das Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit Vorlagebericht vom 29. Oktober 2013 dem (damaligen) unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.
- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe statt und änderte diese ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.





- 4 Das Bundesfinanzgericht führte im Wesentlichen aus, die Mitbeteiligte sei vormals die Holdinggesellschaft (in der Rechtsform einer AG) eines im In- und Ausland im Bauwesen und im Bereich der Immobilienentwicklung tätigen Konzerns (M Konzern) gewesen. Die Immobilienprojekte seien nicht von der Mitbeteiligten selbst, sondern von Projektgesellschaften durchgeführt worden. Im Jahr 1996 sei über das Vermögen der Mitbeteiligten - u.a. infolge des Konkurses der operativen Baugesellschaft des M Konzerns - das Ausgleichsverfahren eröffnet und im Jahr 1997 beendet worden. Im Anschluss daran sei Dr. L als - zusammen mit Dr. M kollektiv zeichnungsberechtigte - Vorständin der Mitbeteiligten bestellt worden.
- 5 Im Jahr 2003 sei (zum 31. Dezember 2002) ein Teilbetrieb der Mitbeteiligten (im Wesentlichen der Auslandsbereich) zur Neugründung abgespalten worden. Im Zuge dieser Abspaltung (aufgrund des dabei vorgenommenen Aktientauschs) sei die R Holding GmbH Alleinaktionärin der Mitbeteiligten geworden; diese sei in der Folge auch umbenannt worden. Dr. M sei dabei als Vorstand ausgeschieden und an seiner Stelle sei per 31. März 2003 Dr. K zum - zusammen mit Dr. L kollektiv zeichnungsberechtigten - Vorstand der Mitbeteiligten bestellt worden. Dr. K sei im Wege der K Wirtschaftsprüfungs-GmbH zugleich bis Februar 2004 steuerlicher Vertreter der Mitbeteiligten gewesen.
- 6 Im zeitlichen Zusammenhang mit der vorgenommenen Abspaltung seien Auskunftersuchen an das Finanzamt gerichtet worden, in denen das Schicksal der Verlustvorträge der Mitbeteiligten thematisiert worden sei. Die erste, im Vorfeld der Abspaltung gestellte Anfrage sei dahingehend beantwortet worden, dass die Verlustvorträge von der geplanten Abspaltung nicht berührt würden. Die zweite, nach Durchführung der Abspaltung gestellte Anfrage, in der u.a. bekanntgegeben worden sei, dass die R Holding GmbH als neuer „Alleineigentümer“ der Mitbeteiligten plane, die Beteiligung an einen Dritten zu veräußern, sei dahingehend beantwortet worden, dass der Wechsel im Vorstand (Dr. K anstatt Dr. M) zu keiner wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur der Mitbeteiligten führe.





- 7 Anfang August 2004 sei ein weiteres Auskunftersuchen an das Finanzamt gerichtet worden. Darin sei im Wesentlichen dargelegt worden, es sei der Erwerb aller Anteile an der Mitbeteiligten durch eine Körperschaft geplant, wobei die Mitbeteiligte formwandelnd in eine GmbH umgewandelt werden solle. Die erwerbende Körperschaft beabsichtige, Anteile an anderen Kapitalgesellschaften in neu zu gründende Tochtergesellschaften der Mitbeteiligten einzubringen und es sei die Bildung einer Gruppe gemäß § 9 KStG 1988 mit der Mitbeteiligten als Gruppenträgerin geplant. Durch diese Maßnahmen würden die Verlustvorträge der Mitbeteiligten nicht verloren gehen. Das Finanzamt habe die in dieser Anfrage vertretene Rechtsansicht bestätigt.
- 8 Mit am 18. August 2004 unterzeichneten, durch Eintritt der vereinbarten aufschiebenden Bedingung der positiven Rechtsauskunft des Finanzamtes zur im August 2004 gestellten Anfrage rechtswirksam gewordenen Kaufvertrag habe die R Holding GmbH sämtliche Anteile an der Mitbeteiligten an die (zum im Möbelhandel tätigen X Konzern gehörende) L Service GmbH veräußert.
- 9 Die Mitbeteiligte sei nach Inkrafttreten dieses Kaufvertrages formwechselnd in eine GmbH umgewandelt und der Firmenwortlaut in S Beteiligungs GmbH geändert worden. Dr. S (verstorben im Jahr 2017) sei per 6. Oktober 2004 als dritter, ebenfalls kollektiv zeichnungsberechtigter Geschäftsführer der Mitbeteiligten bestellt worden.
- 10 Die Mitbeteiligte habe am 14. Dezember 2004 die A Holding GmbH (zuständig für Österreich) und die D Holding GmbH (zuständig für Deutschland) gegründet und habe die CEE Holding GmbH (zuständig für Osteuropa) übernommen. Mit Sacheinlage- und Einbringungsverträgen vom 17. Dezember 2004 habe die L Service GmbH eine 99%ige Beteiligung an der X GmbH (eine operative inländische Handelsgesellschaft) gemäß Art. III UmgrStG in die A Holding GmbH und eine 94%ige Beteiligung an der D GmbH (eine deutsche operative Gesellschaft) in die D Holding GmbH eingebracht.





- 11 Am 8. Februar 2005 sei zwischen der Mitbeteiligten als Gruppenträgerin und der A Holding GmbH, der D Holding GmbH, der X GmbH, sowie weiteren näher genannten Gesellschaften ein Gruppenvertrag geschlossen worden. Mit Bescheid des Finanzamtes vom 27. Oktober 2005 sei das Bestehen einer Gruppe zwischen diesen Gesellschaften festgestellt worden.
- 12 Die Mitbeteiligte habe in den Körperschaftsteuererklärungen Gruppe 2005 bis 2008 Verlustvorträge im Gesamtbetrag von rund 104 Mio. € mit den steuerlichen Gewinnen der Gruppenmitglieder (vor allem mit Gewinnen der X GmbH) verrechnet. Danach sei im Jahr 2009 die X GmbH auf die L Service GmbH verschmolzen und diese in eine KG umgewandelt worden.
- 13 Das Bundesfinanzgericht traf in der Folge Feststellungen zu den für die Erfüllung des Mantelkaufatbestands notwendigen Kriterien.
- 14 Zur Änderung der Gesellschafterstruktur führte das Bundesfinanzgericht aus, mit dem Kaufvertrag aus dem Jahr 2004 seien 100 % der Anteile an der Mitbeteiligten an die L Service GmbH veräußert worden.
- 15 Hinsichtlich der Änderung der wirtschaftlichen Struktur führte es aus, der Kaufpreis habe sich aus dem zum 31. August 2004 vorhandenen buchmäßigen Eigenkapital und einem „Firmenwert“ in Höhe von 5,2 Mio. € zusammengesetzt. Aus dem Kaufvertrag ergebe sich weiters, dass die R Holding GmbH als Verkäuferin grundsätzlich sämtliche bestehenden Beteiligungen zum Buchwert (dieser habe zum 31. August 2004 jeweils 0 € betragen) übernehme. Davon ausgenommen seien drei näher genannte Beteiligungen (mit einem zum 31. August 2004 positiven Buchwert von insgesamt rund 2,1 Mio. €) gewesen, für die Call- und Put-Optionen vereinbart worden seien. Dabei habe sich die Mitbeteiligte verpflichtet, bis zur Ausübung dieser Optionen die Gesellschafterrechte in diesen Gesellschaften nur entsprechend dem Verlangen der R Holding GmbH auszuüben, Änderungen in der Geschäftsführung der betreffenden Gesellschaften nur entsprechend dem Verlangen der R Holding GmbH zu beschließen und die Anteile an diesen Gesellschaften ohne ausdrückliche schriftliche Zustimmung der R Holding GmbH nicht an Dritte zu verkaufen. Alle drei Beteiligungen seien in



der Folge mit gleichlautenden Kaufverträgen vom 15. März 2006 an den namensgebenden Gesellschafter der R Holding GmbH „rückveräußert“ worden.

- 16 Die bilanzierten Finanzanlagen der Mitbeteiligten hätten sich im Jahr 2004 nach dem Verkauf an die L Service GmbH durch Erwerb neuer Beteiligungen um das 80-fache erhöht (die Finanzanlagen zum 31. Dezember 2003 hätten dem Buchwert der drei genannten Beteiligungen in Höhe von rund 2,1 Mio. € entsprochen, zum 31. Dezember 2004 hätten sie rund 168 Mio. € betragen).
- 17 Vor dem Verkauf an die L Service GmbH habe die Mitbeteiligte eine reine Holdingfunktion für die zugehörigen Gesellschaften wahrgenommen, wobei die Immobilienentwicklungen nicht von ihr selbst, sondern von unter den Tochtergesellschaften stehenden Projektgesellschaften betrieben worden seien. Ihre Umsatzerlöse in den Jahren 2000 bis 2003 stammten laut den GuV-Rechnungen überwiegend aus einem selbst betriebenen Baustoffhandel. Der gesamte M Konzern habe sich in diesen Jahren in der Immobilienentwicklung engagiert, wobei die wesentlichen Tätigkeiten in den Untergesellschaften betrieben worden seien.
- 18 Nach dem Verkauf an die L Service GmbH habe die Mitbeteiligte unmittelbar die Aufgabe übernommen, Immobilienentwicklungen (insbesondere das Auffinden von Standorten für Handelsfilialen) für Gesellschaften des X Konzerns, insbesondere für die expandierende X GmbH durchzuführen. Dazu habe die Mitbeteiligte am 1. Juni 2005 mit mehreren Gesellschaften einen Immobilien-Consulting-Vertrag abgeschlossen, nach dem sie, vertreten durch Dr. L und Dr. K, im Vertrag näher genannte Leistungen der Immobilienentwicklung für die Vertragspartner erbringe. Die Abrechnung erfolge nach Umfang der erbrachten Leistung zu einem pauschalen Tagsatz. Aus den Protokollen über die Aufsichtsratssitzungen der X GmbH aus den Jahren 2005 bis 2008 ergebe sich, dass Dr. L bzw. Dr. K als Vertreter der Mitbeteiligten über laufende Immobilienprojekte (etwa Immobilienkaufverträge und Baurechtsverträge) für die X GmbH berichtet hätten. Die Mitbeteiligte habe in den Jahren 2005 bis 2007 von Dr. L unterfertigte „Tätigkeitsberichte“ an die X GmbH, zu Händen Dr. S vorgelegt.



Es seien zahlreiche Immobilienkaufverträge für Gesellschaften des X Konzerns abgeschlossen worden und ab dem Jahr 2007 seien auch eigene Immobilien angekauft worden. Die Durchführung von Immobilienentwicklungen für Gesellschaften des X Konzerns sei somit für das Jahr 2005 - auch für Zeiträume vor Abschluss des Immobilien-Consulting-Vertrages - dokumentiert.

- 19 Zur Änderung der organisatorischen Struktur führte das Bundesfinanzgericht aus, sowohl vor als auch nach dem Verkauf an die L Service GmbH habe eine kollektive Zeichnungsbefugnis der Vorstände bzw. Geschäftsführer (je zwei Vorstände bzw. Geschäftsführer hätten gemeinsam vertreten) der Mitbeteiligten gegolten.
- 20 Dr. L sei ab 1997 zusammen mit Dr. M Vorstand der Mitbeteiligten gewesen. Im Jahr 2003 sei Dr. K anstelle von Dr. M zum Vorstand ernannt worden.
- 21 Im Zuge des Verkaufes an die L Service GmbH im Jahr 2004 habe die Mitbeteiligte mit Dr. L und Dr. K neue Geschäftsführerverträge abgeschlossen und dabei sei eine Erhöhung der Geschäftsführerentgelte erfolgt. Als dritter, ebenfalls kollektiv zeichnungsberechtigter Geschäftsführer sei im Oktober 2004 Dr. S bestellt worden, wobei nähere Details zu dessen Geschäftsführervertrag nicht aktenkundig seien.
- 22 Dr. K sei nach dem genannten Geschäftsführervertrag im Rahmen der internen Geschäftsverteilung für den Bereich „Rechnungswesen“ zuständig gewesen, wobei er seine Geschäftsführungstätigkeit im Rahmen seiner Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und geschäftsführender Gesellschafter der K Wirtschaftsprüfungs-GmbH erbringe. Nach dem gleichzeitig von der Mitbeteiligten mit der K Wirtschaftsprüfungs-GmbH abgeschlossenen Vertrag erhalte diese für die Tätigkeit (Personalbereitstellung) von Dr. K zwölf mal pro Jahr ein monatliches Entgelt in näher genannter Höhe. Die von der K Wirtschaftsprüfungs-GmbH vorgelegten Honorarnoten aus dem Jahr 2003 wiesen keine Entgelte für eine Vorstandstätigkeit von Dr. K aus, sondern ausschließlich Entgelte für die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Ab dem Jahr 2004 seien in den Honorarnoten Entgelte für



„Geschäftsführungs- bzw. Vorstandsagenden“ in näher genannter Höhe ausgewiesen.

- 23 Dr. L sei nach dem im Jahr 2004 abgeschlossenen Geschäftsführervertrag im Rahmen der internen Geschäftsverteilung für den Bereich „Immobilien“ zuständig und erhalte dafür vierzehnmal pro Jahr ein monatliches Entgelt in näher genannter Höhe. Im Juni 2006 sei der Geschäftsführervertrag analog zu jenem mit Dr. K neu geregelt worden. Dr. L sei wie bis dahin im Rahmen der internen Geschäftsverteilung für den Bereich „Immobilien“ zuständig, erbringe ihre Geschäftsführungstätigkeit aber im Rahmen ihrer Tätigkeit als geschäftsführende Gesellschafterin der L Wirtschaftsservice GmbH. Nach dem gleichzeitig von der Mitbeteiligten mit der L Wirtschaftsservice GmbH abgeschlossenen Vertrag erhalte diese für die Tätigkeit (Personalbereitstellung) von Dr. L zwölfmal pro Jahr ein monatliches Entgelt in näher genannter Höhe. Von der L Wirtschaftsservice GmbH seien der Mitbeteiligten für 2003 bis 31. August 2004 Entgelte in näher genannter Höhe verrechnet worden.
- 24 In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren relevant - zur strittigen Frage der Verwirklichung des Mantelkaufatbestandes im Wesentlichen aus, es sei zu prüfen, ob im Zusammenhang mit dem Verkauf an die L Service GmbH im Jahr 2004 wesentliche Änderungen der Gesellschafterstruktur sowie der wirtschaftlichen und der organisatorischen Struktur der Mitbeteiligten eingetreten seien, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den Mantelkaufatbestand erfüllen.
- 25 Zunächst sei unbestritten, dass durch den Verkauf von 100 % der Geschäftsanteile an der Mitbeteiligten eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur gegeben sei.
- 26 Auch eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur der Mitbeteiligten sei erfolgt und zwar sowohl aufgrund der Änderung des Vermögens als auch aufgrund der Änderung des Unternehmensgegenstandes.
- 27 Sämtliche Beteiligungen der Mitbeteiligten seien nach dem Kaufvertrag aus 2004 entweder zivilrechtlich bei der R Holding GmbH verblieben oder vereinbarungsgemäß am 15. März 2006 zu einem dem Buchwert der



Beteiligungen zum 31. August 2004 entsprechenden Kaufpreis „rückveräußert“ worden.

- 28 Anstelle dieser „Alt-Beteiligungen“ seien sämtliche inländischen Gesellschaften des X Konzerns zu Tochter- und Enkelgesellschaften der Mitbeteiligten geworden, wobei sie zugleich ab Februar 2005 steuerliche Gruppenträgerin dieser Gesellschaften geworden sei. Durch die Einbringung der Gesellschaften des X Konzerns in Tochtergesellschaften der Mitbeteiligten sei es zudem zu einer enormen Erhöhung der Finanzanlagen gekommen. Diese hätten zum 31. Dezember 2003 rund 2,1 Mio. € und zum 31. Dezember 2004 rund 168 Mio. € betragen, was in etwa dem 80-fachen des ursprünglichen Werts entspreche.
- 29 Da im Ergebnis in einem Zeitraum von etwa eineinhalb Jahren ab Unterfertigung des Kaufvertrages 100 % der von der Mitbeteiligten gehaltenen Beteiligungen ausgetauscht worden seien, liege eine wesentliche Änderung des Vermögens vor, welche aufgrund der Regelungen des Kaufvertrages in planmäßigem Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an der Mitbeteiligten stehe. Die Motive für den Erwerb der Anteile seien für die Beurteilung, ob der Mantelkaufatbestand erfüllt sei, nicht ausschlaggebend, weil die Versagung des Verlustabzuges nicht der Feststellung einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung bedürfe.
- 30 Es sei auch zu einer Änderung des Unternehmensgegenstandes gekommen.
- 31 Vor dem Verkauf im Jahr 2004 sei die Mitbeteiligte die Holdinggesellschaft für Gesellschaften des M Konzerns gewesen. Jene Gesellschaften, soweit sie nach dem Konkurs der operativen Baugesellschaft des M Konzerns im Jahr 1997 und der Abwicklung des Ausgleichsverfahrens der Mitbeteiligten überhaupt noch wirtschaftlich tätig gewesen seien, hätten sich vor allem im Bereich der Immobilien-Entwicklung betätigt. Aus den Jahresabschlüssen der Mitbeteiligten bzw. den Konzernabschlüssen des M Konzerns der Jahre 2000 bis 2003 ergebe sich, dass die Umsatzerlöse der Mitbeteiligten vor allem die Lieferung von Baustoffen betroffen hätten und dass die wesentlichen



Tätigkeiten betreffend Immobilienentwicklung in den Untergesellschaften betrieben worden seien.

- 32 Daraus erschließe sich, dass vor dem Verkauf im Jahr 2004 die Durchführung von Immobilienentwicklungen nicht auf Ebene der Mitbeteiligten, sondern in den Untergesellschaften stattgefunden habe und die Mitbeteiligte abgesehen von einem unstrittig gegebenen (geringen) Baustoffhandel eine reine Holdingfunktion ausgeübt habe. Erst nach dem Verkauf seien der Mitbeteiligten selbst Aufgaben der Immobilienentwicklung für Gesellschaften des X Konzerns übertragen worden, wobei sie diese Aufgaben zwar formal erst in Form des Immobilien-Consultingvertrages vom 1. Juni 2005, tatsächlich jedoch bereits bald nach Abschluss des Kaufvertrages aus dem Jahr 2004 übernommen habe. Den Betriebsgegenstand Baustoffhandel habe die Mitbeteiligte hingegen eingestellt, weil dieser Bereich von der R Holding GmbH übernommen worden sei.
- 33 Zur organisatorischen Struktur führte das Bundesfinanzgericht aus, deren Änderung liege vor, wenn sich die formale Zusammensetzung der Vorstands- bzw. Geschäftsführungsebene in zahlenmäßiger Hinsicht wesentlich ändere, wenn sich der Aufgabenbereich der bisherigen Vorstände bzw. Geschäftsführer dem Umfang und/oder dem Inhalt nach erkennbar ändere (wobei sich dieser Umstand etwa aus dem Inhalt der vertraglichen Vereinbarungen und der Entwicklung der Höhe der Geschäftsführer- bzw. Vorstandsgehälter erschließe), oder wenn ein neuer Vorstand bzw. Geschäftsführer hinzutrete und dieser nachweislich als faktischer Geschäftsführer anzusehen sei. Eine für den Mantelkaufatbestand relevante Änderung der organisatorischen Struktur sei nur dann gegeben, wenn sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der Aufgabenbereich der bisherigen Geschäftsführung signifikant reduziere. Eine Ausdehnung des Aufgabenbereiches der bisherigen Geschäftsführung spräche hingegen gegen das Vorliegen des Mantelkaufatbestandes.
- 34 In formaler Hinsicht sei festzuhalten, dass Dr. L seit 1997 und Dr. K seit April 2003 (im Zusammenhang mit der Abspaltung eines Teilbetriebes und dem Abgang von Dr. M als Vorstand im Juni 2003) Vorstandsmitglieder der



Mitbeteiligten gewesen seien. Gleichzeitig mit Abschluss des Kaufvertrages im Jahr 2004 habe die Mitbeteiligte mit den beiden Vorständen neue Geschäftsführerverträge abgeschlossen. Weiters sei im Zuge des Verkaufes Dr. S zum Geschäftsführer der Mitbeteiligten bestellt worden.

- 35 Dafür, dass der im Jahr 2003 erfolgte Wechsel eines Vorstandsmitgliedes (Dr. K statt Dr. M) bereits im planmäßigen Zusammenhang mit dem 2004 erfolgten Verkauf der Anteile an der Mitbeteiligten an die L Service GmbH zu sehen wäre, lägen keine stichhaltigen Sachverhaltsfeststellungen vor; bloße Vorbereitungshandlungen der vormaligen Eigentümer für einen geplanten Verkauf seien irrelevant.
- 36 Durch das Hinzutreten einer Person (Dr. S) zu den bereits bestehenden zwei Geschäftsführern im Jahr 2004 sei somit formal keine wesentliche Änderung in der Geschäftsführung eingetreten.
- 37 Betreffend die Aufgabenbereiche und Höhe der Gehälter der Geschäftsführer führte das Bundesfinanzgericht aus, vor September 2004 seien die Honorarnoten für die Vorstandstätigkeiten von Dr. L und Dr. K nicht von ihnen persönlich, sondern von deren „Unternehmen“ (L Wirtschaftsservice GmbH bzw. K Wirtschaftsprüfungs-GmbH) gelegt worden. Während das „Unternehmen“ von Dr. L keine Mitarbeiter gehabt hatte, sei die K Wirtschaftsprüfungs-GmbH ein Steuerberatungsunternehmen mit mehreren Mitarbeitern gewesen, welches von 1998 bis Februar 2004 zugleich die steuerliche Vertretung der Mitbeteiligten wahrgenommen habe. Die Honorarnoten für Dr. K hätten daher nicht nur seine Leistungen als Vorstandsmitglied der Mitbeteiligten, sondern vor allem Leistungen seinerseits und seiner Mitarbeiter als steuerlicher Vertreter betroffen.
- 38 Durch die anlässlich des Verkaufs im Jahr 2004 neu abgeschlossenen Geschäftsführerverträge seien die Geschäftsführerentgelte erhöht worden, womit die (jeweils auf einen Jahresbetrag umgerechneten) Entgelte für Dr. L von rund 44.000 € (2003) über 58.000 € (1-8/2004) auf 84.000 € (9/2004-6/2006) und 105.000 € (ab 7/2006) und für Dr. K von rund 4.700 € (2003) auf rund 4.800 € (1-8/2004) und 105.000 € (ab 9/2004) gestiegen seien.



Dies lasse auf eine Erweiterung der Aufgabenbereiche der beiden Geschäftsführer ab dem Verkauf im Jahr 2004 schließen.

- 39 Diese Annahme sei auch deshalb schlüssig, weil die Mitbeteiligte selbst aufgrund des „Immobilien-Consulting-Vertrages“ vom 1. Juni 2005 formal ab diesem Zeitpunkt, aber faktisch bereits ab September 2004 den neuen Aufgabenbereich „Immobilienentwicklung“ für Gesellschaften des X Konzerns wahrzunehmen gehabt habe. Diese Tätigkeit sei intern für die Mitbeteiligte, die ab September 2004 gar keine anderen Beschäftigten gehabt habe, von den Geschäftsführern Dr. L und Dr. K wahrgenommen worden.
- 40 Somit ergebe sich, dass sich die unmittelbar für die Mitbeteiligte wahrgenommene Geschäftsführungstätigkeit von Dr. L und Dr. K nach dem Verkauf im Jahr 2004 sowohl inhaltlich von einer reinen Verwaltungstätigkeit zu Tätigkeiten der Immobilienentwicklung geändert, als auch damit einhergehend dem Umfang nach erhöht habe.
- 41 Zur Frage des Vorliegens eines „faktischen Geschäftsführers“ führte das Bundesfinanzgericht aus, für alle Zeiträume (bereits seit Bestellung von Dr. L als Vorständin im Jahr 1997) habe kollektive Zeichnungsbefugnis gegolten. Gegen die - vom Finanzamt entsprechend den Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung getroffene - Annahme, der neue Geschäftsführer Dr. S sei ungeachtet der formal vereinbarten kollektiven Zeichnungsbefugnis als „faktischer Geschäftsführer“ der Mitbeteiligten anzusehen, würden mehrere Umstände sprechen.
- 42 Die Außenprüfer hätten darin geirrt, dass die vorliegenden „Tätigkeitsberichte“ interne Tätigkeitsberichte innerhalb der Mitbeteiligten an Dr. S gewesen seien. Vielmehr werde darin von der Mitbeteiligten (unterfertigt von Dr. L) an die X GmbH (zu Händen Dr. S) über Immobilienentwicklungen der Mitbeteiligten für die X GmbH berichtet. Dass die Schreiben der Mitbeteiligten von Dr. L unterfertigt seien, dokumentiere nur, dass sie im Rahmen der Mitbeteiligten für die X GmbH tätig geworden sei. Diese „Tätigkeitsberichte“ seien zwar „zu Händen“ Dr. S (welcher auch Geschäftsführer der X GmbH gewesen sei) adressiert gewesen, aber ein internes Weisungsverhältnis von Dr. L gegenüber



Dr. S könne daraus nicht abgeleitet werden. Aus den Protokollen der Aufsichtsratssitzungen der X GmbH aus den Jahren 2005 bis 2008 ergebe sich, dass sowohl Dr. L als auch Dr. K ab Verkauf der Anteile an der Mitbeteiligten mehrmals als Gäste in diesen Sitzungen anwesend gewesen seien und über laufende Immobilienentwicklungen der Mitbeteiligten für die X GmbH berichtet hätten. Den Protokollen seien teilweise Listen über die von der Mitbeteiligten für die X GmbH abgeschlossenen Immobilienprojekte beigelegt worden. Weiters seien die „Immobilienabschlüsse“ der Mitbeteiligten (unterfertigt von Dr. L oder Dr. K zusammen mit Dr. S) vorgelegt worden.

- 43 Die genannten Unterlagen dokumentierten, dass Dr. L und Dr. K sehr wohl im Rahmen der Mitbeteiligten für die X GmbH im Bereich Immobilienentwicklungen tätig geworden seien. Es wäre den Außenprüfern obliegen, schlüssige Beweise für die Annahme zu erbringen, es sei - entgegen der zivilrechtlich vereinbarten kollektiven Vertretungsbefugnis - faktisch eine alleinige Geschäftsführungsbefugnis von Dr. S gegeben gewesen.
- 44 Die Erweiterung des Aufgabenbereiches der bisherigen beiden Geschäftsführer spreche geradezu gegen die Annahme einer Änderung der organisatorischen Struktur im Sinne des Mantelkaufatbestandes.
- 45 Zusammengefasst ließen die vorliegenden Unterlagen nicht darauf schließen, dass Dr. S ab Verkauf an die L Service GmbH als alleiniger faktischer Geschäftsführer anzusehen sei. Vielmehr sei von der Mitbeteiligten glaubhaft dargelegt worden, dass von Dr. L und Dr. K im Sinne des „Immobilien-Consulting-Vertrages“, aber auch schon vor Inkrafttreten dieses Vertrages, im Rahmen der Mitbeteiligten Immobilienprojekte für Gesellschaften des X Konzerns (vor allem für die X GmbH) vermittelt bzw. gekauft worden seien.
- 46 Dies bedeute im Zusammenhang mit der Feststellung, dass vor dem Verkauf Immobilienentwicklungen nicht von der Mitbeteiligten (einer vormals reinen Holdinggesellschaft), sondern von Projektgesellschaften durchgeführt worden seien, eine Erweiterung des bisherigen Aufgabenbereiches der Geschäftsführer, womit auch eine Erhöhung der vereinbarten Geschäftsführerentgelte



einhergegangen sei. Eine „Änderung der organisatorischen Struktur“ iSd Mantelkaufatbestandes wäre nur dann gegeben, wenn die Aufgabenbereiche der bisherigen Geschäftsführer reduziert worden bzw. weggefallen wären, was im vorliegenden Fall nicht zutreffe.

47 Mangels entscheidungsrelevanter Änderungen der organisatorischen Struktur sei das dritte Tatbestandserfordernis für den Mantelkauf nicht erfüllt. Da somit die drei kumulativ erforderlichen Tatbestände für das Vorliegen eines Mantelkaufes nicht gegeben seien, stehe der Mitbeteiligten der Verlustabzug in den verfahrensgegenständlichen Jahren zu.

48 Zur im Rahmen der Außenprüfung herangezogenen Eventualbegründung des Vorliegens einer missbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO führte das Bundesfinanzgericht abschließend im Wesentlichen aus, das Vorbringen, wonach das jahrelang gesammelte Wissen der Mitbeteiligten und deren vormaliger Vorstände betreffend Immobilienentwicklungen im europäischen Raum für den Erwerb der Mitbeteiligten durch die L Service GmbH von wirtschaftlicher Bedeutung gewesen sei, erweise sich als schlüssig. Es sei allgemein bekannt, dass der M Konzern vor Konkurseröffnung im Jahr 1997 eines der führenden österreichischen Unternehmen im Bereich Immobilienentwicklung in (damals: Ost-) Deutschland und den sogenannten CEE-Ländern gewesen sei. Auch die ebenso allgemein bekannte Tatsache, dass der X Konzern besonders ab dem Jahr 2004 enorm expandiert habe, mache diese Darstellung plausibel, sodass wirtschaftliche Gründe für den Erwerb der Mitbeteiligten nachvollziehbar seien.

49 Stellten somit nicht nur steuerliche Gründe (wie die von der Mitbeteiligten selbst eingeräumte Möglichkeit, die eigenen Verlustvorträge als Gruppenträger durch Ausgleich mit Gewinnen der Gesellschaften des X Konzerns zu verwerten), sondern auch wirtschaftliche Gründe das Motiv für den Erwerb einer Gesellschaft dar, so könne diese rechtliche Gestaltung nicht als Missbrauch gewertet werden. Der Missbrauchstatbestand sei somit nicht erfüllt.

50 Gegen dieses Erkenntnis, soweit es die Festsetzung der Körperschaftsteuer Gruppe betrifft, richtet sich die vorliegende außerordentliche Amtsrevision. Zur



Zulässigkeit wird darin u.a. vorgebracht, das Bundesfinanzgericht weiche von der - näher genannten - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wenn es davon ausgehe, dass bloße Vorbereitungshandlungen der vormaligen Eigentümer für einen geplanten Verkauf für die Verwirklichung des Mantelkaufatbestandes irrelevant seien. Auf die zeitliche Abfolge der Strukturänderungen komme es allerdings nicht an, entscheidend sei lediglich der planmäßige Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen. Zusätzlich gehe das Bundesfinanzgericht offenbar davon aus, dass für einen planmäßigen Zusammenhang zwischen den organisatorischen Strukturänderungen und der Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Basis bereits ein konkreter Käufer gefunden sein müsse. Dies ergebe sich jedoch weder aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes noch aus dem Sinn und Zweck der Mantelkaufbestimmung.

- 51 Aufgrund dieser Rechtsansicht habe das Bundesfinanzgericht keine Feststellungen zum planmäßigen Zusammenhang zwischen den Änderungen im Vorstand im Jahr 2003 (Bestellung von Dr. K statt Dr. M als Vorstandsmitglied) und den späteren Strukturänderungen getroffen. Der planmäßige Zusammenhang liege im gegenständlichen Sachverhalt aber eindeutig vor, was schon allein durch die Anfrage an das zuständige Finanzamt vom Juni 2003 offenkundig sei. Zum Zeitpunkt der Änderungen im Vorstand im Jahr 2003 sei bereits ein entgeltlicher Verkauf geplant gewesen, womit auch eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur geplant gewesen sei.
- 52 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssten nicht alle Merkmale der Strukturänderungen gleich stark ausgeprägt sein, um eine Änderung in der wirtschaftlichen Identität des Steuerpflichtigen herbeizuführen; entscheidend sei, ob die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse verloren gegangen sei. Das Bundesfinanzgericht habe aber keine Beurteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorgenommen.
- 53 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat die Mitbeteiligte eine Revisionsbeantwortung eingebracht, in welcher u.a. die Zulässigkeit der Revision bestritten wird.



54 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

55 Die Revision ist zulässig und begründet.

56 § 8 Abs. 4 KStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung lautete auszugsweise:

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

1. [...]
2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.“

57 Der gesetzliche Mantelkaufatbestand bringt die Rechtsfolge des Untergangs des Verlustvortragsrechts mit einer - wirtschaftlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilenden - 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. zu alldem VwGH 24.6.2025, Ro 2023/15/0031, mwN).

- 58 Wie in der Amtsrevision zutreffend dargelegt wird, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nicht alle Merkmale der Strukturänderungen gleich stark ausgeprägt sein müssen, um eine Änderung in der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft 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 24.6.2025, Ro 2023/15/0031; 15.12.2021, Ro 2019/13/0008, jeweils mwN). Es kommt - wie bereits ausgeführt - auf das Gesamtbild der Verhältnisse an.
- 59 Im vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur und der wirtschaftlichen Struktur der Mitbeteiligten bejaht. Die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur der Mitbeteiligten hat das Bundesfinanzgericht hingegen verneint, weil einerseits durch das Hinzutreten eines neuen Geschäftsführers zu den bestehenden zwei in formaler Hinsicht keine wesentliche Änderung eingetreten sei, andererseits sich die Aufgabenbereiche der beiden bestehenden Geschäftsführer nach dem Verkauf der Anteile an der Mitbeteiligten inhaltlich geändert und dem Umfang nach erhöht hätten. Dafür, dass der im Jahr 2003 erfolgte (damals) Vorstandswechsel (Dr. K anstatt Dr. M) bereits mit dem geplanten Verkauf der Anteile an der Mitbeteiligten an die L Service GmbH im planmäßigen Zusammenhang gestanden sei, lägen keine „stichhaltigen Sachverhaltsfeststellungen“ vor. Weiters führe der im Jahr 2004 neu hinzugetretene Geschäftsführer die Geschäfte des Mitbeteiligten faktisch auch nicht alleine.
- 60 Wie bereits ausgeführt, müssen nicht alle Merkmale der Strukturänderungen gleich stark ausgeprägt sein, um eine Änderung in der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft herbeizuführen.





- 61 Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, dass zum einen 100 % der Anteile an der Mitbeteiligten verkauft worden sind, zum anderen sich die wirtschaftliche Struktur der Mitbeteiligten aufgrund einer vollständigen Änderung des Vermögens (verbunden mit einem Anstieg des [Buchwerts des] Vermögens um etwa das 80-fache) sowie einer Änderung des Unternehmensgegenstandes wesentlich geändert habe.
- 62 Demnach war die wesentliche Änderung zweier der drei für die Verwirklichung des Mantelkaufatbestandes entscheidenden Strukturmerkmale besonders stark ausgeprägt. Der Verlust der wirtschaftlichen Identität der Mitbeteiligten hätte daher schon eintreten können, wenn das Merkmal der Änderung der organisatorischen Struktur auch nur schwach ausgeprägt war.
- 63 Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur liegt in der Regel dann vor, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs sukzessive wechseln. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist hinsichtlich der organisatorischen Struktur maßgeblich auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen, also auf jene Geschäftsführer, die faktisch die Geschäfte führen. Wird eine Organstellung nur formal beibehalten, während die faktische Geschäftsführung wechselt, bewirkt dies eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur. Solcherart kann ein bloß formales Beibehalten der Organwalterstellung die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern (vgl. erneut VwGH 15.12.2021, Ro 2019/13/0008).
- 64 Nach dieser Betrachtungsweise findet eine - wenn auch nicht automatisch als wesentlich iSd Mantelkaufatbestandes anzusehende - Änderung der organisatorischen Struktur stets dann statt, wenn es zu einem Wechsel in der Geschäftsführung einer Körperschaft kommt, wobei es diesbezüglich auf jene Personen ankommt, die die Geschäfte der Gesellschaft tatsächlich führen. Dies ist somit nicht nur dann der Fall, wenn ein neu hinzutretender Geschäftsführer die Geschäftsführung (von den bestehenden, damit nur formal beibehaltenen Geschäftsführern) tatsächlich übernimmt, sondern auch dann, wenn ein Geschäftsführer, der die Geschäfte tatsächlich führte, ausscheidet und die



Geschäftsführung von bisher bloß formal als Geschäftsführer fungierenden Personen übernommen wird. Im Einzelfall kann auch ein faktischer Geschäftsführer, der nicht im Firmenbuch eingetragen ist, bedeutsam sein (siehe dazu VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0040, mwN).

- 65 Letztlich ist nach einem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob sich die organisatorische Struktur tatsächlich so wesentlich verändert hat, dass - zusammen mit den anderen Strukturänderungen - die Identität des Steuerpflichtigen nicht mehr gegeben ist und damit die Mantelkaufbestimmung zur Anwendung gelangt (vgl. erneut VwGH 15.12.2021, Ro 2019/13/0008).
- 66 Das Finanzamt bringt in der Amtsrevision vor, schon die Bestellung von Dr. K zum Vorstand im Jahr 2003 sei als erster relevanter Änderungsschritt der organisatorischen Struktur der Mitbeteiligten anzusehen. In dem an das Finanzamt gerichteten Auskunftsbegehren vom Juni 2003 sei offengelegt worden, dass eine Veräußerung der Anteile an der Mitbeteiligten geplant sei.
- 67 Mit diesem - bereits im Rahmen der Außenprüfung thematisierten - Aspekt sowie mit dem näheren Hintergrund der Verkaufsbestrebungen der Gesellschafter der Mitbeteiligten im Jahr 2003 hat sich das Bundesfinanzgericht nicht beschäftigt. Das angefochtene Erkenntnis enthält weder beweiswürdigende Erwägungen, noch entsprechende Feststellungen, die die getroffene Beurteilung, die Bestellung von Dr. K zum Vorstand der Mitbeteiligten sei in keinem Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an der Mitbeteiligten im Jahr 2004 gestanden, tragen könnten.
- 68 Soweit das Bundesfinanzgericht die Rechtsansicht zu vertreten scheint, dass eine im Hinblick auf den geplanten Verkauf von Anteilen vorgenommene Bestellung eines Vorstands bzw. Geschäftsführers nur dann von Relevanz für die Erfüllung des Mantelkaufatbestandes ein könne, wenn der konkrete Käufer bereits feststeht, kann diese Sichtweise vom Verwaltungsgerichtshof in dieser Allgemeinheit nicht geteilt werden. Die Beurteilung der Änderung der organisatorischen Struktur hat - wie bereits ausgeführt - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen.





- 69 Was die Frage der - in der Amtsrevision ebenfalls vorgebrachten - faktischen Führung der Geschäfte betrifft, fällt zudem auf, dass nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts in den von der K Wirtschaftsprüfungs-GmbH an die Mitbeteiligte vorgelegten Honorarnoten für die Tätigkeit des Dr. K im Jahr 2003 keine Entgelte für eine Vorstandstätigkeit, sondern lediglich für die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater ausgewiesen sind. In den im Jahr 2004 gelegten Honorarnoten seien Entgelte für „Geschäftsführungs- bzw. Vorstandsagenden“ ausgewiesen, wobei die Höhe dieser Entgelte für die Tätigkeit in den Monaten Juli bis Dezember 2003 lediglich 4.675 € und für die Tätigkeit in den Monaten Jänner bis August 2004 (somit bis zur Veräußerung der Anteile an der Mitbeteiligten) lediglich 3.205 € betragen habe. Demgegenüber seien von der L Wirtschaftsservice GmbH für die Tätigkeit von Dr. L für das Jahr 2003 Entgelte in Höhe von rund 44.000 € und für die Monate Jänner bis August 2004 in Höhe von rund 39.000 € in Rechnung gestellt worden.
- 70 Festgestellt wurde weiters, dass die K Wirtschaftsprüfungs-GmbH bis Februar 2004 die steuerliche Vertretung der Mitbeteiligten wahrgenommen habe, womit die von ihr gestellten Honorarnoten nicht nur die Leistungen von Dr. K als Vorstandsmitglied der Mitbeteiligten, sondern vor allem seine Leistungen und die Leistungen seiner Mitarbeiter als steuerlicher Vertreter der Mitbeteiligten betroffen hätten.
- 71 Mit der Frage, ob angesichts dieser Umstände - zumal das Bundesfinanzgericht die Höhe der Geschäftsführer- bzw. Vorstandsentsgelte als für die Beurteilung des Vorliegens einer Änderung der organisatorischen Struktur relevant ansieht (was im Ergebnis zutreffend ist; vgl. dazu erneut VwGH 15.12.2021, Ro 2019/13/0008) - davon ausgegangen werden kann, dass Dr. K nicht nur formal zum Vorstand bestellt wurde (etwa im Hinblick auf die geplante Veräußerung der Anteile an der Mitbeteiligten), sondern auch faktisch Vorstandstätigkeiten wahrgenommen und ausgeübt hat, hat sich das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht beschäftigt. Es hat sich auch nicht mit der Frage beschäftigt, inwieweit die Bestellung eines weiteren Vorstands (Dr. K) vor dem Hintergrund des Umfangs der zum damaligen Zeitpunkt entfalteten



wirtschaftlichen Aktivitäten der Mitbeteiligten gerechtfertigt werden könnte (siehe dazu erneut VwGH 15.12.2021, Ro 2019/13/0008).

- 72 Wäre Dr. K vor der Veräußerung der Anteile an der Mitbeteiligten nicht als „faktischer Vorstand“ anzusehen (diesfalls würde sich die Frage stellen, ob Dr. L die Geschäfte der Mitbeteiligten tatsächlich alleine oder gemeinsam mit weiteren Geschäftsführern geführt hat), und hätten danach alle drei bestellten Geschäftsführer (Dr. L, Dr. K und der neu bestellte Dr. S) die Geschäfte der Mitbeteiligten auch tatsächlich geführt - wovon das Bundesfinanzgericht offensichtlich ausgeht, wenn es das Vorliegen eines Geschäftsführers, der die Geschäfte faktisch führte, neben den bloß formal bestellten verneint -, wäre eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur der Mitbeteiligten jedenfalls eingetreten.
- 73 Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass das angefochtene Erkenntnis mit einem wesentlichen Begründungsmangel belastet ist, weil das Bundesfinanzgericht den Eintritt einer wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur der Mitbeteiligten verneint hat, ohne sich mit den für diese Beurteilung maßgeblichen Aspekten ausreichend auseinanderzusetzen.
- 74 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben.

W i e n , am 30. September 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, die Richterinnen Mag.^a Natascha Gassner, sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Wolfgang Bahl und Mag. Tino Ricker über die Beschwerden der *****3*****, *****Bf1-Adr***** Steuernummer *****BF1StNr1***** und der *****2*****, *****Bf1-Adr***** Steuernummer *****x*****, jeweils vom 2. Februar 2024, beide vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 6. Dezember 2023 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 und vom 07. Dezember 2023 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017, StNr *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. November 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Zengin zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der **Anhang zu Tz 3 des BP-Berichtes vom 08. Dezember 2023** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Sachverhalt:

*Das türkische Gruppenmitglied *****1***** übermittelte der türkischen Steuerverwaltung regelmäßig Steuererklärungen mit ausgewiesenen Verlusten. Diese Verluste waren als*

Verlustvorträge in den folgenden 5 Jahren in der Türkei uneingeschränkt vom türkischen Einkommen abzugsfähig und wurden in den eingereichten Steuererklärungen der 5 Folgejahre als Verlustvorträge jahreweise ausgewiesen. Eine Verwertung der Verlustvorträge in der Form einer Verrechnung gegen Gewinne erfolgte allerdings nicht, da in den Jahren 2016 bis 2020 nur Verluste erklärt wurden. Da die türkische Steuerverwaltung die eingereichten Steuererklärungen akzeptierte, ergingen für das jeweilige Veranlagungsjahr keine Steuerbescheide.

2018 und 2021 veröffentlichte die Türkei Gesetze (law No 7143 und law No 7326), die als Steueramnestie zu werten sind. Auf Antrag des türkischen Abgabepflichtigen verzichtete die türkische Steuerverwaltung auf die Durchführung von Steuerprüfungen, der Abgabepflichtige verzichtete seinerseits auf die Hälfte der nicht verbrauchten Verlustvorträge aus den beantragten Jahren. Beispielsweise wurde in der vom türkischen Gruppenmitglied eingereichten Steuererklärung 2018 (nach der Steueramnestie) nur noch die Hälfte der Verluste aus 2016 und 2017 als Verlustvorträge aus 2016 und 2017 ausgewiesen. Unstrittig ist, dass das türkische Gruppenmitglied vom Wahlrecht der Steueramnestie Gebrauch gemacht hat.

In der Türkei sind Steueramnestien keine Besonderheit, in den letzten 99 Jahren wurden bereits 49 Steueramnestien durchgeführt. Die Teilnahme an den Steueramnestien 2018 und 2021 setzen einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus, dabei können einzelne Jahre oder auch mehrere Jahre ausgewählt werden. In Jahren mit positivem Einkommen wird die Bemessungsgrundlage um pauschale Sätze (15-35%) oder um einen Mindestbetrag erhöht und davon die Steuerschuld (20% KöSt) berechnet, die sodann zu entrichten ist. In Jahren mit negativem Einkommen wird der Verlustvortrag in den Folgejahren halbiert. Da die türkische Steuerverwaltung grundsätzlich keine Bescheide erstellt, wurden auch keine abgeänderten Bescheide aufgrund der Steueramnestien ausgestellt.

*Dem Gruppenträger ***2*** wurden die Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds ***1*** zugerechnet (2016+2017 über das österreichische Gruppenmitglied ***3***, ab 2018 über den Gruppenträger ***2***). Dabei wurde das ausländische Ergebnis nach ausländischem Steuerrecht aus den eingereichten, türkischen Steuererklärungen abgeleitet, indem der Verlust in türkischer Lira in Euro umgerechnet wurde. Auf Grund der Teilnahme an der Steueramnestie in der Türkei wurden beim Gruppenträger ***2*** (und auch nicht beim Gruppenmitglied ***3***) weder der ursprüngliche Verlust im Verlustzurechnungsjahr abgeändert (=halbiert) noch eine Nachversteuerung im Steueramnestiejahr durchgeführt.*

Rechtliche Würdigung:

Ab der Veranlagung 2012 sind gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 und den übrigen relevanten Bestimmungen des EStG 1988 und KStG 1988 zu ermitteln, können aber höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes zugerechnet werden. Das auf österreichisches Steuerrecht umgerechnete Ergebnis wird daher mit dem ausländischen Verlust „gedeckt“. Das bedeutet: Zurechenbar ist höchstens der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust. Der nach türkischem Steuerrecht ermittelte Verlust wird erstmals in der eingebrachten Steuererklärung des jeweiligen Veranlagungsjahres vom Steuerpflichtigen selbst berechnet. Da von der türkischen Steuerverwaltung keine Bescheide ausgestellt werden, stellen die in der türkischen Steuererklärung erklärten Verluste die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste für die österreichische Gruppenbesteuerung dar.

Mit dem Antrag des türkischen Gruppenmitglieds auf Teilnahme an der Steueramnestie werden die noch offenen Verlustvorträge der beantragten Jahre halbiert. Da die türkische Steuerverwaltung keine berichtigenden Bescheide ausstellt und der Antrag auf Teilnahme an der Steueramnestie eine Art Steuererklärung darstellt, wird der ursprünglich erklärte Verlust dadurch halbiert. Nach Ansicht AP wird nicht bloß der Verlustvortrag (nach der Steueramnestie) halbiert sondern bereits die ursprünglich erklärten Verluste (vor der Steueramnestie):

1. Das türkische Steuerrecht ist dadurch gekennzeichnet, dass der Abgabepflichtige die Körperschaftsteuer selbst berechnet und abführt. Bescheide werden grundsätzlich von der türkischen Steuerverwaltung nicht erlassen, dadurch entfällt auch die Notwendigkeit von Bescheidberichtigungen. Aus verwaltungsökonomischen Gründen reichte es der türkischen Steuerverwaltung, dass der Abgabepflichtige die Verlustvorträge nach der Steueramnestie abänderte ohne die ursprünglich erklärten Verluste in einer berichtigenden Steuererklärung zu korrigieren.

2. Die türkische Steueramnestie kann für einzelne oder mehrere Jahre beantragt werden. Bei positivem Einkommen werden vom bisherigen Einkommen prozentuale Erhöhungen in Abhängigkeit vom jeweiligen Jahr vorgenommen. In diesen Bereichen ist die türkische Steueramnestie klar jahresbezogen ausgestaltet, das lässt wiederum darauf schließen, dass auch beim Verlustvortrag eine jahresbezogene Betrachtung vorzunehmen ist. Abhängig vom bisher erklärten Verlust erfolgt eine jahresweise Halbierung, die vom Steuerpflichtigen in der Steuererklärung der Folgejahre als Verlustvortrag ebenfalls nach Jahren aufgegliedert zu erklären ist. In den Erklärungen sind die Verluste nach Jahren ausgewiesen und bei der Halbierung der Verlustvorträge wird ebenso eine jahresweise Betrachtung vorgenommen.

Auswirkung auf die Besteuerungsgrundlagen:

Das Ergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds *****1***** wird wie folgt berechnet und über das Gruppenmitglied *****3***** (2016 und 2017) und über den Gruppenträger *****2***** (2018, 2019, 2020) der Gruppe zugerechnet:

	2016	2017	2018	2019	2020
steuerliches Ergebnis (nach AT Steuerrecht; in ausl. Whg)	-8.569.926,49	-11.994.279,68	-15.458.994,06	-18.199.397,50	-41.552.131,00
Kurs für die Umrechnung in €	1,0000	1,0000	1,0000	6,6800	9,1131
steuerliches Ergebnis (nach AT Steuerrecht; in €)	-8.569.926,49	-11.994.279,68	-15.458.994,06	-2.722.708,06	-4.559.604,42
Ermittlung nach ausl. Steuerrecht					
Verlust/Gewinn laut ausl. Steuererklärung	-35.851.701,90	-41.396.859,62	-87.139.314,21	-8.806.757,55	-30.759.302,77
Halbierung aufgrund der türkischen Steueramnestie	-17.925.850,95	-20.698.429,81	-43.569.657,11	-4.403.378,78	-15.379.651,39
Verlust/Gewinn nach Steueramnestie	-17.925.850,95	-20.698.429,81	-43.569.657,11	-4.403.378,78	-15.379.651,39
Kurs für die Umrechnung in €	3,71	4,55	6,06	6,68	9,11

steuerliches Ergebnis nach ausl. Steuerrecht in €	-4.835.415,12	-4.552.707,60	-7.191.136,38	-658.764,38	-1.687.642,12
steuerliches Ergebnis (nach AT Steuerrecht; in €)	-8.569.926,49	-11.994.279,68	-15.458.994,06	-2.722.708,06	-4.559.604,42
steuerliches Ergebnis nach ausl. Steuerrecht in €	-4.835.415,12	-4.552.707,60	-7.191.136,38	-658.764,38	-1.687.642,12
Davon der geringere Verlust oder positives Ergebnis im Ausland	-4.835.415,12	-4.552.707,60	-7.191.136,38	-658.764,38	-1.687.642,12
Beteiligungsausmass und prozentuelle Zurechnung des ausl. Ergebnisses	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Ausl. Ergebnis in € lt AP	-4.835.415,12	-4.552.707,60	-7.191.136,38	-658.764,38	-1.687.642,12
Ergebnis lt Steuerbescheide AT	-10.749.090,00	-10.029.348,00	-14.382.273,00	-1.317.529,00	-3.818.802,00
Differenz	-5.913.674,88	-5.476.640,40	-7.191.136,62	-658.764,62	-2.131.159,88
Ergebniszurechnung über	LWN	LWN	MCC	MCC	MCC

Hinsichtlich der **Wiederaufnahme wurde im BP-Bericht** ausgeführt wie folgt:

„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume sind Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen.

Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellungen bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

[...]

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Als neue Tatsachen, die erst aufgrund der Außenprüfung bekannt wurden und der Abgabenbehörde bei der Bescheiderlassung nicht bekannt waren, sind anzuführen:

Tz 1: Berechnung der Luxustangente

Tz 3: Art und Weise der Berechnung des ausländischen Ergebnisses

Die abgabenrechtliche Auswirkung ist nicht bloß geringfügig:

Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2016: + 5,8 Mio.

Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2017: +5,4 Mio.

Bei der Ermessensausübung berücksichtigt die Abgabenbehörde, dass die abgabenrechtliche Auswirkung nicht bloß geringfügig ist und keine gewichtigen Gründe gegen eine Wiederaufnahme anzuführen sind. Die Bescheide Feststellung Gruppenmitglied 2016 und Feststellung Gruppenmitglied 2017 werden wieder aufgenommen.“

Das Finanzamt Österreich hat mit **Bescheid vom 06. Dezember 2023** den **Einkünftefeststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016** und mit **Bescheid vom 07. Dezember 2023** den **Einkünftefeststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017** erlassen.

In den **Beschwerden vom 02. Februar 2024** – innerhalb der mehrfach verlängerten Beschwerdefrist – brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Die Beschwerde richtet sich gegen die Neu-Festsetzung der zuzurechnenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder des ausländischen Gruppenmitglieds ***1*** aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung unter Tz 3 (Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei ***Bf1*** datiert mit 8.12.2023).*

A. Sachverhalt

*Die ***2*** (nachfolgend „MCC“) ist Gruppenträgerin einer österreichischen Steuergruppe gemäß § 9 KStG mit der ***Bf1*** (nachfolgend „LWN“) als inländisches Gruppenmitglied. Die LWN ist zu 100% an der (türkischen) ***1*** (nachfolgend „LTK“) beteiligt, die als ausländisches Gruppenmitglied in die Steuergruppe der MCC einbezogen wurde.*

In den Wirtschaftsjahren 2016 und 2017 erzielte die LTK (laut den eingereichten Steuererklärungen der LWN) folgende steuerliche Ergebnisse, die gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG im Rahmen der Gruppenbesteuerung in der Steuergruppe berücksichtigt wurden:

	2016	2017
<i>Verlust laut ausländischer Steuererklärung</i>	-35.851.701,90	-41.396.859,62
<i>Umrechnungskurs</i>	3,3353	4,1276
<i>Verlust laut ausländischer Steuererklärung €</i>	-10.749.090,00	-10.029.348,00
<i>Verlust nach inl. Steuerrecht (TRY)</i>	-36.951.860,47	-49.507.256,02
<i>Umrechnungskurs</i>	3,3353	4,1276
<i>Verlust nach inl. Steuerrecht €</i>	-11.078.941,00	-11.994.279,69
<i>Ansatz in der Steuererklärung</i>	-10.749.090,00	-10.029.348,00

Die LTK erzielte auch in den Folgejahren 2018-2020 jeweils negative steuerliche Ergebnisse, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung in der Steuergruppe der MCC berücksichtigt wurden.

A.1. Steuerliche Eckpunkte Türkei

Steuerliche Verlustvorträge sind in der Türkei lediglich 5 Jahre vortragsfähig und können uneingeschränkt gegen spätere steuerliche Gewinne verrechnet werden. Nach Ablauf von 5 Jahren gehen die Verlustvorträge jedoch unter.

Die oben erläuterten Verluste wurden seitens der LTK in türkischen Körperschaftsteuererklärungen erklärt, die bei den türkischen Finanzbehörden eingereicht wurden. Körperschaftsteuerbescheide werden in der Türkei jedoch nicht erlassen, sofern die Finanzbehörden die Steuererklärungen akzeptiert und keine Anmerkungen bzw Feststellungen dazu hat. Im gegenständlichen Fall akzeptierte die Behörde die Steuererklärungen und erließ daher keine Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2016 und 2017.

A.2. Feststellung der Außenprüfung

Seitens der Außenprüfung werden hinsichtlich der grundsätzlichen Ermittlung der Verluste der LTK bzw der Überleitung des unternehmensrechtlichen Ergebnisses nach ausländischem bzw österreichischem Steuerrecht keine Feststellungen getroffen. Die Feststellung der Außenprüfung bezieht sich faktisch ausschließlich auf die Auswirkungen des türkischen Steuergesetzes Nr 7143 aus dem Jahr 2018, das seitens der Außenprüfung als „Steueramnestie“ gewertet wird.

A.3. „Steueramnestie“

Diese sogenannte „Steueramnestie“ ist als Wahlrecht ausgestaltet, das im gegenständlichen Fall unstrittig von der LTK ausgeübt wurde. Folgende Rechtsfolgen wurden ausgelöst:

Gesellschaften (wie die LTK), die in dem betreffenden Jahr 2018 ein negatives steuerliches Ergebnis erzielen, müssen einen Mindestbetrag an Körperschaftsteuer erklären (dh ihre KSt-Bemessungsgrundlage erhöhen) und darauf entsprechend Körperschaftssteuer entrichten:

WJ	Mindestbetrag TRY	Satz
2016	43.260	15%
2017	49.037	15%

Die LTK hat daher einen entsprechenden Betrag an Körperschaftsteuer im Jahr 2018 entrichtet. Zusätzlich sieht das Gesetz vor, dass im Jahr 2018 die steuerlichen Verlustvorträge aus den Jahren 2016 und 2017 um 50% zu reduzieren sind. Artikel 5 Absatz „g“) lautet (übersetzt) wie folgt: „50% der steuerlichen Verluste der Jahre, in denen die Einkommens- und Körperschaftsteuerpflichtigen ihre Steuerbemessungsgrundlage erhöht haben, dürfen nicht von den Gewinnen der Jahre 2018- 2021 und der Folgejahre abgezogen werden.“

Einziger Vorteil dieser „Steueramnestie“ für ein verlusterzielendes Unternehmen ist, dass für das betreffende Wirtschaftsjahr keine abgabenbehördlichen Prüfungen mehr durchgeführt werden.

Die Reduktion der Verlustvorträge erfolgte ebenfalls unstrittig nicht durch Erlassung abgeänderter Bescheide oder neuer Steuererklärungen für die Jahre 2016, sondern nur durch entsprechende Berücksichtigung auf der Anfangsseite der Körperschaftsteuererklärung 2018, wo die steuerlichen Verlustvorträge ersichtlich sind.

A.4. Beurteilung durch die Außenprüfung

Nach Ansicht der Außenprüfung ist die „Steueramnestie“ nicht als Halbierung des Verlustvortrags im Jahr 2018 zu qualifizieren, sondern es sind die im Jahr 2016 und 2017 ursprünglich zugerechneten Verluste um 50% zu reduzieren.

Darüber hinaus wendet die Außenprüfung für die Umrechnung des türkischen Ergebnisses den von der OeNB veröffentlichten Stichtagskurs zum Bilanzstichtag an und ermittelt daher (nur) folgende der LWN als finanziell verbundenes Gruppenmitglied zuzurechnende ausländische Verluste der LTK:

	2016	2017
Verlust LTK	-17.925.850,95	-20.698.429,81
Umrechnungskurs	3,7072	4,546
Verlust LTK (EUR)	-4.835.415,12	-4.552.707,60

B. Begründung

Unsere Beschwerde richtet sich gegen die von der Außenprüfung getroffene Feststellung und die Reduktion der an die LWN zuzurechnenden Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds LTK um 50% in den Jahren 2016 und 2017 aufgrund der „Steueramnestie“, sowie die Umrechnung der steuerlichen Verluste zum Stichtagskurs zum Bilanzstichtag und wird wie folgt begründet.

B.1. „Steueramnestie“

B.1.1. Allgemeines

Zunächst ist auf den wirtschaftlichen Hintergrund der „Steueramnestie“ einzugehen. Im gegenständlichen Fall ist anzumerken, dass die LTK über einen operativen Betrieb in der Türkei verfügt und in den Jahren 2016-2020 jeweils negative steuerliche Ergebnisse erzielte und daher die Verluste in der Türkei nicht verwertet werden konnten. Im schwierigen wirtschaftlichen Umfeld der Türkei wäre eine Steuerprüfung eine weitere administrative Belastung des Unternehmens, die angesichts der Ergebnissituation zu keinen erheblichen Steuerfolgen im Sinne eines Mehrergebnisses führen dürfte. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Vortrag von Verlusten in der Türkei mit 5 Jahren begrenzt ist und vermutlich darin begründet ist, warum die „Steueramnestie“ als Sanktion den Wegfall von 50% von Verlustvorträgen vorsieht. Insbesondere bei Steuerpflichtigen, die nachhaltig in einer Verlustsituation sind, stellt die 50%ige Reduktion der Verlustvorträge eine verkraftbare Folge für den Steuerpflichtigen dar, da diese nach 5 Jahren ohnehin verfallen würden und daher womöglich ohnehin nicht verwertbar wären. Dafür kann ein uU langwieriges Betriebsprüfungsverfahren bei dem aufgrund der Verlustvorträge ohnehin mit keinem wesentlichen Mehrergebnis zu rechnen ist, vermieden

werden, sodass die Steueramnestie letztlich auch eine Maßnahme der Verwaltungsökonomie darstellt.

In den Jahren 2016 und 2017 wurden die türkischen Verluste der LTK nach österreichischem und türkischem Steuerrecht berechnet und entsprechend in den Steuererklärungen der LWN berücksichtigt. Die Ergebnisermittlung per se wird von der Außenprüfung wie erwähnt nicht bestritten. Die Reduktion der Verlustvorträge aufgrund der Steueramnestie 2018 wurde seitens LTK entsprechend den gesetzlichen türkischen Vorschriften in den Steuererklärungen 2018 umgesetzt.

B.1.2. Keine Wiederaufnahme

Unzweifelhaft wurden in den Jahren 2016 und 2017 die zugerechneten Verluste in der Türkei erzielt, wobei die Außenprüfung eine nähere Begründung vermissen lässt, warum der Untergang von 50% der Verlustvorträge im Jahr 2018 eine rückwirkende Änderung der (zugerechneten) steuerlichen Verluste 2016 und 2017 zur Folge haben soll. In den KStR 2013 Rz 1085 vertritt die Finanzverwaltung zwar die Auffassung, dass die Wiederaufnahme eines Verfahrens durch die ausländische Abgabenbehörde (zB im Rahmen einer Betriebsprüfung) Auswirkungen auf die Ergebnisumrechnung bzw die Nachversteuerung haben kann. Dies ist im gegenständlichen Fall aber gerade nicht der Fall.

Hinsichtlich der erzielten steuerlichen Ergebnisse 2016 und 2017 tritt nach türkischem Recht keine Änderung ein; weder wurde eine korrigierte Steuererklärung abgegeben noch ein neuer Körperschaftsteuerbescheid erlassen. Lediglich der Verlustvortrag erfährt im Jahr 2018 eine entsprechende Anpassung in Form einer Reduktion um 50%. Daraus aber eine rückwirkende Korrektur der steuerlichen Ergebnisse 2016 und 2017 für Zwecke der Ergebnisumrechnung abzuleiten ist uE sachlich unrichtig und rechtswidrig.

B.1.3. Selbstbemessungsabgabe

Die Außenprüfung thematisiert in ihrem Bericht die Erhebungsform der türkischen Körperschaftsteuer, die faktisch sehr ähnlich zu § 201 BAO als Selbstbemessungsabgabe ausgestaltet ist. Auch in Österreich gibt es Abgaben, die in Form der Selbstbemessung erhoben werden. Dies ist uE aber kein Argument, die Steueramnestie als rückwirkende Abänderung der steuerlichen Ergebnisse 2016 und 2017 zu qualifizieren.

B.1.4. Kein rückwirkendes Ereignis

Die Außenprüfung trifft keine Aussage auf Basis welcher verfahrensrechtlichen Vorschrift im gegenständlichen Fall eine rückwirkende Korrektur der Ergebniszurechnungen 2016 und 2017 erforderlich sein sollte.

Das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses iSd § 295a BAO wird seitens der Außenprüfung nicht thematisiert. UE ist in der Reduktion der Verlustvorträge im Jahr 2018 durch das im Jahr 2018 veröffentlichte Gesetz der „Steueramnestie“ kein rückwirkendes Ereignis für die Ergebnisermittlung 2016 bzw 2017 gegeben.

B.1.5. Vergleichbarkeit zu Zeitablauf

Sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Nutzung der Verlustvorträge im Ausland nicht mehr erfüllt (zB durch Zeitablauf), dh gehen diese unter, so führt dies nach der hM grundsätzlich zu keinen unmittelbaren Steuerfolgen in Österreich. Weder stellt dies per se einen Nachversteuerungstatbestand dar, noch kommt es zu einer Anpassung der in der Vergangenheit zugerechneten Verluste. In diesen Fällen kommt es daher erst bei (wirtschaftlichem) Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds zur Nachversteuerung (vgl stellvertretend Knotzer/Pinetz in: Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, WU-KStG, § 9, Rz 249). Dies erscheint auch sachgerecht, da die Gruppenbesteuerung als „geschlossenes System“ ohnehin spätestens beim Ausscheiden bzw bei Auflösung der Gruppe eine Nachversteuerung aller zu diesem Zeitpunkt noch nicht nachversteuerten Verluste vorsieht.

Die Reduktion der Verlustvorträge um 50% im Jahr 2018 bewirkt im Ergebnis hinsichtlich der Rechtsfolgen letztlich das Gleiche. Die gesetzlichen Voraussetzungen für den Verlustvortrag sind ab dem Jahr 2018 (anteilig) nicht mehr erfüllt und die Verluste (dh 50% der aus 2016 und 2017 stammenden Verlustvorträge) können somit nicht weiter vorgetragen werden. Im Sinne eines Analogieschlusses ist die „Steueramnestie“ uE daher am Ehesten mit dem Fall des Untergangs von Verlustvorträgen durch Zeitablauf zu vergleichen. Vor dem Hintergrund kommt es entgegen der Ausführungen der Außenprüfung zu keiner rückwirkenden Anpassung der Verlustzuweisungen 2016 und 2017.

B.1.6. Ergebniszurechnung bei eingeschränktem Verlustvortrag

Das System der österreichischen Gruppenbesteuerung stellt bei der Berücksichtigung von ausländischen Verlusten gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG letztlich nicht auf die Vortragsfähigkeit dieser Verluste ab (vgl auch oben B.1.5.). Würde beispielsweise das ausländische Steuerrecht generell nur eine 50%ige Vortragsfähigkeit der Verluste vorsehen, so wären nach den gesetzlichen Bestimmungen des § 9 Abs 6 Z 6 KStG dennoch 100% der erzielten Verluste als zuzurechnende Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds zu berücksichtigen (ermittelt nach österreichischem Steuerrecht; maximal in Höhe des nach ausländischem Steuerrechts ermittelten Verlusts).

Auch auf den gegenständlichen Fall trifft dies zu. Die (im Wege der Selbstberechnung) erklärten und festgestellten Verluste 2016 und 2017 ändern sich durch die im Jahr 2018 erfolgte „Steueramnestie“ nicht. Der Wortlaut des türkischen Gesetzes (siehe auch oben in A.3.) sieht eindeutig eine Reduktion des Verlustvortrags in 2018 und eben gerade nicht eine Kürzung der Jahresverluste 2016 und 2017 vor.

B.1.7. Vergleichbarkeit zu Mantelkauf

Darüber hinaus beschäftigen sich die Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 Rz 1085 und 1088 mit den Rechtsfolgen von Verlustübertragungen bei Umgründungen und dem Mantelkaufatbestand. In beiden Fällen vertreten die Richtlinien, dass es zu keiner Nachversteuerung oder rückwirkenden Verlustkürzung kommt, wenn Verluste aufgrund eines im Ausland erfüllten Mantelkaufatbestands nicht mehr vortragsfähig sind oder als Rechtsfolge einer Umgründung nicht mehr vorgetragen werden können. Beide Fälle werden im Ergebnis letztlich gleich wie der Untergang von Verlustvorträgen durch Zeitablauf qualifiziert (vgl B.1.4.) und sind uE auch vergleichbar mit dem gegenständlichen Fall der Reduktion des Verlustvortrags im Jahr 2018 durch die „Steueramnestie“.

B.1.8. Grundsatz der Einmalverlustverwertung

Der Gesetzgeber führte die Möglichkeit auch der Verwertung ausländischer Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern mit dem Ziel ein, den Steuerpflichtigen eine temporäre Verlustnutzung im Inland zu ermöglichen und damit eine entsprechende Steuerstundung zu gewähren. In einer zusammengefassten Betrachtung käme es ansonsten zu einer Art Scheingewinnbesteuerung, wenn wirtschaftliche Verluste sich nicht steuermindernd auswirken.

Die Nachversteuerungsbestimmung des § 9 Abs 6 Z 7 KStG sichert dabei die Einmaligkeit der Verlustverwertung ab und soll somit (nur) eine doppelte Verlustverwertung verhindern, ohne den durch die temporäre Verlustberücksichtigung ermöglichten Steuerstundungseffekt zu beeinträchtigen (vgl Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Alm, KStG-Kommentar, § 9 Rz 806 mwN). Eine einfache Verwertung der Verluste (in Österreich) soll aber möglich sein bis es zur endgültigen Nachversteuerung im Fall des Ausscheidens bzw der Auflösung der Gruppe kommt.

Anzumerken ist, dass die LTK operative Verluste erlitten hat und damit die MCC-Gruppe tatsächlich mit wirtschaftlichen Verlusten in der Türkei konfrontiert war. Im gegenständlichen Fall kam es zu keiner Verrechnung von Verlustvorträgen in der Türkei bzw bleibt es bei der „einfachen“ Verlustverwertung in Österreich. Mangels entsprechender Verwertungsmöglichkeit in der Türkei besteht für die reduzierten Verluste kein Risiko, dass diese doppelt verwertet werden könnten. Würde der Wegfall der Verlustvorträge 2018 aber die Verlustzuweisungen 2016 und 2017 unmittelbar reduzieren, wäre insoweit aber gar keine (dh nicht einmal eine einfache) Verlustverwertung möglich, was auch nicht der Intention der Bestimmungen des § 9 KStG entspricht.

Eine einmalige Verlustverwertung entspricht im gegenständlichen Fall der Intention des Gesetzgebers, da damit der MCC-Gruppe aufgrund der tatsächlich erlittenen Verluste ein Steuerstundungseffekt zukommt. Eine rückwirkende Kürzung der Verluste in den Jahren 2016 und 2017 würde eine Verlustverwertung völlig verunmöglichen. Vor diesem Hintergrund halten wir die Beurteilung der Außenprüfung auch im Hinblick einer nach dem Zweck des Gesetzes orientierten Interpretation der gesetzlichen Bestimmungen für rechtswidrig.

B.1.9. Kein „Verzicht“ auf Verlustverwertung

Die Außenprüfung vertritt die Auffassung, dass die LTK auf die Hälfte der nicht verbrauchten Verlustvorträge „verzichtet“ hätte.

Diesbezüglich ist anzumerken, dass es sich bei der Reduktion der Verlustvorträge nicht um einen Verzicht der LTK auf diese, sondern vielmehr um die gesetzlich angeordnete Konsequenz aus den Steueramnestien handelt. Aufgrund den bei der LTK vorliegenden negativen Ergebnisse wurden tatsächlich keine Steuern erlassen, sondern es wurden im Gegenteil sogar die oben erläuterten Steuern auf die Mehrbeträge entrichtet.

Die LTK hat 2018 auch keine steuerlichen Gewinne erzielt und insofern die Verlustvorträge nicht verwertet.

B.1.10. Jahresweise Betrachtung

Die Außenprüfung hält fest, dass die türkische Steueramnestie für einzelne oder mehrere Jahre beantragt werden kann und schließt daraus, dass auch hinsichtlich der Verlustkürzung um 50%

eine jahrescheibchenweise Betrachtung erfolgt. Hinsichtlich der Rechtsfolgen und der Kürzung des Verlustvortrages im Jahr der Steueramnestie ist dies zwar auch korrekt. Warum deshalb allerdings eine rückwirkende Kürzung der Ergebnisuweisungen erfolgen soll, ist nicht erklärlich und wird seitens der Außenprüfung auch in keinsten Weise begründet.

B.1.11. Kein Nachversteuerungstatbestand

Seitens der Außenprüfung wird nicht darauf eingegangen, ob die Steueramnestie 2018 in eventu einen Nachversteuerungstatbestand darstellt, wenn nach den Bestimmungen von § 9 Abs 6 Z 6 KStG keine rückwirkende Änderung der steuerlichen Ergebnisse 2016 und 2017 zu erfolgen hat. Die Nachversteuerung wäre im gegenständlichen Fall jedoch - wenn überhaupt - dann im Jahr 2018 vorzunehmen, wovon die in diesem Schreiben beantragten Änderungen (siehe unten C.) hinsichtlich der streitgegenständlichen Bescheide 2016 und 2017 nicht berührt wären.

Hinsichtlich einer möglichen Nachversteuerung ist anzumerken, dass das Gesetz in § 9 Abs 6 Z 7 KStG nur folgende drei Nachversteuerungstatbestände normiert:

- 1. Das ausländische Gruppenmitglied kann oder könnte während der aufrechten Gruppenzugehörigkeit die in Österreich verwerteten Verluste selbst im Ausland verwerten (Verrechnung ausländischer Verlustvorträge mit ausländischen Gewinnen)*
- 2. Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds bzw Verringerung der Beteiligungsquote unter das gemäß § 9 Abs 4 KStG notwendige Ausmaß*
- 3. Wirtschaftliches Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds*

Die Tatbestände 2 & 3) sind im gegenständlichen Fall nicht einschlägig, da sich an der Beteiligungsquote an dem ausländischen Gruppenmitglied LTK nichts geändert hat und es auch nicht (tatsächlich oder wirtschaftlich) aus der Steuergruppe ausgeschieden ist.

Fraglich ist somit nur, ob der Wegfall von 50% der Verlustvorträge aufgrund der „Steueramnestie“ unter den 1. Tatbestand zu subsumieren sein könnte.

Der 1. Tatbestand erfordert seinem Wortlaut nach, dass die in Österreich verwerteten Verluste vom Gruppenmitglied selbst verwertet werden oder verwertet werden könnten. Dies entspricht auch dem Grundgedanken der österreichischen Gruppenbesteuerung. Nicht zuletzt aufgrund der EU-Judikatur soll durch die Gruppenbesteuerung in grenzüberschreitenden Fällen eine einfache Verlustverwertung ermöglicht werden (vgl auch oben B.1.8).

Unzweifelhaft hat LTK aber im Jahr 2018 keinen steuerlichen Gewinn erzielt und konnte daher keine Verlustvorträge verwerten. Insofern wurde zumindest 2018 auch nicht auf eine Verlustverwertung „verzichtet“ (siehe dazu auch B.1.9.). Vielmehr entspricht die Konsequenz der Steueramnestie daher dem Wegfall von Verlustvorträgen durch Zeitablauf, der ebenso nicht zur Nachversteuerung führt (vgl B.1.5). Der LTK wurden aufgrund der vorliegenden negativen Ergebnisse tatsächlich keine Steuern erlassen (im Gegenteil wurde sogar eine Mindeststeuer entrichtet), sodass im Ergebnis auch der 1. Tatbestand im gegenständlichen Fall nicht erfüllt ist.

Die „Steueramnestie“ führt somit auch nicht zu einer Nachversteuerung im Jahr 2018 bzw verbleiben die in den Jahren 2016 und 2017 zugerechneten Verluste

„nachversteuerungshängig“ und wären gegebenenfalls bei (späterer) Erfüllung eines der Nachversteuerungstatbestände gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG (vgl oben) nachzuversteuern.

B.2. Umrechnungskurs

Die Bestimmung des § 9 Abs 6 KStG enthält zwar die Vorschriften zur Ergebnisermittlung der zuzurechnenden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder. Es wird allerdings nicht normiert, mit welchem Umrechnungskurs der Verlust umzurechnen ist, wenn die Bilanzerstellung des ausländischen Gruppenmitglieds nicht in Euro erfolgt.

Laut den EStR 2000 Rz 191 ist im Falle ausländischer Betriebsstätten nach dem Umrechnungskurs des Tages, zu dem der Verlust bezogen wurde, umzurechnen. Laut Einzelmeinungen in der Literatur ist dies in der Regel der Bilanzstichtag (vgl Mitterlehner in Renner/Schlager/Schwarz (Hrsg), GS Kögelberger (2008), 601). Für Zwecke der Gruppenbesteuerung sehen dies Vertreter der Finanzverwaltung in der Literatur ebenso und würden eine Anwendung der Stichtagsmethode für sachgerecht halten (vgl Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz, Körperschaftsteuer 2014/15, Pkt 7.2.3.5.; vgl auch Pinetz/Stanek, SWI 2016, 453 (455)). Dabei sei soweit möglich auf den offiziellen Kurs der OeNB zurück zugreifen. Die Verwendung eines Durchschnittskurses wird ohne nähere Begründung abgelehnt.

Allgemein ist zur Währungsumrechnung festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH diese an sich nach dem Zeitbezugsverfahren zu erfolgen hat, da diese zum genauesten Ergebnis führt (vgl VwGH 29.7.2010, 2007/15/0048, mit Verweis auf BFH 16. 2. 1996, I R 43/95, BStBl II 1997, 128; 18.9.1996, I R 69/95) und daher die theoretisch richtigste Methode darstellt. Nach der Zeitbezugsmethode ist grundsätzlich jeder Geschäftsfall im Zeitpunkt seiner Steuerwirksamkeit in die inländische Währung umzurechnen. Es werden entsprechend dem Realisations- und Anschaffungskostenprinzip die einzelnen Abschlussposten, Wirtschaftsgüter und Geschäftsvorgänge mit den Wechselkursen zum Zeitpunkt der Verwirklichung der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle umgerechnet. Naturgemäß handelt es sich bei dem Zeitbezugsverfahren aber auch um ein sehr aufwändiges Verfahren, weshalb in der Praxis häufig (grob vereinfachend) die Stichtagsmethode angewendet wird.

In der Literatur wird daher auch vertreten, dass Monatsergebnisse in lokaler Währung umgerechnet und jeweils mit dem Durchschnittskurs des Monats umgerechnet werden können (vgl Gröhs/Damböck in Lang/Jirousek, FS Loukota, 131 (138)).

Festzuhalten ist, dass es sich bei einer Gewinn- und Verlustrechnung systematisch um eine Flussgrößenrechnung handelt und daher insoweit eine starre Umrechnung der ausländischen Verluste mit dem Kurs zum Stichtag uE nicht sachgerecht ist. Dies kommt umso mehr bei Betrachtung der sehr volatilen Stichtagskurse der TRY im Zeitraum 1.1.2015-31.12.2018 zum Ausdruck, die sich auszugsweise wie folgt darstellt (Quelle: OeNB):

02.01.2015	2,8332
31.12.2015	3,1765
30.06.2016	3,2060
30.12.2016	3,7072

30.06.2017	4,0134
29.12.2017	4,5464
29.06.2018	5,3385
30.08.2018	7,8560
31.12.2018	6,0588

Seitens des Steuerpflichtigen wurde in den Jahren 2016 und 2017 jeweils ein Durchschnittskurs (2016: 3,3353; 2017: 4,1276) der Ergebnisumrechnung zugrunde gelegt. Angesichts der Kursentwicklung und der Tatsache, dass im Jahr 2016 der Umrechnungskurs erst in der 2. Jahreshälfte auch stark anstieg und auch sich auch im Jahr 2017 sukzessive eine starke Erhöhung des Wechselkurses ergab, ist eine starre Umrechnung mit dem Stichtagskurs zum 31.12. bei einer Flussgröße uE sachlich unrichtig. Der von der Außenprüfung angewendete Umrechnungskurs ist daher inkorrekt.

C. Anträge

Aus den oben erläuterten Gründen stellen wir im Namen und Auftrag unserer im Betreff genannten Mandanten folgende Anträge

C.1. Anträge auf Abänderung und Neufestsetzung

1) Wir stellen den Antrag den gegenständlichen sechs Bescheidbeschwerden vollinhaltlich stattzugeben.

*2) Wir stellen den Antrag den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 (Ausfertigung Gruppenträger und Ausfertigung Gruppenmitglied) der ***Bf1*** abzuändern und die „Zuzurechnende Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder“ mit einem Betrag von EUR -10.749.090,00 festzusetzen.*

3) Wir stellen den Antrag den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2016 abzuändern und das Einkommen der Gruppe mit EUR 45.747.774,60 und unter Berücksichtigung der anrechenbaren Quellensteuern von EUR 95.412,00 die Körperschaftsteuer neu mit EUR 11.341.531,65 festzusetzen.

*4) Wir stellen den Antrag den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 (Ausfertigung Gruppenträger und Ausfertigung Gruppenmitglied) der ***Bf1*** abzuändern und die „Zuzurechnende Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder“ mit einem Betrag von EUR -10.324.299,27 festzusetzen.*

5) Wir stellen den Antrag den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017 abzuändern und das Einkommen der Gruppe mit EUR 72.175.704,37 und unter Berücksichtigung der anrechenbaren Quellensteuern von EUR 95.417,00 die Körperschaftsteuer neu mit EUR 17.948.509,09 festzusetzen.

C.2. Antrag auf Unterbleiben Beschwerdeentscheidung

*Im Rahmen der Schlussbesprechung zur Außenprüfung am 18.10.2023 wurden abweisende Entscheidungen betreffend etwaiger Beschwerden gegen die gegenständliche Behandlung der ausländischen Verluste des Gruppenmitglieds ***1*** durch das Finanzamt für Großbetriebe als geradezu wahrscheinlich in Aussicht gestellt.*

Daher wird hiermit hinsichtlich der vier Bescheidbeschwerden der Antrag auf Unterleiben von Beschwerdeentscheidungen gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO gestellt.

C.3. Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat

Weiters wird hiermit hinsichtlich vier Bescheidbeschwerden der ANTRAG

- auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO sowie*
- auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat nach § 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO gestellt.“*

In der am **20. November 2025 abgehaltenen mündlichen Verhandlung** erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***2*** ist Gruppenträgerin einer österreichischen Steuergruppe gemäß § 9 KStG mit der ***Bf1*** als inländisches Gruppenmitglied. Die LWN ist zu 100% an der (türkischen) ***1*** (nachfolgend „LTK“) beteiligt, die als ausländisches Gruppenmitglied in die Steuergruppe der MCC einbezogen wurde.

Das türkische Gruppenmitglied ***1*** übermittelte der türkischen Steuerverwaltung regelmäßig Steuererklärungen mit ausgewiesenen Verlusten. Diese Verluste waren als Verlustvorträge in den folgenden 5 Jahren in der Türkei uneingeschränkt vom türkischen Einkommen abzugsfähig und wurden in den eingereichten Steuererklärungen der 5 Folgejahre als Verlustvorträge jahreweise ausgewiesen. Eine Verwertung der Verlustvorträge in der Form einer Verrechnung gegen Gewinne erfolgte allerdings nicht, da in den Jahren 2016 bis 2020 nur Verluste erklärt wurden. Da die türkische Steuerverwaltung die eingereichten Steuererklärungen akzeptierte, ergingen für das jeweilige Veranlagungsjahr keine Steuerbescheide.

2018 und 2021 veröffentlichte die Türkei Gesetze (law No 7143 und law No 7326), die als Steueramnestie zu werten sind. Auf Antrag des türkischen Abgabepflichtigen verzichtete die türkische Steuerverwaltung auf die Durchführung von Steuerprüfungen; als Rechtsfolge der Teilnahme an der Steueramnestie sind 50% der Verlustvorträge der Jahre 2016 und 2017 weggefallen.

In der Türkei sind Steueramnestien keine Besonderheit, in den letzten 99 Jahren wurden bereits 49 Steueramnestien durchgeführt. Die Teilnahme an den Steueramnestien 2018 und 2021 setzen einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus, dabei können einzelne Jahre oder auch mehrere Jahre ausgewählt werden. In Jahren mit positivem Einkommen wird die Bemessungsgrundlage um pauschale Sätze (15-35%) oder um einen Mindestbetrag erhöht und davon die Steuerschuld (20% KöSt) berechnet, die sodann zu entrichten ist. In Jahren mit negativem Einkommen wird der Verlustvortrag in den Folgejahren halbiert. Da die türkische Steuerverwaltung grundsätzlich keine Bescheide erstellt, wurden auch keine abgeänderten Bescheide aufgrund der Steueramnestien ausgestellt.

Die Reduktion der Verlustvorträge erfolgte nicht durch Erlassung abgeänderter Bescheide, sondern durch entsprechende Berücksichtigung auf der Anfangsseite der KöSt-Erklärung 2018, wo die steuerlichen Verlustvorträge nach Jahren aufgegliedert ersichtlich sind.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen reichte es der türkischen Steuerverwaltung, dass der Abgabepflichtige die Verlustvorträge nach der Steueramnestie abänderte ohne die ursprünglich erklärten Verluste in einer berichtigenden Steuererklärung zu korrigieren.

Der durchschnittliche EZB-Referenzkurs der türkischen Lira hat laut der Homepage der österreichischen Nationalbank für das Jahr 2016 3,3433 und für das Jahr 2017 4,1206 betragen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall lediglich die Höhe des Umrechnungskurses und ob die Ausübung des Wahlrechtes in der Türkei, die Verluste zu halbieren, Auswirkungen auf die Gewinnermittlung in Österreich bestehen.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Akten und steht außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Umrechnungskurs:

Fremdwährungen sind mit dem durchschnittlichen EZB-Referenzkurs des (Wirtschafts-)Jahres, in dem sie bezogen wurden, in Euro anzugeben (EStR 2000, Rz 191).

Der durchschnittliche EZB-Referenzkurs der türkischen Lira hat laut Homepage der österreichischen Nationalbank für das Jahr 2016 3,3433 und für das Jahr 2017 4,1206 betragen.

Gewinnermittlung:

§ 9 Abs 6 Z 6 KStG 1988 lautet:

„(6) Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:

6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. Auf die Zurechnung des Verlustes eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds kann jedoch zur Gänze verzichtet werden. Zuzurechnende Verluste können nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden. Insoweit dabei die Verluste im laufenden Jahr nicht berücksichtigt werden können, sind sie in folgenden Jahren als vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers abzuziehen.“

Der nach türkischem Steuerrecht ermittelte Verlust wird erstmals in der eingebrachten Steuererklärung des jeweiligen Veranlagungsjahres vom Steuerpflichtigen selbst berechnet. Da von der türkischen Steuerverwaltung keine Bescheide ausgestellt werden, stellen die in der türkischen Steuererklärung erklärten Verluste die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste für die österreichische Gruppenbesteuerung dar.

Mit dem Antrag des türkischen Gruppenmitglieds auf Teilnahme an der Steueramnestie werden die noch offenen Verlustvorträge der beantragten Jahre halbiert. Da die türkische Steuerverwaltung keine berichtigenden Bescheide ausstellt und der Antrag auf Teilnahme an der Steueramnestie eine Art Steuererklärung darstellt, wird der ursprünglich erklärte Verlust dadurch halbiert.

Da die Verlustvorträge 2016 und 2017 in der türkischen KöSt-Erklärung 2018 für jedes Jahr gesondert ausgewiesen wurden und die Teilnahme für jedes Jahr gesondert in Anspruch genommen werden kann oder auch nicht, bewirkt die Halbierung der Verlustvorträge für die Jahre 2016 und 2017 in der KöSt-Erklärung 2018 tatsächlich eine Änderung Abgabenerklärungen für die Jahre 2016 und 2017. Sinn der türkischen Amnestie war es in den amnestierten Jahren die KöSt-Bemessungsgrundlage zu erhöhen bzw die in diesen Jahren entstandenen Verluste zu halbieren.

Gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG sind Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 und den übrigen relevanten Bestimmungen des EStG 1988 und KStG 1988 zu ermitteln, können aber höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes zugerechnet werden. Das auf österreichisches Steuerrecht umgerechnete Ergebnis wird daher mit dem ausländischen Verlust „gedeckt“. Das bedeutet: Zurechenbar ist höchstens der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust.

Im gegenständlichen Fall waren daher die ursprünglich erklärten türkischen Verluste zu halbieren.

Aus der Tatsache, dass das türkische Abgabenverfahrensrecht nicht annähernd so stark formalistisch geprägt ist, wie das österreichische Abgabenverfahrensrecht, lässt sich für die Beschwerdeführerin nichts gewinnen. Nach Überzeugung des erkennenden Senats ist das Vorbringen der Beschwerdeführerin mit dem sie versucht, das eher formfreie türkische Abgabenverfahrensrecht in Kategorien des stark formalistischen österreichischen Abgabenverfahrensrecht zu zwingen, nicht geeignet der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Da hinsichtlich des Umrechnungskurses den Beschwerden stattzugeben war, errechnet sich Bemessungsgrundlage folgendermaßen:

	2016	2017
halber Verlust laut ausländischer Steuererklärung	-17.925.850,95	-20.698.429,81
Umrechnungskurs	3,3433	4,1206
Verlust laut ausländischer Steuererklärung €	-5.361.723,73	-5.023.159,20
halber Verlust nach inl. Steuerrecht (TRY)	-18.475.930,24	-24.753.628,01
Umrechnungskurs	3,3433	4,1206
Verlust nach inl. Steuerrecht €	-5.526.255,57	-6.007.287,29
Ansatz in der Steuererklärung	-5.361.723,73	-5.023.159,20

	2016	2017
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	95.087.477,24	117.285.092,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	95.087.477,24	117.285.092,00
Einkommen des Gruppenmitgliedes	95.087.477,24	117.285.092,00

Zuzurechnende Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder	-5.361.723,73	-5.023.159,20
Nachzuversteuernde Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder	133.508,00	9.010,00
Ausländische Einkünfte	1.159.199,00	1.925.965,00
Anrechenbare ausländische (Quellen)steuer	-95.412,00	-95.417,00
Ergebniszurechnung:		
Gruppenträger/Hauptbeteiligter der Beteiligungsgemeinschaft		
xx-xxx/xxxx ***2***		
Jahr der Zurechnung	2016	2017
Prozentzahl der Zurechnung	100,0000%	100,0000%
Spenden	10.000,00	11.000,00

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 bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur hier zu entscheidenden Rechtsfrage vorliegt, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Feldkirch, am 1. Dezember 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf***, vertreten durch Rechtsanwälte ***RRR***, über die Beschwerde vom 16. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes X (nunmehr: ***FA***) vom 2. Juni 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben. Eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2016 unterbleibt.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Tourismusverband [...], eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, reichte am 24.11.2016 einen Fragebogen für nach inländischem Recht gegründete Körperschaften (Formular verf15) für seinen Betrieb gewerblicher Art „TVB [...] – BgA Radweg [...]“ beim Finanzamt ein. Am 13.3.2017 reichte der Tourismusverband [...] die Körperschaftsteuererklärung für den Betrieb gewerblicher Art Radweg [...] beim Finanzamt ein und gab darin an, dass „*übrige Aufwendungen, Kapitalveränderungen*“ in Höhe von EUR 36.306,60 angefallen seien, sodass sich ein Bilanzverlust von EUR -36.306,60 ergebe. Das Finanzamt erließ am 23.3.2017 den Körperschaftsteuerbescheid 2016 unter Übernahme der Erklärungsdaten und setzte die Körperschaftsteuer für ein Einkommen von EUR -36.306,60 mit EUR 0,- fest. Nach einer mit Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 31.5.2017 zu AB--Nr abgeschlossenen Außenprüfung beim Tourismusverband [...] verfügte das Finanzamt am 2.6.2017 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und erließ einen neuen

Körperschaftsteuerbescheid 2016, in dem es die Körperschaftsteuer für ein Einkommen von EUR 0,- in Höhe von EUR 0,- festsetzte.

In der Begründung zum Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens wird auch hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides (Sachbescheides) auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31.5.2017 verwiesen. Unter dessen Tz 15 „Radweg“ finden sich unter anderem folgende Ausführungen: *„Infrastrukturmaßnahmen. Auswirkung 2016: Kosten: 68.024,00; VSt 14.604,80. Ein Radweg ist den infrastrukturellen Einrichtungen zuzuordnen, und aufgrund von Unentgeltlichkeit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. In der Stellungnahme des TVB ist wieder nur auf mittelbare Einnahmen hingewiesen. Die Benützung des Radwegs ... ist eine Infrastrukturmaßnahme. In der Stellungnahme vom 4.5.2017 wird wieder nur allgemein auf die Umschichtung von Parkgebühren verwiesen. Tatsächlich ist ein Radweg ... grundsätzlich für jedermann jederzeit uneingeschränkt benutzbar und kann als solche, der Allgemeinheit unentgeltlich zur Verfügung stehende Infrastruktur keinen Betrieb gewerblicher Art darstellen.“*

Nach Anträgen auf Verlängerung der Beschwerdefrist reichte der Beschwerdeführer am 16.8.2017 Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 ein.

In der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 beantragte der Beschwerdeführer *„die Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Steuererklärung“* und begründete dies wie folgt: *„Der BgA „Radweg [...]“ wird derzeit ausgebaut und voraussichtlich in den nächsten Jahren abschnittsweise fertiggestellt. Die Einnahmen für den Radweg setzen sich aus einer Benützungsgebühr (über die Parkautomaten eingehoben) über Zuschüsse der Gemeinden und Entgelte aus der [...] Supercard zusammen. Es werden Beträge von über EUR 2.900,- erwirtschaftet werden. Es handelt sich daher um einen BgA, für diesen ist eine Gewinnermittlung durchzuführen. Derzeit ist strittig, ob bei einer teilweise unentgeltlichen Nutzung überhaupt ein BgA vorliegen kann (Zurechnung der Einnahmen, etc.). Die Erstellung der Steuererklärung ist wiederum abhängig davon, ob Vorsteuern in Abzug gebracht werden können. Eine abschließende Berechnung der Steuerbemessungsgrundlagen ist nach Erledigung des Verfahrens zu St.Nr. ... möglich. Es wird daher beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach den Werten der noch einzureichenden Steuererklärung 2016 zu veranlag.“*

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 5.11.2018 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und den Körperschaftsteuerbescheid 2016 ab. Die Begründung lautet auszugsweise: *„Hier handelt es sich nach Ansicht der Behörde um die Herstellung einer Infrastruktur, die mit Einnahmen aus einer Parkplatzbenützung nicht im Entferntesten in Zusammenhang gebracht werden kann, und somit insgesamt zu keinen Einnahmen führt. Den Verkauf von Radtrikots als Einnahmen einem Radweg zuzuordnen, scheint aus Sicht der Behörde verfehlt und nicht*

nachvollziehbar. Keine der vom TVB in der Beschwerde angeführten „Einnahmequellen“ wie Radverleih, Verkauf von Trikots etc. wird darüber hinaus vom Tourismusverband selbst betrieben. ...“.

Der Beschwerdeführer beantragte am 4.12.2018 die Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Im Vorlagebericht vom 25.8.2020 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerden.

In der mündlichen Verhandlung am 15.12.2020 und mit Schreiben vom 16.12.2020 ergänzte der Beschwerdeführer sein Vorbringen zusammengefasst dahin, dass nur beim Tourismusverband [...] eine Außenprüfung durchgeführt worden sei, nicht jedoch beim Beschwerdeführer.

Den Beschwerdeführer betreffende, neu hervorgekommene Tatsachen lägen weder vor noch seien diese als Wiederaufnahmegründe genannt. Dem Tourismusverband [...] seien am 15.3.2017 (sohin vor Erlassung des ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheides 2016 am 23.3.2017) vorläufige Prüfungsfeststellungen zur Stellungnahme übermittelt worden. Der Vertreter des Beschwerdeführers gehe überdies davon aus, dass die Prüferin im Rahmen der Außenprüfung und vor dem 15.3.2017 sämtliche Rechnungen zur Verfügung gehabt habe und Einsicht in diese genommen habe. Ein auszugsweise vorgelegtes Gutachten des [...] LL.M. belege, dass es sich bei den den Tourismusverbänden gesetzlich übertragenen Aufgaben um keine hoheitlichen Aufgaben handle. Der Radweg werde als privater Weg errichtet, weshalb das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.4.2007, 2004/15/0091 nicht anwendbar sei.

Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 16.12.2020 neben einer weiteren Stellungnahme Auszüge aus einem Gutachten des ***Prof***. zum Thema *„Unionsrechtliche Vorgaben für die Umsatzbesteuerung von Tourismusverbänden im Auftrag des Tourismusverbandes S“* vorgelegt (GZ RV/3100599/2020, Aktenstück 39, Beilage 2: Seiten 6-10). Vorgelegt wurde die Titelseite, das Inhaltsverzeichnis und die Seiten 3 bis 5.

Mit Erkenntnis vom 18.12.2020 zu RV/3100599/2020 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 ab. Aufgrund der Revision des Beschwerdeführers hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 5.5.2022 zu Ra 2021/15/0017 bis 0018 das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts auf, soweit es die Körperschaftsteuer 2016 betrifft.

Im fortgesetzten Verfahren forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10.6.2022 zur Stellungnahme und Urkundenvorlage auf. Der Beschwerdeführer kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 12.8.2022 nach. Die einzelnen Punkte („BFG“) und die Ausführungen des Beschwerdeführers dazu („Bf“) sind nachfolgend wiedergegeben:

BFG: „1) Im Streitjahr 2016 wurden nach der Aktenlage keinerlei Einnahmen oder wirtschaftliche Vorteile aus der Bewirtschaftung des Radweges [...] erzielt. Stellen Sie dar, welche Einnahmen oder wirtschaftlichen Vorteile aus der Bewirtschaftung des Radweges [...] in den Jahren 2017 bis 2021 erzielt wurden.“

Bf: Dem Betrieb gewerblicher Art seien „direkt zuordenbare Erlöse aus Parkgebühren..., die bei den am Radweg gelegenen Parkplätzen „[...]“ und dem Parkplatz „[...]“ eingehoben werden“ zuzuordnen:

Zeitraum	Erlöse aus Parkgebühren
2016	0,00
2017	4.675,35
2018	10.807,51
2019	10.358,33
2020	13.663,32
2021	13.256,65

Zur Bescheinigung werde auf die an den genannten Parkplätzen durch Parkautomaten ausgegebenen Parkscheine verwiesen.

Der Radweg werde auch durch Fußgänger genutzt, die ihre Fahrzeuge an den erwähnten Parkplätzen abstellten.

BFG: „2) Laut Beschwerdevorbringen setzten sich die Einnahmen „aus einer Benützungsgebühr (über die Parkautomaten eingehoben), über Zuschüsse der Gemeinden und Entgelte aus der [...] Supercard zusammen“. Es wird ersucht darzulegen und durch geeignete Beweismittel zu belegen, in welchem Zusammenhang die Befahrung eines Radweges mit der entgeltlichen Nutzung eines Parkplatzes (augenscheinlich durch kostenpflichtiges Abstellen eines zweispurigen Kraftfahrzeuges) steht.“

Bf: Der Tourismusverband [...] habe den Parkplatz [...] als notwendigen Bestandteil des Radweges [...] geplant und errichtet, was in den Einreichunterlagen zu behördlichen Bewilligungen mehrfach dokumentiert sei, namentlich in einer Funktionsbeschreibung im Bescheid der BH [...] vom 11.4.2017 und im Endbericht 2017 zur ökologischen Bauaufsicht vom 2.11.2017. Daraus gehe hervor, dass „ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Errichtung des Radweges und der entgeltlichen Nutzung des Parkplatzes besteht, da durch den Radweg [...] als Freizeitattraktion die Inanspruchnahme der entgeltlichen Überlassung des Parkplatzes veranlasst wird“. Im Abschnitt der Radweganbindung [...] - [...] - Gemeinde [...] sei ebenfalls „eigens für den Radweg“ ein Parkplatz mit 25 Stellplätzen errichtet worden.

Die Zweckbestimmung des Radweges liege *„vordergründig nicht darin, eine Verkehrsverbindung zwischen A und B herzustellen, sondern vielmehr in einer Touristenattraktion als Freizeiterlebnis...“*. Der Radweg werde auch durch viele Fußgänger genutzt. Im Nahbereich zur Radroute seien keinerlei anderweitige öffentliche Parkmöglichkeiten vorhanden. Die Nutzung des Parkplatzes sei *„für all jene Nutzer des Radweges zwingend, die nicht mit dem Fahrrad von ihrer Unterkunft oder ihrem Wohnort aus losfahren“* bzw. kämen *„sehr viele Fußgänger vorerst mit dem PKW zu den Parkplätzen“*.

BFG: *„3) Legen Sie geeignete Unterlagen vor, aus denen der tatsächliche bzw. geplante Verlauf des Radweges durch das [...] ersichtlich ist. Stellen Sie dar, welche Strecken fertiggestellt, in Bau befindlich bzw. noch im Planungsstadium sind.“*

Der Beschwerdeführer legte dazu einen Ordner mit Planunterlagen über den gesamten Verlauf des geplanten bzw. bereits gebauten Radweg vor, welcher unter anderem eine Aufstellung sämtlicher Grundstücke enthält, über die der Radweg führt.

BFG: *„4) Legen Sie eine Aufstellung sämtlicher Grundstücke vor, über die der Radweg führt bzw. führen soll. Nennen Sie hinsichtlich jedes einzelnen Grundstückes den Eigentümer und die raumordnungsrechtliche Widmung und stellen Sie jenes Rechtsverhältnis dar, aufgrund dessen die Bebauung bzw. Nutzung als Radweg ermöglicht wird. Legen Sie sämtliche in Hinblick auf die Bebauung bzw. Nutzung als Radweg getroffenen Vereinbarungen in Kopie vor.“*

Bf: Sämtliche betroffenen Grundstücke seien als Freiland gemäß § 41 TROG gewidmet. Das Recht des Beschwerdeführers, die Grundstücke der Allgemeinheit als Rad- bzw. Fußgängerweg zur Verfügung zu stellen, basiere auf mit den betroffenen Grundstückseigentümern abgeschlossenen Dienstbarkeitsverträgen über den Zeitraum von 30 Jahren. Die Vorlage der einzelnen Verträge erfolge *„aus datenschutzrechtlichen Gründen ... in geschwätzter Form“*. Die Erhaltungs- und Instandhaltungspflicht treffe den Beschwerdeführer als Dienstbarkeitsnehmer.

BFG: *„5) Wurden für fertiggestellte bzw. in Bau befindliche Abschnitte des Radweges Baubewilligungen beantragt oder erteilt oder Bauanzeigen erstattet (etwa nach dem Tiroler Straßengesetz)? Zutreffendenfalls sind diese in Kopie vorzulegen.“*

Bf: Es sei keine Anzeige nach dem Tiroler Straßengesetz beantragt oder erwirkt worden. Im Abschnitt direkt entlang der Bundesstraße sei durch die Landesstraßenverwaltung des Landes Tirol gemäß § 5 Straßengesetz die Zustimmung für den Sondergebrauch als Straßenverwalter sowie die Gestattung zur Errichtung des Radweges erteilt worden.

BFG: *„6) Wurde für fertiggestellte bzw. in Bau befindliche Abschnitte des Radweges eine Widmung zum Gemeingebrauch im Sinn des Tiroler Straßengesetzes beantragt oder erwirkt?“*

Bf: Nein.

BFG: „7) Wer erhält bzw. verwaltet die bereits fertiggestellten Abschnitte des Radweges? Allenfalls vorhandene diesbezügliche Vereinbarungen sind in Kopie vorzulegen.“

Bf: Für die Erhaltung sei alleine der Tourismusverband [...] zuständig und gleichzeitig alleiniger Wegehalter im Sinne des § 1319a ABGB.

BFG: „8) Stellen Sie hinsichtlich der bereits fertiggestellten Abschnitte des Radweges dar, wann welche Errichtungsmaßnahmen erfolgt sind, wer diese in Auftrag gegeben hat und wie deren Finanzierung abgewickelt wurde.“

Bf: Die Arbeiten seien jeweils vom Tourismusverband [...] beauftragt und diesem gegenüber abgerechnet worden.

BFG: „9) Wann und für wen sind die fertiggestellten Abschnitte des Radweges geöffnet? Ist die Benützung des Radweges für jedermann möglich?“

Bf: Der Radweg sei – abhängig von den Witterungsverhältnissen – in der Regel zwischen Anfang April und Ende Oktober „zugunsten der Allgemeinheit“ für Fußgänger und Radfahrer geöffnet. Teilabschnitte würden im Winter als Winterwanderweg genutzt. Verboten sei die Nutzung mit Kraftfahrzeugen und mit Pferden zum Reiten.

BFG: „10) Ist die Benützung des Radweges von der Entrichtung einer Gegenleistung (eines Entgeltes) abhängig? Zutreffendenfalls ist darzulegen, wie die Entrichtung einer Gegenleistung für die Benützung des Radweges abgewickelt und in welcher Form und durch wen diese kontrolliert wird.“

Bf: „Für die Nutzung des Radweges ... ist kein direktes Entgelt in dem Sinne zu leisten, dass eine Zutrittsgebühr eingehoben wird.“ Die Nutzung des Radweges sei für Personen, die in dessen Verlauf errichtete Parkplätze nutzen, von der Leistung eines Parkentgeltes abhängig. Die Parkplätze seien abgelegen und würden nicht genutzt, wenn der Radweg nicht existieren würde.

Mit Schreiben vom 16.8.2022 forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer wiederum zur Stellungnahme und Urkundenvorlage auf. Der Beschwerdeführer kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 9.9.2022 nach. Die einzelnen Punkte („BFG“) und die Ausführungen des Beschwerdeführers dazu („Bf“) sind nachfolgend zusammengefasst wiedergegeben:

BFG: „2) Eine Besichtigung des Radweges [...] im Bereich zwischen [...] und dem Areal [...] ist am 17.7.2022 durch die Richterin erfolgt. Dabei wurden folgende Erkenntnisse gewonnen:

a) Am mit „[...] Radweg“ bezeichneten Parkplatz im Ortsteil [...] [...] findet sich keinerlei Hinweis (keine Beschilderung) auf eine Anbindung an einen Radweg. Der asphaltierte und beschilderte Radweg beginnt über einen Kilometer taleinwärts in [...].

b) Von [...] bis zum Areal [...] stellt sich der Radweg als – abgesehen von einer kurzen Strecke in [...] - bestens ausgebaut (asphaltiert), gut als Radweg beschildert, meist mit angenehmer Steigung und abseits der Bundesstraße geführt dar. Auch die Nutzung durch Fußgänger – auf die in der Stellungnahme vom 12.8.2022 hingewiesen wird – wurde beobachtet.

c) Am Areal [...] befinden sich zwei baulich getrennte Parkplätze, einer ist als „[...] Radweg“ und der andere als „[...] Natur Aktiv Park“ bezeichnet. Auf diesem Areal befinden sich weiter eine Gaststätte und großzügige Spielbereiche und Liegewiesen. Nördöstlich des Areals beginnt der Forstweg zur [...].

d) Auf allen drei Parkplätzen sind gut sichtbar zwei übereinander angebrachte Schilder aufgestellt. Am oberen Schild ist jeweils unter der Überschrift „Privatparkplatz“ die Bezeichnung („[...] Radweg“, „[...] Natur Aktiv Park“, „[...] Radweg“) und das Wort „entgeltspflichtig“ angebracht. Am unteren Schild finden sich jeweils unter der Überschrift „[...] Parkraumbewirtschaftung“ bzw. „Parkplatz [...] Parkraumbewirtschaftung“ gleichlautende allgemeine Vertragsbedingungen, hier auszugsweise wiedergegeben:

„Entstehung der Entgeltspflicht. Als Parken gilt das Stehenlassen eines mehrspurigen Kraftfahrzeuges für die Dauer von mehr als 10 Minuten. Die Entgeltspflicht entsteht mit Beginn des Parkens. Entgeltschuldner ist der Lenker des Kraftfahrzeuges. Kann dieser nicht ermittelt werden, tritt an seine Stelle der Halter des Kraftfahrzeuges, der insbesondere für zu Unrecht nicht entrichtetes Parkentgelt solidarisch mit dem Lenker des Kraftfahrzeuges haftet. Entgeltspflicht besteht täglich von 8 bis 20 Uhr. ... Der Parkschein bezeichnet den Ausstellungstag und das Ende der Parkdauer...

Ausstellung der Parkberechtigungskarte. Um die Ausstellung der Parkberechtigungskarte ist unter Vorlage eines amtlichen Lichtbildausweises, des Zulassungsscheines und des Meldezettels beim Gemeindeamt [...] im [...] anzusuchen. Personen, die in einer Gemeinde ihren Hauptwohnsitz haben, die gemäß dem Tarifsystem des Tourismusverbandes [...] einen Beitrag für diese Anlage leistet, erhalten die Parkberechtigungskarte in einem der Büros des Tourismusverbandes [...]. Die Parkberechtigungskarte lautet auf das Kennzeichen des Kraftfahrzeuges...

Vertragsbedingungen. Der Fahrzeuglenker unterwirft sich mit dem Abstellen des Fahrzeuges folgenden Vertragsbedingungen: Gegenstand dieser Vereinbarung ist die mietweise Überlassung einer Abstellfläche im gegenständlichen Bereich, ohne dass auf die Überlassung einer derartigen Parkfläche ein Rechtsanspruch besteht...

Inkrafttreten. Diese allgemeinen Einstellbedingungen treten am 1.5.2017 in Kraft...

Der Beschwerdeführer verwies auf seine Stellungnahme zu Punkt 3).

BFG: „3) In Hinblick auf den mit Schreiben vom 12.8.2022 gestellten Antrag auf Beweisaufnahme durch Lokalaugenschein „insbesondere im hinteren Bereich des Radweges [...]“ und in Hinblick auf das oben unter 2) Dargestellte werden Sie eingeladen darzulegen, inwiefern durch einen (notwendigerweise zeitlich begrenzten) weiteren Lokalaugenschein Erkenntnisse darüber gewonnen werden sollen, „dass der Radweg tatsächlich durch viele Personen genutzt wird, die vorher am entsprechenden Parkplatz ihren Pkw abstellen“ bzw. darüber, „dass der Radweg [...] ... tatsächlich ein Freizeitangebot darstellt, welches sowohl durch Radfahrer, als auch durch Fußgänger genutzt wird“.“

Bf: Im Zuge einer Besichtigung könne „sowohl das wirtschaftliche Gesamtkonzept als auch die Nutzung bzw. Bedeutung der Parkplätze... durch die Organe und Mitarbeiter des TVB [...] dargestellt und veranschaulicht werden“.

BFG: „4) Laut Ihrem Vorbringen im Schreiben vom 12.8.2022 werden die Erlöse aus den Entgelten für die Parkplatznutzung „dem Radweg lediglich anteilig zugeordnet“. Auf den als Beilage 3 vorgelegten Parkscheinen ist jeweils „50 % Parkgebühr; 50 % Benützungsg Gebühr“ vermerkt. Aufgrund welcher Parameter erfolgt diese anteilige Zuordnung?“

Bf: Es könne vorkommen, dass Nutzer des Areals [...] Natur Aktiv Park am Parkplatz [...] Radweg parken, oder dass vereinzelt Nutzer weder den Radweg noch das Freizeitareal nutzen würden. Das Parkentgelt sei pauschal durch griffweise Schätzung aufgeteilt worden, zumal das endgültige Nutzerverhalten noch nicht feststellbar sei.

BFG: „5) Laut Ihrem Vorbringen wären die Parkplätze [...] bzw. [...] abgelegen und würden nicht genutzt, wenn der Rad- und Fußgängerweg nicht bestehen würde. Augenscheinlich ist der Parkplatz [...] neben jenem der [...] der einzige öffentlich zugängliche und nächstgelegene Parkplatz für Besucher des [...]. Augenscheinlich ist der Parkplatz „[...] Radweg“ neben dem – deutlich kleineren – Parkplatz „[...] Natur Aktiv Park“ und einem weiteren ebenfalls gebührenpflichtigen kleineren Areal nördlich der Landesstraße nicht nur geeignet, den (derzeitigen) Endpunkt des Radweges [...] zu erschließen, sondern insbesondere das ausgedehnte Areal [...] an sich, welches vielfältige Möglichkeiten der Freizeitgestaltung bietet. Darüber hinaus beginnen (bzw. führen vorbei) am Areal [...] eine Mountainbikeroute Richtung taleinwärts sowie diverse beschilderte Wanderwege.“

Bf: Ohne den Radweg würden die dezentral gelegenen Parkplätze „nicht oder nur unwesentlich frequentiert“. Es stehe aufgrund diverser vorgelegter Genehmigungsbescheide „rechtlich fest, dass die Parkplätze primär dem Radweg dienen“.

BFG: „6) Ausweislich der Beilage 3 zur Stellungnahme vom 12.8.2022 ist auf den am Parkplatz [...] Radweg ausgegebenen Parkscheinen neben der Bezeichnung „[...] Radweg“ auch „Loipenpark [...]“ angeführt. Auf der Website [...] werden mehrere Langlaufloipen beworben, die am Areal [...] vorbeiführen. Wird der Parkplatz im Winter geräumt und ganzjährig genutzt? In welchem Zusammenhang stehen der Radweg und der „Loipenpark [...]“?“

Bf: Der Parkplatz [...] werde im Winter geräumt und stehe zur ganzjährigen Nutzung zur Verfügung, so auch für Nutzer des „Loipenpark [...]“ und Fußgänger auf dem Radweg.

BFG: „7) Aus den als Beilage 2 zur Stellungnahme vom 12.8.2022 vorgelegten Kostennachweisen und aus den in der Gesamtübersicht [...] Radweg angemarkten Fertigstellungsdaten einzelner Radwegabschnitte ist ersichtlich, dass Parkentgelte auf den Parkplätzen „[...] Radweg“ und „[...] Radweg“ ab dem Jahr 2017 erzielt wurden, während die ersten Abschnitte des Radweges im Jahr 2020 fertiggestellt wurden.“

Bf: Schon im Jahr 2017 sei es möglich gewesen, vom Areal der Parkplätze [...] und [...] praktisch entlang derselben Wegtrasse des aktuellen, zwischenzeitlich ausgebauten und beschilderten Radweges mit dem Fahrrad zu fahren bzw. zu Fuß zu gehen. Weiteres Vorbringen bezieht sich auf eine Entscheidung des deutschen BFH (BFG 20.10.2021, XI R 10/21) zum Vorsteuerabzug für eine Hängeseilbrücke. Sämtliche Kriterien des § 2 Abs. 1 KStG seien im übrigen erfüllt.

Mit Stellungnahme vom 4.10.2022 brachte das Finanzamt vor, die Bewirtschaftung der Parkplätze stelle sich als unabhängiges Geschäftsfeld dar und die daraus erzielten Einnahmen könnten nicht einer Vielzahl von Freizeiteinrichtungen willkürlich zugeordnet werden.

Mit Stellungnahme vom 27.10.2022 brachte der Beschwerdeführer vor, der Nutzerkreis des Radweges setze sich aus Tagesbesuchern, Touristen und Einheimischen zusammen. Der Großteil der Nutzer entrichte „in der einen oder anderen Form ein Entgelt für die Nutzung des Radweges/Fußgängerweges“. Ab 2023 würden weitere erhebliche Einnahmen von mindestens EUR 50.000,- aus der Ausgabe der [...] Super Card und der [...] Card erzielt. Auf diesem Wege würden 82 % der Sommergäste erfasst. Die Einnahmen aus diesen Karten würden nach eine fixen Zuteilungsschlüssel den Betrieben gewerblicher Art, so auch dem Beschwerdeführer, zugeordnet. In Zukunft würden weitere Einnahmen durch bereits geplante Veranstaltungen erzielt, so etwa durch ein mehrtägiges „E-Bike-Testival“. Das volle Einnahmenpotential werde erst nach einer mehrjährigen Anlaufphase voll ausgeschöpft.

Entsprechend dem Gesamtkonzept der Betriebe gewerblicher Art der Trägerkörperschaft würden „unterschiedliche Freizeitangebote zur Attraktivierung und Förderung der regionalen Belange des Tourismus geplant, errichtet und betrieben“. Für diese Angebote werde generell ein Entgelt verlangt. Durch das gewählte Finanzierungssystem werde sichergestellt, dass „eine größtmögliche Anzahl der Nutzer für die Nutzung bezahlt“, und zwar über Umlagenfinanzierung und direkte Gebühren. Die Einnahmen hätten steigende Tendenz. Es sei

bezogen auf die Parkentgelte evident, dass sowohl bei Nutzung mit einem Fahrrad als auch bei Nutzung zu Fuß die Leistung des Parkentgeltes unmittelbar und direkt durch den Radweg bzw. durch den Fußgängerweg veranlasst werde.

„Würde der Betrieb des Radweges eingestellt, dann würden wesentliche Anteile der Parkentgelte ... wegfallen, die diesbezüglichen Entgeltanteile aus der [...] Super Card und der [...] Card wegfallen, der Verkauf von Merchandise-Artikeln (Radtrikots und Trinkwasserflaschen) ... scheitern ..., die geplante Durchführungen von kommerziellen Veranstaltungen ... unmöglich werden.“

Betriebseinnahmen lägen jedenfalls dann vor, wenn Einnahmen „im Wege eines Parktickets und u.a. durch Zahlungen der Gemeinden für die Radwegbenützung lukriert werden“. Einnahmen würden derzeit und künftig erzielt durch Parkentgelte, die teilweise Zuordnung von Entgelten aus Parkkarten für die ansässige Bevölkerung, Entgelte aus der [...] Super Card und der [...] Card aufgrund von fixen Verteilungsschlüsseln, Verkauf von Merchandise-Artikeln und die Durchführung von kommerziellen Veranstaltungen.

Es sei allen Parkenden bekannt, dass sie für den Radweg bzw. Fußgängerweg bezahlen, dies aufgrund der Bezeichnung der Parkplätze („[...] Radweg“ bzw. „[...] Radweg“) und aufgrund des Hinweises auf dem Parkticket. Auch den behördlichen Bewilligungen sei zu entnehmen, dass „die Parkplätze unmittelbaren Zusammenhang mit dem Radweg aufweisen“. Die Einnahmen des Beschwerdeführers würden „reziprok zur zunehmenden Fertigstellung des Radweges und Fußgängerweges“ steigen.

In der mündlichen Verhandlung am 18.11.2022 wiederholten beiden Parteien ihr bisheriges Vorbringen. [...] wurde als Zeuge vernommen.

Mit Beschluss vom 14.12.2022 zu RV/3100300/2022 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid zurück. Aufgrund der Revision des Beschwerdeführers hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.5.2025 zu Ra 2023/15/0007 den Beschluss des Bundesfinanzgerichts auf und sprach aus, dass das Bundesfinanzgericht, je nachdem ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt oder nicht, die Abgabe festzusetzen oder den Bescheid des Finanzamtes ersatzlos zu beheben hat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Tourismusverband [...] ist eine gemäß § 1 Abs. 2 des Tiroler Tourismusgesetzes 2006 (Tiroler LGBl 13/1006) durch Verordnung der Landesregierung errichtete Körperschaft des öffentlichen Rechts. Dies ist zwischen den Parteien unstrittig.

Der Tourismusverband [...] tritt nach außen als Errichter des Radweges durch das [...] mit einem Auftragsvolumen von über EUR 23.000.000,- auf (vgl. die vorgelegten Erledigungen aus diversen Genehmigungsverfahren, etwa enthalten in Beilage 1; ZV [...]), nimmt die Pflicht zur Erhaltung des Radweges gegenüber den betroffenen Grundeigentümern war und ist Wegehalter im Sinn des § 1319a ABGB für den Radweg (vgl. Stellungnahme vom 12.8.2022).

Der Radweg durch das [...] befand sich im Jahr 2016 im Planungsstadium. Bis Ende des Jahres 2022 waren folgende Teilstrecken fertiggestellt: „[...]“ (Fertigstellung im Jahr 2020), „[...]“ (Fertigstellung im Jahr 2021), Teilstrecke „[...]“ (Fertigstellung im Jahr 2021), „[...]“ (Fertigstellung im Jahr 2021) und „[...]“ (Fertigstellung im Jahr 2021). Die übrigen Teilabschnitte befanden sich in verschiedenen Planungs- bzw. Bewilligungsstadien. Dies ergibt sich aus den vorgelegten Plänen und Bewilligungsunterlagen (als Beilage 1 vorgelegtes Konvolut).

Der Radweg steht der Allgemeinheit zur Nutzung zur Verfügung, wobei eine Nutzung mit Pferden zum Reiten und mit Kraftfahrzeugen ausgeschlossen ist (vgl. Punkt 9 der Stellungnahme vom 12.8.2022). Die fertiggestellten Abschnitte des Radweges werden tatsächlich von Radfahrern und Fußgängern genutzt (vgl. Vorbringen des Beschwerdeführers im fortgesetzten Verfahren und Augenschein).

Der Tourismusverband [...] unterhält im [...] mehrere Parkplätze, die zum Abstellen von Pkws gegen Entrichtung einer Parkgebühr zur Verfügung stehen. Die Parkgebühr ist entsprechend den auf den Parkplätzen kundgemachten Einstellbedingungen durch Bezahlung an Parkscheinautomaten an den Tourismusverband [...] zu entrichten. Die Parkplätze befinden sich am Areal „[...]“ (zwei baulich getrennte Parkflächen, als „[...] *Natur Aktiv Park*“ bzw. „[...] *Radweg*“ bezeichnet), im Ortsteil [...] [...] (als „[...] *Radweg*“ bezeichnet), beim [...] und in [...].

Auf den Parkplätzen „N *Radweg*“ und „K *Radweg*“ wurden in den Jahren 2016 bis 2021 folgende Einnahmen aus Parkgebühren erzielt: EUR 0,00 im Jahr 2016, EUR 4.675,35 im Jahr 2017, EUR 10.807,51 im Jahr 2018, EUR 10.358,33 im Jahr 2019, EUR 13.663,32 im Jahr 2020 und EUR 13.256,65 im Jahr 2021 (vgl. die vom Beschwerdeführer vorgelegte Aufstellung).

Nicht erwiesen ist, dass im Beobachtungszeitraum 2016 bis 2021 Nutzer des Radweges (seien es Fußgänger oder Radfahrer) ein Entgelt für die Benutzung des Radweges entrichtet hätten.

Nicht erwiesen ist, dass im Beobachtungszeitraum 2016 bis 2021 Personen, die den Radweg (als Fußgänger oder Radfahrer) benutzt haben, ein Parkentgelt für das Abstellen eines Fahrzeuges auf dem Parkplatz „N Radweg“ oder dem Parkplatz „K Radweg“ entrichtet hätten.

Dem Radweg durch das [...] sind keine Einnahmen zuzuordnen.

2. Beweiswürdigung

Was die vom Beschwerdeführer beantragte Einvernahme von [...] und [...] als Zeugen angeht, war deren kontradiktorische Vernehmung im Einklang mit der diesbezüglichen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – entgegen der Intervention des Vertreters des Beschwerdeführers – nicht geboten. Aus dem Fragerecht nach § 275 Abs. 6 BAO ist kein Rechtsanspruch darauf abzuleiten, dass die Einvernahme beantragter Zeugen in der mündlichen Verhandlung stattfinden müsse oder dass vor der Verhandlung vorgenommene Einvernahmen zu wiederholen wären (zuletzt VwGH 12.11.2019, Ra 2019/16/0168; *Ritz*, BAO, 6.A., § 275 Tz 8 jeweils mwN). In der Bundesabgabenordnung sind weder ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit den Zeugen noch auf persönliche Befragung von Zeugen vorgesehen (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199). Die Niederschrift über die Einvernahme des [...] wurde beiden Parteien zur Kenntnis gebracht und beiden Parteien die Möglichkeit der Erstattung einer Stellungnahme eingeräumt.

Der Beschwerdeführer beantragte die Vernehmung von [...] (dem Geschäftsführer der Trägerkörperschaft) und [...] (dem Büroleiter der Trägerkörperschaft als Zeugen (Stellungnahme vom 12.8.2022). Beide Herren wurden für 29.9.2022 zur Einvernahme als Zeugen geladen. Der ebenfalls erschienene Rechtsvertreter des Beschwerdeführers verweigerte die Befragung von [...] als Zeuge unter Hinweis darauf, dass dieser gesetzlicher Vertreter des Beschwerdeführers sei (vgl. auch den Schriftsatz vom 29.9.2022). Zur mündlichen Verhandlung am 18.11.2022 erschien [...] in Begleitung des Rechtsvertreters. Nach Erörterung der gesetzlichen Vertretungsregelung für Tourismusverbände (§ 16 Abs. 1 lit a Tiroler Tourismusgesetz: Dem Obmann obliegt die Leitung des Tourismusverbandes und dessen Vertretung nach außen; § 17 leg. cit. regelt die Stellung des Geschäftsführers, normiert aber keine Vertretungsbefugnis nach außen) erklärte der Vertreter des Beschwerdeführers, dass er keine Einwände gegen die ursprünglich von ihm beantragte Einvernahme von [...] als Zeuge erhebe.

Der Bestimmung des § 182 BAO, wonach die Abgabenbehörde zur Aufklärung der Sache auch einen Augenschein vornehmen kann, lässt sich nicht entnehmen, dass ein solcher Augenschein vorher den Beteiligten gegenüber anzukündigen wäre (VwGH 18.5.2016, 2013/17/0801). Auch lässt sich aus dieser Bestimmung nicht ableiten, dass ein Augenschein im Beisein der Parteien vorzunehmen wäre. Die Niederschrift über den von der RichterIn am 17.7.2022

vorgenommenen Augenschein wurde den Parteien zur Kenntnis gebracht und beiden Parteien die Möglichkeit der Erstattung einer Stellungnahme eingeräumt.

Es ist unstrittig, dass die Parkplätze am Areal „[...]“ und „[...] Radweg“ vom Tourismusverband [...] betrieben werden. Das Parkentgelt wird vom Tourismusverband [...] vereinnahmt – dies ist angesichts der Beschilderung auf den beiden Parkplätzen und angesichts des Ausweises auf den ausgegebenen Parktickets für jedermann eindeutig erkennbar.

Das Vorbringen, der Parkplatz „[...]“ sei von vornherein *„als notwendiger Bestandteil des Radweges geplant und errichtet“* worden (Punkt 2.1 der Stellungnahme vom 12.8.2022), bzw. die Errichtung von Parkplätzen sei für die Errichtung des Radweges behördlich vorausgesetzt worden (Punkt 5 der Stellungnahme vom 9.9.2022) wird durch die verwiesenen Ausführungen (im wasser-, forst- und naturschutzrechtlicher Bewilligungsbescheid für den Parkplatz bzw. Endbericht zur ökologischen Bauaufsicht für den Parkplatz) nicht gestützt, zumal derartige Aussagen zweifellos den Regelungsgegenstand eines wasser-, forst- und naturschutzrechtlichen Bewilligungsbescheides für einen Parkplatz sprengen würden.

Das Vorbringen, der primäre Zweck des Radweges läge darin, ein touristisches Freizeiterlebnis für Urlauber bzw. auch die einheimische Bevölkerung (und nicht eine Verkehrsverbindung zwischen A und B) zur Verfügung zu stellen (Punkt 2.2 der Stellungnahme vom 12.8.2022), steht in einem gewissen Widerspruch zu den Grundsätzen des Tiroler Radkonzeptes 2015-2020, welches dem Radweg zugrunde liege (vgl. Punkt 2.2 der Stellungnahme vom 12.8.2022). Nach dem Tiroler Radkonzept 2015-2020 (www_2 , abgefragt am 16.6.2025) soll der Radverkehr als umweltfreundliche und emissionsfreie Form der Mobilität gefördert werden. Als Schlüsselmaßnahme wurde von der Tiroler Landesregierung der Auf- und Ausbau eines übergemeindlichen Radwegenetzes für den Alltagsverkehr beschlossen.

Im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft [...] vom 20.9.2018 über die Erteilung der naturschutz-, wasser- und forstrechtlichen Bewilligung der Errichtung eines Radweges im Teilabschnitt 1 (km 0 bis km 3+255)(enthalten im als Beilage 1 vorgelegten Konvolut) findet sich folgende Kurzbeschreibung des geplanten Projektes: *„Der Tourismusverband [...] plant als Antragstellerin auf Grundlagen der Förderrichtlinien für überregionale und regionale Radwegprojekte in Tirol vom 1.1.2016 das [...] durch einen alltagstauglichen Radweg zu erschließen und über die südwestliche [...] mit dem Stadtgebiet von [...] zu verbinden. Durch das geplante Wegenetz soll den Zielen des Tiroler Radkonzeptes 2015-2020 entsprochen werden und eine sowohl für den Alltagsradverkehr, als auch für die touristische Nutzung geeignete gemeindeübergreifende direkte Anbindung an den [...] Stadtraum geschaffen werden...“*.

Für die Frage, ob eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht ist, ist nicht auf das einzelne Kalenderjahr abzustellen, sondern ein längerer Beobachtungszeitraum zu betrachten (Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3.A., Rz 75

mwN). In diesem Sinn beziehen sich die folgenden Überlegungen auf den Beobachtungszeitraum 2016 bis 2021.

Die Beschwerdebehauptung, ein Entgelt für die Nutzung des Radweges werde im Wege der **Parkgebühren** auf den Parkplätzen „[...] Radweg“ und „[...] Radweg“ eingehoben, ist aus folgenden Überlegungen unschlüssig:

- Der Beschwerdeführer räumt selbst ein, dass *„kein direktes Entgelt in dem Sinne zu leisten [ist], dass eine Zutrittsgebühr eingehoben wird“* (Punkt 10 der Stellungnahme vom 12.8.2022).
- Der Beschwerdeführer hat seine Behauptung, durch die Existenz des Radweges würden jährlich weit über EUR 2.900,00 an Parkeinnahmen erzielt, weder der Höhe nach konkretisiert noch durch Beweismittel belegt. Er hat kein konkretes Vorbringen dahin erstattet, welcher Anteil der auf den beiden Parkplätzen „N Radweg“ und „K Radweg“ vereinnahmten Parkentgelte von Nutzern des Radweges entrichtet worden wäre.
- Die Bezeichnungen der beiden Parkplätze und der übrige Inhalt der jeweils dort angebrachten Beschilderung lassen nicht erkennen, dass neben der Parkgebühr auch ein Benützungsentgelt für den Radweg zu entrichten wäre. Die Beifügung der Bezeichnung *„Radweg“* auf den beiden Parkplätzen deutet nach der Verkehrsauffassung auf deren geographische Lage entlang des (geplanten) Radweges hin. In den auf beiden Parkplätzen auf Schildern abgedruckten allgemeinen Vertragsbedingungen wird ein Radweg mit keinem Wort erwähnt. Insbesondere bezogen auf die Entgeltpflicht käme kein Nutzer des Parkplatzes auf die Idee, an eine Entgeltlichkeit der Nutzung des vorbeiführenden Radweges bzw. ein von ihm zu entrichtendes Entgelt für eine (potentielle) Nutzung auch nur zu denken, zumal die entsprechende Klausel lautet: *„Entstehung der Entgeltpflicht. Als Parken gilt das Stehenlassen eines mehrspurigen Kraftfahrzeuges für die Dauer von mehr als 10 Minuten. Die Entgeltpflicht entsteht mit Beginn des Parkens. Entgeltschuldner ist der Lenker des Kraftfahrzeuges. Kann dieser nicht ermittelt werden, tritt an seine Stelle der Halter des Kraftfahrzeuges, der insbesondere für zu Unrecht nicht entrichtetes Parkentgelt solidarisch mit dem Lenker des Kraftfahrzeuges haftet. Entgeltpflicht besteht täglich von 8 bis 20 Uhr. ... Der Parkschein bezeichnet den Ausstellungstag und das Ende der Parkdauer...“*. Unter *„Vertragsbedingungen“* heißt es weiter: *„Der Fahrzeuglenker unterwirft sich mit dem Abstellen des Fahrzeuges folgenden Vertragsbedingungen: Gegenstand dieser Vereinbarung ist die mietweise Überlassung einer Abstellfläche im gegenständlichen Bereich, ohne dass auf die Überlassung einer derartigen Parkfläche ein Rechtsanspruch besteht...“*.

[...]

Der Ausweis von „50 % Benützungsg Gebühr“ lässt nicht erkennen, wofür diese anfallen sollte. Dies wird insbesondere anhand des am Parkplatz „[...] Radweg“ ausgegebenen Tickets deutlich, auf dem (anders als auf der Beschilderung dieses Parkplatzes) auch der Loipenpark [...] genannt ist. Warum ein Parkplatznutzer etwa im Sommer ein Entgelt für einen Loipenpark entrichten sollte oder umgekehrt im Winter ein Entgelt für einen Radweg, bleibt offen. Nicht erkennbar ist insbesondere, dass ein Parkplatznutzer ein Entgelt für das Begehen eines der Allgemeinheit offenstehenden, baulich in keiner Weise gegenüber der Umgebung abgegrenzten, nicht als entgeltspflichtig ausgewiesenen (Rad-)Weges leisten sollte.

- Es ist für – mit einem Pkw anreisende – Nutzer der beiden genannten Parkplätze weder erkennbar noch nachvollziehbar, dass bzw. warum sie neben einem Entgelt für das Abstellen ihres Pkw auch ein Entgelt für die Nutzung eines Radweges entrichten (sollten), dies völlig unabhängig von einem tatsächlichen Betreten oder Befahren des Radweges.
- Laut dem Beschwerdevorbringen hängt die Entrichtung des vom einzelnen Nutzer des Radweges zu bezahlenden Entgeltes dem Grunde nach davon ab, ob der Nutzer vor Betreten des Radweges mit einem Pkw angereist ist und diesen auf einem der beiden Parkplätze abgestellt hat, oder nicht. All jene Nutzer, die etwa mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder dem Fahrrad (wie die Richterinnen im Rahmen des Lokalaugenscheins am 17.7.2022) ins [...] zum Radweg anreisen, oder die den Radweg von ihrem Urlaubsquartier im Tal aus betreten oder befahren, hätten überhaupt kein Entgelt zu entrichten. Ebenso hätten Personen, die den Radweg an einem der anderen unzähligen denkbaren Zugangspunkte entlang seines Verlaufs betreten (etwa nachdem sie ihren Pkw am Parkplatz ihres Beherbergungsbetriebes oder einem anderen öffentlichen Parkplatz abgestellt haben), kein Entgelt zu entrichten, dies im übrigen unabhängig davon, auf welche Weise sie bis zu diesem Zugangspunkt gelangt sind.
- Am Areal „[...]“ befinden sich zwei voneinander baulich getrennte, unmittelbar nebeneinander gelegene Parkplätze. Einer ist als „[...] Radweg“ und der andere als „[...] Natur Aktiv Park“ bezeichnet. Dem Beschwerdevorbringen folgend würde nur von jenen Personen, die ihren Pkw am Parkplatz „[...] Radweg“ abstellen, ein Nutzungsentgelt für den Radweg eingehoben. Potentielle Radwegnutzer, die mit dem Pkw anreisen und diesen am Parkplatz „[...] Natur Aktiv Park“ oder auf dem Areal nördlich der Bundesstraße abstellen, müssten allein aus diesem Grund kein Nutzungsentgelt für den Radweg entrichten. In diesem Sinn ist auch kein *„direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Errichtung des Radweges und der entgeltlichen Nutzung des Parkplatzes“* (Punkt 2.1 der Stellungnahme vom 12.8.2022) erkennbar.
- Aus dem Beschwerdevorbringen folgt auch, dass von Personen, die ihren Pkw auf den Parkplätzen „[...] Radweg“ oder „[...] Radweg“ abstellen, aber den Radweg in keiner Weise nutzen, ein Benutzungsentgelt für diesen eingehoben würde. Ein derartiges

Ansinnen würde – wäre dieses für die Parkplatznutzer von vornherein erkennbar – von diesen wohl kaum toleriert.

- Bezogen auf die Zeugenaussage des Z_1, dass Einnahmen aus dem Verkauf von über die Gemeinden finanzierte Parkkarten für Einwohner des Tales erzielt würden, ist kein Veranlassungszusammenhang zwischen diesen Einnahmen und der Nutzung des Radweges durch Parkkartenbesitzer herstellbar. Dies gilt umso mehr, als vom Tourismusverband S mehrere Betätigungen (eine Langlaufloipe, Freizeitattraktionen am Areal K, mehrere Parkplätze, die auch vom Beschwerdeführer nicht mit dem Radweg in Zusammenhang gebracht werden) betrieben werden, hinsichtlich derer der Tourismusverband die Erzielung von Einnahmen anstrebt.
- Es ist kein Zusammenhang zwischen der Anzahl der Pkws, für welche auf den beiden Parkplätzen ein Parkentgelt entrichtet werden muss, und der Anzahl der Personen, die nach Anreise mit einem Pkw und Abstellen desselben auf einem der beiden Parkplätze den Radweg (radfahrend oder gehend) nutzen könnten, herstellbar – in einem durchschnittlichen Pkw können von einer einzigen bis zu neun Personen Platz finden, die als potentielle Nutzer des Radweges in Frage kommen.
- Es ist kein Zusammenhang zwischen der Anzahl der Pkws, die auf einem der beiden Parkplätze abgestellt werden, und der Anzahl jener Personen, die den Radweg tatsächlich (gehend oder radfahrend) nutzen, herstellbar. Das diesbezügliche Vorbringen, ein Großteil der Besucher würden den Parkplatz in Verbindung mit dem Radweg nutzen (Punkt 4 der Stellungnahme vom 9.9.2022), ist haltlos und wurde nicht durch Beweismittel belegt. Die beiden als Zeugen vernommenen langjährigen Mitarbeiter des Tourismusverbandes [...] konnten keine diesbezüglichen Wahrnehmungen berichten. Eine im Jahr 2022 begonnene Nutzerbefragung auf freiwilliger Basis kann diesbezüglich keine Aufschlüsse geben. Beide Parkplätze sind derart gelegen, dass sie als Ausgangspunkt für eine Vielzahl von Aktivitäten geeignet sind. Schließlich wurden Parkentgelte schon ab dem Jahr 2017 und damit Jahre vor der Fertigstellung der ersten Abschnitte des Radweges eingehoben.
- Innerhalb der Gruppe jener Nutzer, die vor Betreten des Radweges mit einem Pkw angereist sind und diesen auf einem der beiden Parkplätze abgestellt haben, würde sich das laut Beschwerdevorbringen rechnerisch pro Person zu entrichtende Benützungsentgelt für den Radweg entsprechend der Anzahl der Personen (allenfalls auch der Fahrräder) bemessen bzw. reduzieren, die im Anreisefahrzeug Platz gefunden haben.
- Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Aufteilung der Erlöse aus Entgelten für die Parkplatznutzung in Parkgebühren und Nutzungsentgelte für den Radweg „*pauschal durch griffweise Schätzung*“ erweist sich als willkürlich. Sachliche Argumente für die gewählte Schätzungsmethode wurden nicht genannt. Dazu kommt, dass der Radweg bis Ende 2022 den Parkplatz „[...] *Radweg*“ noch nicht einmal tangiert, sondern tatsächlich über einen Kilometer taleinwärts geendet hat.

- Das Beschwerdevorbringen dahin, dass die beiden Parkplätze „N Radweg“ und „K Radweg“ abgelegt seien und bei Wegfallen des Radweges nicht genutzt würden (Punkt 10 der Stellungnahme vom 12.8.2022), steht in Widerspruch zu früherem Vorbringen im Rahmen der Außenprüfung und im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (vgl. Akt zu GZ RV/3100599/2020, ON 39, Seiten 6 ff). Dort finden sich folgende Aussagen: *„9.1 Parkplatz K. Der Parkplatz K befindet sich unmittelbar neben dem Areal K, das neben dem Gebäude auch den Spielplatz und Einrichtungen für die Langlaufloipe F umfasst. Das gesamte Areal wird im Sommer intensiv für das Kinderprogramm ***Programm*** und im Winter für die Langlaufloipe genutzt. Künftig wird der Parkplatz auch dem geplanten Radweg dienen. Ohne ***Programm*** und die Langlaufloipe würde der Parkplatz nicht frequentiert werden, sondern wäre obsolet. Folglich ist der Parkplatz kein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art, sondern ein Gästeparkplatz für ***Programm*** und die Langlaufloipe F. ...“*. Der Beschwerdeführer betont somit in einem früheren Verfahrensstadum, dass der Parkplatz „K“ ein Gästeparkplatz für weitere vom Tourismusverband betriebene Betätigungen bzw. bereitgestellte Freizeitattraktionen ist und nur „in Zukunft“ (auch) dem Radweg dienen soll. Dieses Vorbringen lässt nicht erkennen, aus welchem Grund der Parkplatz „K“ dem Radweg dienen sollte.
- Im selben Schreiben findet sich eine Aussage zum Parkplatz „N“: *„9.2 Parkplatz N. Der Parkplatz N wird dem Radweg dienen. Folglich ist auch dieser Parkplatz kein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art, sondern dem geplanten Radweg zuzurechnen.“*. Auch daraus lässt sich nicht erschließen, aus welchem Grund der Parkplatz dem Radweg zuzurechnen sein sollte oder aus welchem Grund der Parkplatz dem Radweg dienen sollte.
- Das Beschwerdevorbringen dahin, dass die beiden Parkplätze „[...] Radweg“ und „[...] Radweg“ abgelegt seien und bei Wegfallen des Radweges nicht genutzt würden (Punkt 10 der Stellungnahme vom 12.8.2022), steht in Widerspruch zu den tatsächlichen Gegebenheiten: Der Parkplatz am Areal „[...]“ erschließt unter anderem das ausgedehnte Areal „[...]“, welches zu allen Jahreszeiten vielfältige Möglichkeiten der Freizeitgestaltung bietet (vgl. die Ausführungen der beiden Zeugen zum Gesamtkonzept des Areals „[...]“). Diverse beschilderte Wanderwege beginnen bzw. führen am Areal vorbei ebenso vorbei wie eine Mountainbikeroute taleinwärts oder eine Langlaufloipe. Auf dem Areal befinden sich ein Gastronomiebetrieb sowie Räumlichkeiten, die zur Kinderbetreuung (während der Sommersaison organisiert vom Tourismusverband) bzw. als Waldkindergarten (im Winter von der Gemeinde [...] betrieben) genutzt werden. Schließlich finden auf dem Areal Veranstaltungen wie Winterwandernächte statt. Der Parkplatz „[...] Radweg“ erschließt (neben jenem der [...]) ebenfalls zahlreiche Wanderwege und ist der einzige allgemein zugängliche und nächstgelegene Parkplatz für Besucher des [...] mit seinen zahlreichen Wanderwegen und Ausflugsgasthäusern.

- Parkentgelte wurden auf den Parkplätzen „N Radweg“ und „K Radweg“ ab dem Jahr 2017 und damit schon Jahre vor Fertigstellung der ersten Abschnitte des Radweges eingehoben.
- Der Beschwerdeführer hat sein Vorbringen, es würden zahlreiche Personen die Parkplätze wegen des Radweges benutzen, nicht weiter konkretisiert oder belegt. Aus dieser allgemein gehaltenen Behauptung lässt sich weder schließen, in wie vielen Fällen Radwegnutzer tatsächlich mit dem Auto anreisen, noch ob diese Personen die vom Tourismusverband S betriebenen Parkplätze nutzen. Abgesehen von unterschiedlichen denkbaren Anreisemodalitäten ist auch denkbar, dass mit dem Auto anreisende Nutzer ihr Fahrzeug auf anderen Parkplätzen im Tal – etwa jenem ihres gewählten Beherbergungsbetriebes – abstellen.
- Es ist nicht sachgerecht, das Ansteigen der Höhe der Parkerlöse aus den beiden Parkplätzen ausschließlich auf den zunehmenden Fertigstellungsgrad des Radweges zurückzuführen (vgl. Punkt 7 der Stellungnahme vom 9.9.2022) und dabei Aspekte wie den faktischen Wegfall von alternativen, gebührenfreien Parkmöglichkeiten oder die verstärkte Freizeit- und Urlaubsgestaltung im eigenen Land in den Jahren 2020 und 2021 (Corona-Pandemie) außer Acht zu lassen.
- Die Behauptung des Beschwerdeführers, aus der Zeugenaussage des [...] gehe hervor, dass Großteil der Nutzer des Radweges in der einen oder anderen Form ein Entgelt für die Nutzung des Radweges/Fußgängerweges entrichten würde (Punkt I.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022), trifft gerade nicht zu: Beide Zeugen haben übereinstimmend angegeben, dass sie keine Wahrnehmungen dazu berichten können, wie viele Personen (pro Tag, pro Jahr) den Radweg bzw. dessen fertig gestellte Abschnitte betreten oder befahren. Beide Zeugen haben übereinstimmend angegeben, dass sie keine Wahrnehmungen dazu berichten können, an welchen der (unzähligen) in Frage kommenden Zugangspunkte wie viele Personen (pro Tag, pro Jahr) den Radweg betreten. Beide Zeugen haben übereinstimmend angegeben, dass sie keine Wahrnehmungen dazu berichten können, wie viele Personen (pro Tag, pro Jahr) den Radweg bzw. dessen fertiggestellte Abschnitte benutzen, nachdem sie vorher ihren Pkw auf den Parkplätzen „[...] Radweg“ oder „[...] Radweg“ abgestellt und dafür ein Parkentgelt entrichtet haben. Die Hinweise beider Zeugen auf eine geplante bzw. begonnene Nutzerbefragung oder die geplante bzw. begonnene Erfassung des Nutzungsverhaltens sind mangels konkreter Ergebnisse nicht geeignet, das Beschwerdevorbringen zu untermauern.
- Aus der Zeugenaussage des Z_1 dahin, dass von fünf S Gemeinden ein jährlicher Betrag von ca. EUR 5.600,00 an Benützungsgebühr erhoben werde, lässt sich nicht zwingend schließen, wofür diese erhoben wird. Aus dem Beschwerdevorbringen und den tatsächlichen Gegebenheiten geht hervor, dass vom Tourismusverband S mehrere Betätigungen (eine Langlaufloipe, Freizeitattraktionen am Areal K, mehrere Parkplätze, die auch vom Beschwerdeführer nicht mit dem Radweg in Zusammenhang gebracht

werden) betrieben werden, hinsichtlich derer der Tourismusverband die Erzielung von Einnahmen anstrebt. Weiter errechne sich der jährliche Betrag von ca. 5.600,00 nach einem Schlüssel pro gemeldetem Einwohner. Welcher Bezug zwischen der Anzahl der im Tal gemeldeten Einwohner und der Benützung des Radweges bestehen soll, ist nicht erkennbar. Der Zeuge hat keine Angaben dazu gemacht, in welcher Höhe die angesprochenen fünf S Gemeinden Zahlungen für die Benützung des Radweges geleistet hätten.

Im Beobachtungszeitraum der Jahre 2017 bis 2021 wurden laut dem Vorbringen des Beschwerdeführers abgesehen von den dem Radweg zugewiesenen anteiligen Parkentgelten keinerlei weitere Einnahmen erzielt (vgl. Punkt 2 der Stellungnahme vom 12.8.2022).

Für die Zukunft seien Zuflüsse aus der teilweisen Zuordnung von Entgelten aus an die Bevölkerung des Tales ausgegebenen Parkkarten, aus der teilweisen Zuordnung von Entgeltanteilen aus der [...] Super Card und der [...] Card, aus dem Verkauf von Merchandise-Artikeln (Radtrikots und Trinkwasserflaschen) sowie aus der *„geplanten Durchführung von kommerziellen Veranstaltungen“* (E-Bike-Festival, [...]) zu erwarten (Punkt 2.4 der Stellungnahme vom 27.10.2022).

Zur Zuordnung von Entgelten aus **Parkkarten** erklärte der Zeuge [...], dass der Tourismusverband [...] an im [...] ansässige Personen Parkkarten ausbebe, welche zur unentgeltlichen Benutzung der Parkplätze [...] Radweg, [...] (beide Parkplätze), [...] und [...] sowie des [...], des Natur Aktiv Parks [...], des Loipenparks [...] und des Radweges berechtige. Deren Finanzierung geschehe über die Wohnsitzgemeinden (ZV [...]). Ein Faksimile einer derartigen Jahreskarte wurde vorgelegt, der aufgedruckte Text lautet auszugsweise: *„Aufgrund des Beitrags seiner Hauptwohnsitzgemeinde gemäß dem Tarifsysteem des Tourismusverbandes [...] ist DER LENKER des Fahrzeuges mit dem polizeilichen Kennzeichen... zum kostenlosen Parken auf den vom Tourismusverband [...] bewirtschafteten Parkplätzen [...], [...], [...] und [...] und zur kostenlosen Benützung der dort befindlichen Anlagen des Tourismusverbandes [...] [...], Natur Aktiv Park [...], Loipenpark [...] und Radweg [...] berechtigt.“* Nicht erwiesen ist aufgrund des Vorbringens bzw. aufgrund der beiden Zeugenaussagen, dass im Beobachtungszeitraum 2017 bis 2021 Zahlungen im Zusammenhang mit Parkkarten von Gemeinden an den Beschwerdeführer geflossen wären.

Die ab 2023 geplante Zuordnung von Einnahmen des Tourismusverbandes [...] aus dem Verkauf der [...] **Super Card** und der [...] **Card** zum Radweg stellt sich aufgrund des Vorbringens (vgl. Punkt I.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022) und der Ausführungen der beiden Zeugen als bloße buchhalterische Umschichtung von einer Einnahmequelle zu diversen Betätigungen des Tourismusverbandes dar (*„Prozentuelle Einnahmen aus diesen Karten werden vertragsgemäß nach einem fixen Zuteilungsschlüssel den Betrieben gewerblicher Art, so auch dem BgA Radweg [...], zugeordnet.“*).

Aus dem Verkauf von **Merchandise-Artikeln** wurden im Beobachtungszeitraum laut Beschwerdevorbringen keine Einnahmen erzielt. Jeweils ein Exemplar der angesprochenen Merchandise-Artikel wurde vom Zeugen [...] vorgelegt. Es handelt sich dabei um eine Weichplastik-Trinkflasche, auf der mehrfach das vom Tourismusverband [...] verwendete Logo (weißer Schriftzug „[...]“ auf hellblauem rechteckigem Grund) aufgedruckt ist, und ein zweiteiliges Radtrikot, auf dem die Schriftzüge „[...]“ bzw. „[...]“ aufgedruckt sind. Ein Hinweis auf den Radweg ist entgegen dem Beschwerdevorbringen (*„für den Radweg gebrandete Radtrikots“*, Punkt I.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022) auf keinem dieser Gegenstände zu finden. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass es im geographischen Wirkungsbereich des Tourismusverbandes [...] neben dem Radweg eine Vielzahl von Strecken gibt, die mit Fahrrädern befahren werden können und auch ausdrücklich vom Tourismusverband als Radrouten beworben werden ([...] abgefragt am 14.12.2022).

Aus der **Durchführung von kommerziellen Veranstaltungen** wurden im Beobachtungszeitraum laut Beschwerdevorbringen keine Einnahmen erzielt. Aus dem vorgelegten Konzept der „[...]“ (Beilage 12 zur Stellungnahme vom 27.10.2022) erschließt sich im Übrigen nicht, dass bei Durchführung einer derartigen Veranstaltung Einnahmen erzielt würden, die dem Radweg direkt zuordenbar wären. Der Radweg wird in diesem Konzept nicht einmal erwähnt.

Der dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Auszug aus einem Gutachten des *****Prof***** zum Thema *„Unionsrechtliche Vorgaben für die Umsatzbesteuerung von Tourismusverbänden“* (vgl. Akt zu GZ RV/3100599/2020, ON 39, Seiten 6 ff) enthält keine Ausführungen den Radweg betreffend, weshalb sich eine Auseinandersetzung damit erübrigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 1 KStG 1988 sind Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig. Als Körperschaften gelten unter anderem die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (Abs. 2 Z 2 leg. cit.).

§ 2 Abs. 1 KStG 1988 lautet:

„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 EStG 1988) dient.

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

Die im Gesetz genannten Tatbestandsmerkmale stellen einen Kriterienkatalog dar, der kumulativ erfüllt sein muss, um überhaupt einen Betrieb gewerblicher Art begründen zu können. Fehlt (auch nur) ein Merkmal, so geht die Steuerpflicht verloren (*Oberhuber in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG 1988, Rz 49 zu § 2*

Der Tourismusverband [...] ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 des Tiroler Tourismusgesetzes). Er hat im Streitjahr 2016 einen Betrieb gewerblicher Art Radweg [...] beim Finanzamt angemeldet und eine Körperschaftsteuererklärung eingereicht. Dies ist ein Indiz dafür, dass eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung geschaffen werden sollte.

Die nach landesgesetzlichen Vorschriften errichteten Fremdenverkehrs- und Tourismusverbände werden in der Rechtsprechung als Mischbetriebe qualifiziert, bei denen im Regelfall der Hoheitsbereich überwiegt. Als privatwirtschaftlich sind jene Tätigkeiten anzusehen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu privaten Unternehmen treten. Die Wahrnehmung der Aufgaben der Fremdenverkehrsförderung ist als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren (*Achatz in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz (2011), Rz 198 zu § 2 mwN*).

§ 3 Abs. 1 Tiroler Tourismusgesetz normiert:

„Den Tourismusverbänden obliegen die Wahrung, Förderung und Vertretung der örtlichen und regionalen Belange des Tourismus unter Bedachtnahme auf seine ökonomischen, sozialen, kulturellen, ethischen und ökologischen Auswirkungen. Die Tourismusverbände haben eine verantwortungsvolle, nachhaltige und ressourcenschonende Entwicklung des Tourismus sicherzustellen und sich dabei an den Erfordernissen der Regionalität, eines sachgerechten Ausgleichs von Markt- bzw. Wettbewerbsinteressen und den Bedürfnissen der einheimischen Bevölkerung sowie der Raumverträglichkeit der touristischen Angebote, wie sie in tourismusstrategischen Grundlagenarbeiten und Strategiepapieren von landesweiter Tragweite zum Ausdruck kommen, zu orientieren. Die Tourismusverbände haben ihre Aktivitäten nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung ihrer Mitglieder auszurichten, sodass den Mitgliedern die Teilnahme an gemeinsamen Marketingmaßnahmen unter denselben Bedingungen zu ermöglichen ist.“

Die Errichtung und der Unterhalt eines Radweges durch ein Tal, dessen wirtschaftliche Struktur wesentlich durch den Tourismus geprägt ist, ist zweifellos dem Kernbereich der dem Tourismusverband S durch das Tiroler Tourismusgesetz übertragenen Aufgaben und damit dessen Hoheitsbereich zuzuordnen. Es steht außer Frage, dass der Tourismusverband [...] – in Hinblick auf den Radweg durch das [...] – umfassende und erfolgversprechende Anstrengungen

in Hinblick auf die Erfüllung der ihm übertragenen Aufgaben in seinem regionalen Tätigkeitsbereich unternimmt.

Nicht erkennbar ist hingegen, dass sich die Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Radweg auf einen Bereich beziehen würden, in dem der Beschwerdeführer aufgrund des wirtschaftlichen Gewichts seiner Betätigung im Wettbewerb zu anderen (privaten) Wirtschaftstreibenden steht (dazu ausführlich mit Judikaturnachweisen *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3.A., Rz 73).

Für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art ist weiter Voraussetzung, dass die Betätigung der Erzielung von Einnahmen dient und dass der Betätigung Einnahmen zuzuordnen sind (ausdrücklich VwGH 5.5.2022, Ra 2021/15/0017). Auf Sachverhaltsebene konnte nicht festgestellt werden, dass aus der Betätigung des Tourismusverbandes [...] bezogen auf den Radweg Einnahmen erzielt wurden oder werden.

Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers und aufgrund der tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten ist es denkmöglich, dass einzelne Nutzer des Radweges tatsächlich mit dem Auto anreisen, dieses auf einem der beiden vom Tourismusverband S dem Radweg zugeordneten Parkplätze abstellen und ein Parkentgelt bezahlen. Diese Fälle treten jedoch nach der Lebenserfahrung nur sehr selten ein, dies aufgrund der alternativen Möglichkeiten der Anreise – mit öffentlichen Verkehrsmitteln, mit dem Fahrrad – und aufgrund der zahlreichen alternativen Möglichkeiten des Parkens, etwa beim Beherbergungsbetrieb oder auf anderen öffentlichen Parkplätzen. Der Beschwerdeführer hat kein konkretes Vorbringen dazu erstattet, wie oft dieser Fall tatsächlich eintritt. Er hat auch kein konkretes Vorbringen dazu erstattet, in welcher Höhe aus dieser Fallkonstellation tatsächlich Einnahmen erzielt werden. Das Vorbringen, es würden jedenfalls Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht erzielt, wurde nicht belegt.

Im gegenständlichen Verfahren ist der Streitgegenstand mit der Körperschaftsteuer 2016 in Hinblick auf den von der Trägerkörperschaft angemeldeten Betrieb gewerblicher Art Radweg [...] begrenzt. Der Beschwerdeführer verweist auf ein Judikat des deutschen Bundesfinanzhofes zum Vorsteuerabzug für eine Hängebrücke (Punkt II der Stellungnahme vom 9.9.2022: BFH 20.10.2021, IX R 10/21) und leitet daraus ab, dass die Inanspruchnahme der Parkplätze durch den Radweg veranlasst wäre. Gleichzeitig aber räumt er ein, dass die Parkgebühren im zitierten Judikat nicht als Entgelt für die Bereitstellung und Benutzung der Brücke anzusehen gewesen seien. Auch bei der hier zu beurteilenden Sachlage sind von der Trägerkörperschaft vereinnahmte Parkgebühren nicht als Entgelt für die Errichtung, Bereitstellung und Benutzung des Radweges anzusehen.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass ein Ergebnisausgleich zwischen einzelnen Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht vorgenommen werden kann (VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144). Ebenso wenig kommt ein

Ergebnisausgleich zwischen dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts und einem von ihr geführten Betrieb gewerblicher Art in Betracht.

In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird für die Annahme von Einnahmen ein gewisser Veranlassungszusammenhang zwischen einer Betätigung und zugeflossenen Einnahmen (VwGH 27.3.2002, 2000/13/0020) und eine Teilnahme am Wirtschaftsleben in der Form eines Güter- oder Leistungsaustausches (VwGH 29.7.2014, 2011/13/0060) verlangt, wenn auch keine finale Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich ist (VwGH 17.9.2003, 2001/14/0211).

Die willkürliche Umschichtung von Parkerlösen (oder von Erlösen aus dem Verkauf von Umlagekarten) zu einer betrieblichen Tätigkeit, die ihrem Wesen nach völlig unabhängig von einem oder mehreren Parkplätzen (oder dem Verkauf von Umlagekarten) betrieben werden kann, im Kontext eines „*wirtschaftlichen Gesamtkonzeptes*“ führt nicht zum Zufluss von Einnahmen im Rahmen dieser betrieblichen Tätigkeit, zumal die geldwerten Vorteile dieser betrieblichen Tätigkeit nicht im Rahmen des Betriebes und durch diesen veranlasst zufließen (vgl. VwGH 17.9.1997, 95/13/0034). Die vom Beschwerdeführer angestrebte Umschichtung der vom Tourismusverband S vereinnahmten Parkentgelte spricht auch gegen eine wirtschaftliche Selbständigkeit des Beschwerdeführers, da die Parkentgelte gerade nicht vom Beschwerdeführer, sondern von der Trägerkörperschaft vereinnahmt werden.

Auch deutet das Vorgehen im Kontext des vom Beschwerdeführer dargestellten „*wirtschaftlichen Gesamtkonzeptes*“ darauf hin, dass der Radweg nicht wirtschaftlich selbständig im (Wort-)Sinn des § 2 Abs. 1 KStG 1988 betrieben wird bzw. werden kann:

„Der Tourismusverband [...] KÖR als Trägerkörperschaft des Beschwerdeführers verfolgt seit vielen Jahren ein Gesamtkonzept, welches unter anderem dadurch charakterisiert ist, dass unterschiedliche Freizeitangebote zur Attraktivierung und Förderung der regionalen Belange des Tourismus geplant, errichtet und betrieben werden. Für die Zurverfügungstellung dieser Angebote wird generell, und nicht nur im Fall des Beschwerdeführers, ein Entgelt verlangt, welches in weiterer Folge über Betriebe gewerblicher Art, welche zu diesem Zwecke gegründet werden, verrechnet wird...“ (vgl. Punkt 2.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022).

Der Begriff „*Einnahmen*“ orientiert sich an § 15 EStG 1988 (Oberhuber in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer, Rz 82 zu § 2) und umfasst den Zufluss von Geld oder geldwerten Vorteilen an den Steuerpflichtigen. Als Steuersubjekt, dem Geld oder geldwerte Vorteile zufließen, kommt im hier maßgeblichen Bezugsrahmen nur der Betrieb gewerblicher Art in Betracht. Die Definition des Begriffs „*Einnahme*“ in § 15 Abs 1 EStG ist auf den betrieblichen Bereich nicht unmittelbar anwendbar, wird aber in der Praxis zur Auslegung herangezogen. Als Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert anzusehen, die durch den Betrieb veranlasst sind (Jakom/Ebner/Marschner EStG, 18.A. 2025, Rz 256 zu § 4) und – bezogen auf den Betrieb gewerblicher Art als Steuersubjekt in der Körperschaftsteuer –

diesem Betrieb gewerblicher Art zufließen. Die Parkgebühren auf den beiden vom Beschwerdeführer dem Radweg zugeordneten Parkplätzen werden allerdings vom Tourismusverband [...] vereinnahmt und bloß im Innenverhältnis der Betätigung „Radweg“ anteilig zugeordnet.

Insgesamt begründet die Betätigung des Tourismusverbandes [...] in Hinblick auf den Radweg durch das [...] mangels privatwirtschaftlicher Tätigkeit und aufgrund des Umstandes, dass dieser Betätigung keine Einnahmen zuzuordnen sind, keinen Betrieb gewerblicher Art. Die Betätigung des Tourismusverbandes S in Hinblick auf den Radweg durch das Tal ist daher auch kein (wenn auch fingiertes: *Oberhuber in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 1988, Rz 20 zu § 2) Rechtssubjekt im abgabenrechtlichen Sinn, sodass eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer nicht in Betracht kommt.

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2016 war aufzuheben. Es war auszusprechen, dass eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2016 zu unterbleiben hat.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulässigkeit)

Die Feststellung zur Zuordnung von Einnahmen war auf Sachverhaltsebene zu treffen. Die rechtliche Würdigung wurde unter Berücksichtigung der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war darüber hinaus nicht zu lösen.

Innsbruck, am 25. Juni 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Adebiola Bayer, die Richterinnen Mag. Karoline Windsteig sowie die fachkundigen Laienrichter Georg Dollinger und Dipl.Ing. Christian Lintl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Oktober 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 24. September 2024 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2021 und vom 8. August 2024 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2022 am 22. Oktober 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Zinkl zu Recht erkannt:

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

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

[...]

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (im Folgenden „Bf.“) ist Mitglied einer Unternehmensgruppe. Ihre Tätigkeitsbereiche sind die Erzeugung elektrischer Energie sowie die Projektierung, die Errichtung, der Betrieb und die Instandhaltung von Kraftwerken.

An sie ergingen die angefochtenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2021 und Gruppenmitglied 2022, in welchen die belangte Behörde den folgenden Sachverhalt zu Grunde legte:

Mit Verschmelzungsvertrag vom 9. Juni 2017 sei die A a GmbH (im Folgenden: „A“) rückwirkend zum 31. Dezember 2016 auf die B b GmbH (im Nachfolgenden: „B“) down-stream verschmolzen worden. Der beizulegende Wert zum Verschmelzungstichtag habe EUR 0,00 betragen. Im Verschmelzungsvertrag sei die gesetzlich gemäß § 96 Abs. 2 GmbHG iVm § 224 Abs. 3 AktG normierte Rechtswirkung der Verschmelzung, wonach die von A an der B gehaltenen Anteile zur Abfindung der Anteilsinhaber an diese auszukehren seien, explizit angeordnet worden. Demnach seien die bisher von der A an der B gehaltenen 100%-Anteile im Beteiligungsausmaß von 49,99% an die C AG und im Beteiligungsausmaß von 50,01% an die Bf. ausgekehrt worden. Bei der B handele es sich um eine Beteiligungsholding, wobei die 100%-Beteiligung an der albanischen Projektgesellschaft D der einzige wesentliche Vermögensgegenstand sei. Die historischen Anschaffungskosten der Beteiligung der B an der D hätten EUR 90.171.713,62 betragen. In den Jahren 2012 und 2013 sei auf Ebene der B die Beteiligung an der D zur Gänze steuerneutral abgeschrieben worden, da es sich um eine internationale Schachtelbeteiligung ohne Option gehandelt habe. In denselben Jahren sei die 50,01%-Beteiligung an der A von der Bf. zur Gänze steuerwirksam abgeschrieben worden (historische Anschaffungskosten: EUR 27.747.858,77), da der einzige wesentliche Vermögensgegenstand der A die Beteiligung an der B gewesen sei. Die A wiederum habe ihre Beteiligung an der B (historische Anschaffungskosten: EUR 90.215.149,65) zur Gänze steuerwirksam abgeschrieben. Im Jahr 2021 sei es bei der D zu einer Werterholung gekommen, weshalb auf Ebene der B im Jahr 2021 eine steuerneutrale Zuschreibung der Beteiligung an der D durchgeführt worden sei. Die Beteiligung an der B sei von der Bf. in den Jahren 2021 und 2022 nicht zugeschrieben worden. Per 31. Dezember 2021 habe sowohl der beizulegende Wert als auch der Teilwert des 50,01%-Anteils der Bf. an der B EUR 18.851.333,77 betragen und per 31. Dezember 2022 habe sowohl der beizulegende Wert als auch der Teilwert des 50,01%-Anteils der Bf. an der B EUR 19.234.519,08 betragen. Der steuerliche Buchwert des 50,01%-Anteils der Bf. an der B habe per 1. Jänner 2021 EUR 0,00 und per 1. Jänner 2022 EUR 18.851.333,77 betragen.

Der Sachverhalt sei unstrittig. Strittig sei hingegen die rechtliche Frage, ob die Zuschreibungsverpflichtung nach der Down-stream-Verschmelzung per 31. Dezember 2016 auch auf Ebene der Anteilsinhaber der B fortbestehe.

Beteiligungen seien bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nach § 204 Abs. 2 UGB außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben. Stelle sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe für die seinerzeitige außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestünden, sehe § 208 Abs. 1 UGB eine Zuschreibung vor. Erfolge unternehmensrechtlich eine Zuschreibung, sei diese gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 auch steuerwirksam. Im Erkenntnis vom 22.5.2014, 2010/15/0127, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass im Falle einer Einbringung der beizulegende Wert gemäß § 202 Abs. 1 UGB in der Unternehmensbilanz bei der übernehmenden Gesellschaft die Funktion der Anschaffungskosten übernehme. Demnach liege bei einer teilwertberechtigten Beteiligung, die im Zuge einer Einbringung übertragen worden sei und sodann eine Wertsteigerung erfahren habe, die Zuschreibungsobergrenze im beizulegenden Wert zum Zeitpunkt der Einbringung. Dies sogar unabhängig davon, ob das eingebrachte Vermögen gemäß § 202 Abs. 1 UGB mit dem beizulegenden Wert angesetzt worden oder vom Wahlrecht zur Buchwertfortführung gemäß § 202 Abs. 1 UGB Gebrauch gemacht worden sei. Diese Konsequenz gelte jedoch nicht für alle Umgründungstypen. So komme es aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge etwa bei der Verschmelzung zu einer Übertragung des Zuschreibungspotentials auf den Gesamtrechtsnachfolger.

Vor dem Hintergrund dieses Erkenntnisses aus dem Jahr 2014 seien zuletzt abgeschriebene Beteiligungen vermehrt nach Art. III UmgrStG in andere Konzerngesellschaften eingebracht worden, um eine mögliche Zuschreibungsverpflichtung zu umgehen. Durch das StRefG 2020 habe der Gesetzgeber auf diese Sachverhalte reagiert und § 6 Z 13 EStG 1988 ergänzt, um bei der Zuschreibung von umgegründeten Beteiligungen steuerlich auf die ursprünglichen Anschaffungskosten abstellen zu können. Diese Ergänzung sei eine steuerliche Sonderbestimmung für alle Umgründungen mit steuerlicher Buchwertfortführung und führe zu einer Abweichung vom Unternehmensrecht. Da diese Neuregelung jedoch erstmals für Zuschreibungen nach Umgründungen anzuwenden sei, die nach dem 30. April 2019 beschlossen oder vertraglich unterfertigt worden seien, sei für gegenständliche Down-stream-Verschmelzung noch die alte Rechtslage anzuwenden. Hierbei sei strittig, ob die Zuschreibungsverpflichtung in Bezug auf die Anteile an der A bzw. an der B auch nach Down-stream-Verschmelzung der A auf die B und die unmittelbar aus der Verschmelzung resultierende Anteilsauskehr der Anteile an der B an die Bf. per 31. Dezember 2016 auf Ebene der Anteilsinhaber fortbestehe. Gemäß dem Erkenntnis vom 22.5.2014, 2010/15/0127, trete der übernehmende Rechtsträger bei Einbringungen – anders als bei der Gesamtrechtsnachfolge – nicht durch einen Akt in die Rechtsposition und Rechtsverhältnisse des Rechtsvorgängers und somit auch nicht in die Zuschreibungspflicht bis zu den seinerzeitigen Anschaffungskosten der Beteiligung ein. Demnach komme es im Fall einer

umgründungsbedingten Übertragung einer Beteiligung, die mit einer Gesamtrechtsnachfolge verbunden sei, bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem Fortbestehen der Zuschreibungsverpflichtung bis zu den historischen Anschaffungskosten der Beteiligung.

Anlässlich einer Down-stream-Verschmelzung erwerbe die übernehmende Gesellschaft Anteile, die im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zulässigerweise zu eigenen Anteilen würden. Die Bestimmung über die Anteilsauskehr zielt darauf ab, den Aufbau eigener Anteile möglichst hintanzuhalten. Soweit der Verschmelzungsvertrag die Anteilsauskehr vorsehe, komme es zum unmittelbaren Erwerb durch die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft kraft Gesetzes. Die Anteile würden somit gemäß § 96 Abs. 2 GmbHG iVm § 224 Abs. 3 AktG nicht von der übernehmenden, sondern von der übertragenden Gesellschaft übertragen; insoweit liege keine typische „Anteilsgewähr“ vor. Auch der OGH habe bereits im Jahr 1999 judiziert, dass bei einer Auskehrung der Anteile der Tochtergesellschaft an die Gesellschafter nach § 224 Abs. 3 und § 225a Abs. 3 Z 3 AktG der Erwerb der Anteile nach herrschender Ansicht ipso iure erfolge und keines zusätzlichen Rechtsaktes bedürfe. Es liege nach Ansicht des OGH keine rechtsgeschäftliche Übertragung von Geschäftsanteilen vor. Rechtsgrund sei der als Vertrag zugunsten Dritter aufzufassende Verschmelzungsvertrag in Verbindung mit den genehmigenden Generalversammlungsbeschlüssen (vgl. OGH vom 11.11.1999, 6 Ob 4/99b). Dies ergebe sich auch aus der Formulierung des § 225a Abs. 3 Z 3 AktG, wonach die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft mit Eintragung der Verschmelzung zu Aktionären der übernehmenden Gesellschaft würden, soweit sich aus § 224 AktG nichts anderes ergebe. Gemäß § 224 Abs. 3 AktG ergebe sich nichts anderes, sondern werde die Anteilsauskehr an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft explizit geregelt. Schon daraus ergebe sich – wie auch vom OGH judiziert – dass die Anteilsauskehr eine unmittelbare und gesetzlich normierte Folge der Verschmelzung sei und keines weiteren Rechtsgeschäftes bedürfe.

Bestünden Pfandrechte Dritter an den Anteilen oder Mitgliedschaften des übertragenden Rechtsträgers und gingen diese Anteile oder Mitgliedschaften im Zuge der Umgründung unter, so sei zu hinterfragen, ob an den (neuen) Anteilen der übernehmenden Gesellschaft automatisch ein Pfandrecht bestehe. Ob in diesen Fällen die aktienrechtlichen Bestimmungen bzw. der § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG analog anzuwenden seien, werde in der Literatur unterschiedlich beurteilt, wobei die hA zu Recht dafür eintrete, dass das Prinzip der dinglichen Surrogation nicht nur für den ausdrücklich gesetzlich geregelten Fall des § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG gelten solle, sondern wegen der Parallelität der Interessenlage analog auch für Rechte Dritter an Anteilen der übertragenden Gesellschaft, die im Zuge einer Verschmelzung untergingen. Wenn man der herrschenden Lehre folge, wonach § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG analog auf die Verschmelzung anzuwenden sei, gelange man zur Auffassung, dass hier auf Anteilsinhaberschaft gerade keine Einzelrechtsnachfolge stattfinde, sondern vielmehr eine partielle Gesamtrechtsnachfolge, indem alle mit den Anteilen an der übertragenden Gesellschaft verbundenen Rechte und Pflichten auf die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft übergingen, was auch die Zuschreibungsverpflichtung an den untergegangenen

Anteilen an der übertragenden Gesellschaft (hier A) beinhalte. Zudem gehe aus steuerlicher Sicht gemäß § 5 UmgrStG mit der Gesamtrechtsnachfolge bei der Verschmelzung auch die Identitätsfiktion der Anteilsinhaber einher, wodurch die neuen Anteile (an der übernehmenden Gesellschaft) an die Stelle der untergehenden Anteile träten und so zu behandeln seien, als wären sie mit den untergehenden alten Anteilen ident. Dadurch werde die auf Ebene der Bf. bestehende Zuschreibungsverpflichtung für die untergehenden alten Anteile zu einer in gleicher Höhe bestehenden Zuschreibungsverpflichtung für die neuen Anteile. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips des § 6 Z 13 EStG 1988 idF vor dem StRefG 2020 sei für die Frage der Zuschreibungsverpflichtung auch auf die unternehmensrechtlichen Vorgaben abzustellen.

Aus zivilrechtlicher Sicht habe der OGH in seinem Erkenntnis vom 18.12.2019, 5 Ob 136/19i, ausgesprochen, dass bei einer Verschmelzung die einzelnen verschmolzenen selbständigen Gesellschaften zu einer einzigen Rechtsperson würden. Die übertragende Gesellschaft sei, wenn sie auch als selbständige juristische Person nicht mehr existiere, in der anderen juristischen Person enthalten; alle Rechte der dann vereinigten juristischen Personen sollten dabei erhalten bleiben (so bereits 1 Ob 112/31 SZ 13/64; vgl. auch 1 Ob 652/27 SZ 9/138: das schließe das Erlöschen von Rechten und Pflichten des übertragenden Rechtssubjekts aus). Zudem habe der OGH im Erkenntnis vom 22.5.2007, 4 Ob 51/07i, die Frage, ob eine KG erlösche, wenn die Kommanditistin auf eine andere Kapitalgesellschaft verschmolzen werde, verneint. Dies unter anderem mit der Argumentation, dass es nicht darauf ankommen könne, in welche Richtung die Verschmelzung erfolge. Wäre die Kommanditistin übernehmende Gesellschaft, so würde wohl niemand deren Identität mit dem bisherigen Rechtsträger anzweifeln. Die formalen Umstände der Verschmelzung würden diese Verschiedenbehandlung aber nicht rechtfertigen können.

Der OGH gehe somit nach diesen beiden Judikaturlinien davon aus, dass die übertragende Gesellschaft nicht untergehe, sondern in der übernehmenden Gesellschaft wirtschaftlich fortbestehe. Gerade auch die Verschmelzungsrichtung, also welche der beiden verschmelzenden Gesellschaften schlussendlich die übernehmende Gesellschaft sei, spiele nach Ansicht des OGH keine Rolle. Dass die übertragende Gesellschaft somit wirtschaftlich nicht untergehe, spiegele sich wohl auch auf Ebene der Anteilsinhaber wider. Diese erhielten als unmittelbare Folge der Verschmelzung die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Da die übertragende Gesellschaft in der übernehmenden Gesellschaft weiterhin wirtschaftlich fortbestehe, stelle sich die Frage, was mit den Rechten und Pflichten an den Anteilen an der übertragenden Gesellschaft geschehe. Würde man die Verschmelzungsrichtung umkehren, also die übertragende Gesellschaft wäre nunmehr die übernehmende Gesellschaft, würde ebenfalls niemand daran zweifeln, dass bestehende Rechte und Pflichten des Anteilsinhabers fortbestünden. Folge man nun der Judikatur des OGH, habe die Verschmelzungsrichtung auf die Rechte und Pflichten, die mit den Anteilen zusammenhängen, keine Auswirkung. Dementsprechend sei wohl auch anzunehmen, dass auf Ebene der Anteilsinhaber die Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft nicht untergehe, sondern in den im Zuge der

Anteilsauskehrung erhaltenen Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft wirtschaftlich fortbestehe. Dies führe aus Sicht der Abgabenbehörde dazu, dass die mit den Anteilen an der übertragenden Gesellschaft zusammenhängenden Rechte und Pflichten auch nach der Verschmelzung fortbestünden. Dies schließe auch die Zuschreibungsverpflichtung an den Anteilen an der A mit ein und diese Zuschreibungsverpflichtung bestehe somit aus zivilrechtlicher Sicht bei den im Zuge der Verschmelzung erhaltenen Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft fort.

Aus diesen Gründen seien auf Ebene der Bf. die Anteile an der B per 31.12.2021 in Höhe von EUR 18.851.333,77 und per 31.12.2022 in Höhe von EUR 383.185,31 gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 iVm § 208 Abs. 1 UGB zuzuschreiben.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 22. Oktober 2024 brachte die Bf. insbesondere Folgendes vor:

Aufgrund der zum Stichtag 31.12.2016 erfolgten Verschmelzung der A GmbH auf die B GmbH sei auf den gegenständlichen Fall entsprechend der Übergangsbestimmung des § 124b Z 341 EStG 1988 die Regelung des § 6 Z 13 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl I Nr. 103/2019 anzuwenden. Die Erläuternden Bemerkungen zum Initiativantrag zum Steuerreformgesetz 2020 beschrieben die Rechtslage vor der Änderung des § 6 Z 13 EStG 1988 wie folgt:

„§ 6 Z 13 sieht vor, dass die generelle Zuschreibungsverpflichtung des § 208 UGB in der Fassung Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 22/2015, auch für den steuerlichen Wertansatz von Anlagegütern maßgeblich ist. Aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.5.2014, 2010/15/0127) kommt es auch bei steuerneutralen Umgründungen aus unternehmensrechtlicher Sicht stets zu einem Anschaffungsvorgang, sodass eine neue Anschaffungskostenobergrenze für die Zuschreibung gilt, die in weiterer Folge auch für das Steuerrecht maßgeblich ist.“

Im Steuerrecht ergebe sich eine Zuschreibungspflicht nur dann, wenn das UGB eine solche anordne. Gemäß § 208 UGB sei dies dann der Fall, wenn sich in einem späteren Geschäftsjahr herausstelle, dass die Gründe für eine zuvor gemäß § 204 Abs. 2 oder § 207 UGB vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestünden. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei dabei keine Identität der Gründe gefordert, sondern der Wertverlust an sich sei als ursprünglicher Grund der Teilwertabschreibung anzusehen, sodass jede nachfolgende Wertsteigerung als Wegfall der Gründe für die vormalige Teilwertabschreibung anzusehen sei. Sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerrechtlich bildeten nach herrschender Ansicht die Anschaffungskosten die Obergrenze der Bewertung. Eine Zuschreibung sei somit nur dann möglich, wenn der Buchwert unter den Anschaffungskosten liege.

Unternehmensrechtlich ergebe sich aus der beschwerdegegenständlichen Verschmelzung down-stream Folgendes:

Aus Sicht der übernehmenden Gesellschaft (B GmbH) liege ein Einlagevorgang vor, der nach § 202 UGB zu bewerten sei. Nach § 202 Abs. 1 UGB seien Einlagen mit dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt ihrer Leistung beizulegen sei, soweit sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ein geringerer Wert ergebe. Nach § 202 Abs. 2 UGB dürften im Falle von Umgründungen (z.B. Verschmelzungen) abweichend davon die Buchwerte aus dem letzten Jahresabschluss oder einer Zwischenbilanz, die nach den auf den letzten Jahresabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu erstellen sei, fortgeführt werden. Die Bewertungsbestimmung des § 202 UGB regle hinsichtlich Einlagen und Zuwendungen nur die Bewertung beim übernehmenden Rechtsträger, nicht jedoch die Bewertung beim übertragenden Rechtsträger sowie bei den beteiligten Gesellschaftern. Da es aufgrund der Verschmelzung down-stream zum Untergang der übertragenden Gesellschaft komme, habe sich für die A GmbH die Frage nach der bilanziellen Darstellung des Vorganges (insbesondere der Gegenleistung) im (nächsten) Jahresabschluss nicht gestellt. Für die übertragende Gesellschaft ende aufgrund der Verschmelzung mit dem Verschmelzungstichtag das letzte Wirtschaftsjahr. Die übertragende Gesellschaft gehe anlässlich der Verschmelzung unter. Auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft führe die Verschmelzung down-stream dazu, dass die Anteile am übertragenen Rechtsträger (A GmbH) durch Anteile am übernehmenden Rechtsträger (B GmbH) ersetzt würden. Der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft verlöre die Anteile an der übertragenden Gesellschaft, würden jedoch im Gegenzug Anteilsrechte an dem übernehmenden Rechtsträger erwerben. Auch hier handele es sich somit für die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft um einen Anteilstausch. Die Bf. erwerbe die gemäß § 96 Abs. 2 GmbH iVm § 224 Abs. 3 AktG von der A an der B gehaltenen und an sie auszukehrenden Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Eine ausdrückliche Regelung über die bilanzielle Darstellung dieses Anteilstausches bestehe nicht. § 202 UGB regle lediglich die Bewertung von Einlagen, Zuwendungen sowie Entnahmen. Die Übertragung stelle jedoch einen Realisationsvorgang und damit ein Anschaffungsgeschäft dar. Da die Übertragung von Vermögen auf eine Tochtergesellschaft als Tausch und damit als Realisationsvorgang zu sehen sei, erfolge die Bewertung der erworbenen Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft auf Grundlage von § 203 UGB und die Beteiligung sei mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu aktivieren. Die Abfindungsanteile seien somit zum Zeitwert („beizulegender Wert“, „Tageswert“) der untergehenden Anteile anzusetzen.

Die bilanzrechtliche Beurteilung entspreche jener beim Anteilserwerb gegen Leistung einer Sacheinlage: Auf Ebene des Gesellschafters der übertragenden Gesellschaft werde im Zuge der Down-stream-Verschmelzung die (untergehende) Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft durch die Beteiligung an der übernehmenden (Tochter-)Gesellschaft ersetzt. Dieser Vorgang stelle einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang dar, welcher nach den für den Tausch entwickelten Grundsätzen zu bewerten sei. Angesichts der Tatsache, dass diesem

Anteilstausch eine Verschmelzung – und damit ertragsteuerlich eine Umgründung – zu Grunde liege, sei es nach Auffassung des Fachgutachtens jedoch auch zulässig, auf Ebene des Anteilsinhabers den Buchwert der bisherigen Beteiligung an der Muttergesellschaft unverändert auf die neue Beteiligung an der Tochtergesellschaft zu übertragen. Damit werde das in § 5 UmgrStG für den Bereich des Ertragsteuerrechts Angeordnete (siehe sogleich) sinngemäß auch für Zwecke des Unternehmensrechts als zulässig erachtet.

Die ertragssteuerliche Behandlung der Anteilsinhaber werde in § 5 UmgrStG geregelt. Diese erhielten im Zuge einer Verschmelzung als Ausgleich für den Verlust der Anteile an der übertragenen Gesellschaft eine entsprechende Gegenleistung. Im Zuge einer Verschmelzung down-stream seien dies die durchgereichten Anteile an der übernehmenden Körperschaft. § 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG sehe vor, dass der auf Grund der Verschmelzung erfolgende Austausch von Anteilen an der übertragenden Körperschaft nicht als Tausch gelte. Sofern die Anwendungsvoraussetzungen des Art. I UmgrStG vorlägen, werde der verschmelzungsbedingte Anteilstausch damit steuerneutral gestellt, da nach allgemeinem Steuerrecht der auf Ebene der Anteilsinhaber erfolgende Anteilstausch anlässlich der Verschmelzung als Tausch gelte, der nach § 6 Z 14 EStG 1988 für jeden Tauschpartner eine Anschaffung und eine Veräußerung bewirke. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gälten mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages als erworben. Für die neuen Anteile seien die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich (§ 5 Abs. 2 UmgrStG). Aus ertragsteuerlicher Sicht träten die im Zuge der Verschmelzung erworbenen Anteile an Stelle der untergehenden Anteile und seien so zu behandeln, als wären sie mit den untergehenden Anteilen ident. Die Identitätsfiktion gelte auch im Falle der Verschmelzung down-stream, d.h. wenn die Gegenleistung in bereits bestehenden Anteilen der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft bestehe. Die Anschaffungskosten/Buchwerte der untergehenden Anteile würden als Anschaffungskosten/Buchwerte der ausgekehrten Anteile fortgeführt. Der Tausch der untergehenden Anteile an der übertragenden Muttergesellschaft gegen die verschmelzungsbedingt an die Anteilsinhaber ausgekehrten Anteile sei bei den Anteilsinhabern steuerneutral. Aufgrund der Identitätsfiktion komme es – neben der Wertfortführung auf Ebene der Anteilsinhaber – nach Auffassung der Literatur sowie der Finanzverwaltung auch zu einer Fortführung der historischen Anschaffungskosten. Damit setze sich für steuerliche Zwecke ein etwaiges in den untergehenden Anteilen (an der übertragenden Körperschaft) bestehendes Zuschreibungspotential in den ausgekehrten Anteilen (an der übernehmenden Körperschaft) fort. Ein in den (ausgekehrten) Anteilen an der übernehmenden Körperschaft bestehendes Zuschreibungspotential gehe unter.

Nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung sei eine Zuschreibung nach § 6 Z 13 EStG 1988 in der hier einschlägigen Fassung nur möglich, wenn sie in der Unternehmensbilanz vorgenommen werden könne. Für den gegenständlichen Fall bedeute dies Folgendes:

Anlässlich der Verschmelzung der A GmbH down-stream auf die B GmbH sei die A GmbH untergegangen. Die Gesellschafter der A GmbH als übertragender Gesellschaft hätten anstelle ihrer untergegangenen Anteile an der A GmbH Anteile an der B GmbH erhalten. Dieser Austausch von Anteilen auf Ebene der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft sei als Realisationsvorgang – Veräußerung (der Anteile an A GmbH) und Anschaffung (der Anteile an B GmbH) – zu qualifizieren. Unternehmensrechtlich erfolge die Bewertung der angeschafften Anteile an der B GmbH nach § 203 UGB mit den Anschaffungskosten.

Wie die Erläuternden Bemerkungen zur Änderung des § 6 Z 13 EStG 1988 im Wege des Steuerreformgesetzes 2020 zeigten, gehe auch der Steuergesetzgeber davon aus, dass der Anteilserwerb auf Gesellschafterebene im Zuge der Verschmelzung down-stream unternehmensrechtlich als Anschaffungsvorgang zu qualifizieren sei. Genau deshalb habe der Gesetzgeber eine Ergänzung der Bestimmung als notwendig erachtet, um im Falle neuer Anschaffungskosten nach Umgründungen (weiterhin) eine Zuschreibung (auf die mittlerweile untergegangenen) Anschaffungskosten (der untergegangenen Beteiligung) zu ermöglichen. Die Anschaffungskosten der Anteile an der B GmbH entsprächen dem beizulegenden Wert der hingegebenen (aufgegebenen) Anteile an der A GmbH. Anschaffungszeitpunkt der Anteile an der B GmbH auf Ebene der Bf. sei der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Verschmelzung. In diesem Zeitpunkt habe der beizulegende Wert der Anteile an der A GmbH 0,00 betragen. Daher hätten die Anschaffungskosten der Beteiligung an der B GmbH ebenfalls 0,00 betragen. Da die Beteiligung der Bf. an der B GmbH im Zuge der Verschmelzung der A GmbH auf die B GmbH angeschafft worden sei und die Anschaffungskosten 0,00 betragen hätten, scheide eine Zuschreibung auf die Anteile an der B GmbH auf Grundlage des § 208 Abs. 1 UGB aus. Da eine Aufwertung der Beteiligung an der B GmbH durch die Bf. nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines Wirtschaftsjahres nach dem 31.12.2016 ausscheide und daher für Zwecke des Unternehmensrechts keine Zuschreibung erfolge, könne es auch im Hinblick auf den steuerlichen Wertansatz zu keiner Zuschreibung und damit zur Erhöhung des steuerlichen Gewinnes dieses Jahres kommen.

Auch das seitens des Finanzamtes für Großbetriebe angeführte VwGH-Erkenntnis vom 22.5.2014, 2010/15/0127, führe zu keiner davon abweichenden Beurteilung: Zweifelloso erfolge die Übertragung von Vermögen der A GmbH als übertragende Gesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft B GmbH als übernehmende Gesellschaft im Wege der Verschmelzung down-stream im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Die Gesamtrechtsnachfolge betreffe jedoch nur die Übertragung des Vermögens von der übertragenden (hier: A GmbH) auf die übernehmende Körperschaft (hier: B GmbH). Die B GmbH sei daher Gesamtrechtsnachfolgerin der A GmbH. Unbestritten stelle die Übertragung von Vermögen durch die Muttergesellschaft A GmbH auf die B GmbH auch eine Einlage dar, die auf Ebene der B GmbH nach § 202 UGB zu bewerten sei. Die Bf. sei jedoch weder übertragende noch übernehmende Körperschaft im Zuge der Verschmelzung, sondern vielmehr die Anteilsinhaberin der übertragenden

Körperschaft. Die Anteile an der B GmbH, die aufgrund der gesetzlichen Regelungen des § 96 Abs. 2 GmbHG iVm § 224 Abs. 3 AktG von der B GmbH nicht behalten werden könnten, sondern an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auszukehren seien, würden nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge an die Bf. übertragen. Vielmehr stelle die gesetzlich angeordnete Auskehr der Anteile an der B GmbH an die Gesellschafter der A GmbH einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang dar. Aus unternehmensrechtlicher Sicht liege ein Tauschvorgang vor, da die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft, die der Anteilsinhaber erhalte, die Gegenleistung für die untergehende Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft darstellten. Die Anteilsauskehr erfolge somit in Einzelrechtsnachfolge.

Bei der gesetzlich angeordneten Anteilsauskehr im Zuge der Verschmelzung down-stream handele es sich auch nicht um eine Einlage in die Bf. als Gesellschafterin der untergehenden A GmbH. Selbst wenn man die Auffassung vertrete, dass die Bestimmung des § 202 UGB auf die Anteilsauskehr an den Gesellschafter im Zuge der Down-stream-Verschmelzung analog angewendet werden könne, ergebe sich nichts Anderes: Denn unternehmensrechtlich stehe dem Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft in analoger Anwendung von § 202 UGB – und zwar unabhängig davon, ob eine Vermögensübertragung in Gesamt- oder Einzelrechtsvorgang vorliege – das Wahlrecht offen, entweder eine Bewertung zum beizulegenden Wert vorzunehmen (vgl. § 202 Abs. 1 UGB) oder aber abweichend davon die Buchwerte aus dem letzten Jahresabschluss fortzuführen (§ 202 Abs. 2 UGB).

Im vorliegenden Fall werde im Verschmelzungsvertrag festgelegt, dass auf Ebene der Anteilsinhaber eine Bewertung zum beizulegenden Wert erfolge. Damit bilde der beizulegende Wert im Zeitpunkt der Umgründung die neuen Anschaffungskosten der an die Bf. ausgekehrten Anteile an der B GmbH. Aufgrund des Anschaffungskostenprinzips scheide eine nachfolgende Zuschreibung unternehmensrechtlich aus. Auch die analoge Anwendung des § 202 Abs. 1 UGB auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft, an die im Zuge der Verschmelzung down-stream die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft ausgekehrt würden, führe damit zu keinem anderen Ergebnis als die Anwendung des § 203 UGB. Auf Ebene des Gesellschafters der übertragenden Gesellschaft liege ein Anschaffungsvorgang vor. Der beizulegende Wert der Anteile im Zeitpunkt der Verschmelzung stelle die Anschaffungskosten der im Zuge der Verschmelzung erworbenen Anteile dar. Die Judikatur des VwGH vom 22.5.2014, 2010/150/0127, sei zu einem Fall ergangen, in dem die Buchwerte der eingebrachten Beteiligung gemäß § 202 Abs. 2 UGB fortgeführt worden seien. Zentrale Streitfrage sei gewesen, wie in einem solchen Fall die Anschaffungskosten der eingebrachten Beteiligung zu bestimmen seien. Der Hinweis des VwGH („[a]nders als bei der Gesamtrechtsnachfolge“) lasse sich sprachlich tatsächlich so deuten, dass es für die Beantwortung dieser Frage darauf ankommen könne, ob die übertragene Beteiligung im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge übernommen werde. Dass eine solche Differenzierung aber auch dann relevant sei, wenn die übernommene Beteiligung gemäß § 202 Abs. 1 UGB neu bewertet worden sei, lasse sich dem VwGH-Erkenntnis nicht entnehmen.

Die Frage des (unmittelbaren) Durchgangserwerbs sei nicht relevant: Unabhängig davon, ob der Erwerb der Anteile in zwei Schritten oder in einem Schritt erfolge, liege ein Tausch und damit ein Anschaffungsvorgang vor.

Auch die Frage der analogen Anwendung des § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG sei nicht relevant: Zum einen seien öffentlich-rechtliche Rechtspositionen ebenso wenig von der dinglichen Surrogation nach § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG erfasst wie schuldrechtliche Ansprüche. Bei der gegenständlichen Zuschreibungsverpflichtung handele es sich zweifellos um kein dingliches Recht eines Dritten, das in analoger Anwendung des § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG von den im Zuge der Verschmelzung untergehenden Anteilen an der übertragenden Gesellschaft auf die vom Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft im Wege der Anteilsauskehr erworbenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft übergehe. Zum anderen zeige der bloße Umstand, dass es einer solchen Analogie bedürfe, dass die ausgekehrten Anteile an der übernehmenden Gesellschaft vom Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworben würden. Wäre dem so, würde zweifellos auch ein auf diesen Anteilen lastendes Pfandrecht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergehen und es bedürfte dann keiner analogen Anwendung des § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG. Die gesellschaftsrechtliche Diskussion über die analoge Anwendung der Bestimmung des § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG auf die Down-stream-Verschmelzung bestätige somit gerade, dass hinsichtlich der ausgekehrten Anteile keine Gesamtrechtsnachfolge vorliege.

Zu OGH vom 11.11.1999, 6 Ob 4/99b, führte die Bf. aus, dass demnach die übernehmende Gesellschaft die im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworbenen Aktien nicht behalten dürfe. Sie müsse die Anteile unmittelbar an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft weiterleiten; die Anteile müssten sofort, Zug um Zug zur Abfindung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft verwendet werden. Der OGH mache im Judikat vom 11.11.1999, 6 Ob 4/99b, deutlich, dass der Vorgang der Down-stream-Verschmelzung mehrere Schritte umfasse und sich aus der Verschmelzung drei Rechtsfolgen ergäben: 1. die Vermögensübertragung, 2. das dadurch bewirkte Erlöschen der übertragenden Gesellschaft, 3. der Erwerb der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft durch die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft. Wie der OGH ausführe, erfolge der Anteilserwerb der Gesellschafter im Falle der Down-stream-Verschmelzung ipso iure und bedürfe keines zusätzlichen Rechtsaktes. Rechtsgrund sei der Verschmelzungsvertrag, der hinsichtlich der Übertragung der Anteile als Vertrag zu Gunsten Dritter (der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft) aufzufassen sei. Auch diese Ausführungen bestätigten, dass der OGH den Anteilserwerb auf Ebene der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft als einen von der Übertragung des Vermögens in Gesamtrechtsnachfolge (von der übertragenden auf die übernehmende Gesellschaft) gesonderten Akt (Erwerb der Gegenleistung durch die Anteilsinhaber) sehe.

Demgegenüber lasse sich aus den seitens der Finanzverwaltung weiters zitierten Ausführungen des OGH vom 18.12.2019, 5 Ob 136/19i, nichts gewinnen: Der Oberste Gerichtshof beschäftige sich in dem genannten Urteil ausschließlich mit der Frage der Übertragung des Vermögens im Zuge einer Verschmelzung von der übertragenden auf die übernehmende Gesellschaft (Gegenstand des Judikats sei die Übertragung eines Wiederverkaufsrechts an einer Liegenschaft im Zuge einer Verschmelzung von der übertragenden auf die übernehmende Gesellschaft gewesen). Aussagen zu Fragen des Anteilserwerbes auf Gesellschafterebene treffe der OGH nicht. Damit lasse sich aus der Entscheidung für die Frage, ob die ausgekehrten Anteile im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge erworben würden, nichts gewinnen.

Auch aus der seitens des Finanzamtes angeführten Judikatur des OGH vom 22.05.2007, 4 Ob 51/07i, lasse sich für den gegenständlichen Fall nichts ableiten: Gegenstand des Urteils sei die Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft (als Teil des übertragenen Vermögens) im Zuge einer Verschmelzung gewesen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall der Verschmelzung down-stream dagegen komme es nicht zu einer Übertragung von Anteilen im Zuge einer Verschmelzung. Vielmehr beschäftige sich der beschwerdegegenständliche Fall mit der Ebene der Anteilsinhaber im Zuge der Verschmelzung. Aufgrund der Verschmelzung down-stream komme es zum Untergang der Anteile der Anteilsinhaber an der übertragenden Gesellschaft und zum Erwerb von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft. Im Falle der Verschmelzung up-stream komme es demgegenüber auf Ebene der Anteilsinhaber nicht zu einem Untergang der Anteile der Anteilsinhaber an der übertragenden Gesellschaft, sondern diese blieben bestehen. Warum die genannte OGH-Judikatur daher dazu führen sollte, dass eine mit untergehenden Anteilen verbundene Zuschreibungspflicht auf im Zuge einer Verschmelzung down-stream von den Anteilsinhabern erworbene Anteile übergehen sollte, weil eine Zuschreibungspflicht auf im Zuge einer Verschmelzung up-stream unverändert bestehenbleibende Anteile bestehen bleibe, sei nicht ersichtlich. Denn Up- und Down-stream-Verschmelzungen seien auf Anteilsinhaberebene mit unterschiedlichen Rechtsfolgen verknüpft.

Zu § 5 UmgrStG führte die Bf. ergänzend insbesondere aus, dass die dortigen steuerrechtlichen Regelungen auch für den Fall des Anteilstausches auf Anteilsinhaberebene im Zuge einer Verschmelzung down-stream gälten. Die Tatsache, dass der Gesetzgeber für alle Arten der Verschmelzung zur Behandlung der Anteilsinhaber eine einheitliche Regelung getroffen habe, bestätige, dass auch dieser davon ausgehe, dass auch im Falle einer Verschmelzung down-stream auf Ebene der Anteilsinhaber ein Anteilstausch erfolge. Unstrittig führe die Identitätsfiktion des Umgründungssteuerrechts dazu, dass die von den Anteilsinhabern erworbenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft für ertragsteuerliche Zwecke so zu behandeln seien, als wären sie mit den untergehenden alten Anteilen ident. Vor diesem Hintergrund spreche – wenn gleich nicht final geklärt – wohl Vieles dafür, dass eine auf Ebene des Anteilsinhabers bestehende Zuschreibungsverpflichtung hinsichtlich der alten Anteile für

ertragsteuerliche Zwecke auf die im Zuge der Verschmelzung eingetauschten Anteile übergehe. Warum die in § 5 UmgrStG verankerte Identitätsfiktion zivil- und gesellschaftsrechtlich maßgebend sein sollte, bleibe offen. Eine § 5 UmgrStG vergleichbare unternehmensrechtliche Vorschrift gebe es nicht. Vielmehr ergebe sich aus den anzuwendenden gesellschaftsrechtlichen Regelungen die gegenteilige Beurteilung:

Im Zuge der Verschmelzung down-stream gingen die Anteile an der übertragenden Gesellschaft unter. Als Gegenleistung für die untergehenden Anteile erhielten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft im Wege der Anteilsauskehr die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Anhaltspunkte dafür, dass die Anteile an der übertragenden Gesellschaft für Zwecke des Gesellschaftsrechts fortbestünden (womit im Umkehrschluss die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft untergehen müssten), fänden sich nicht. Dennoch eine Identitätsfiktion anzunehmen, widerspräche zudem dem gesellschaftsrechtlichen Ergebnis einer Down-stream-Verschmelzung: Wenn die Finanzverwaltung meine, die Anteile an der übertragenden Gesellschaft würden wirtschaftlich fortbestehen, bedeute dies notwendigerweise, dass die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft nach Ansicht der Finanzverwaltung wirtschaftlich betrachtet untergingen, obwohl es zivil- und gesellschaftsrechtlich genau umgekehrt sei. Gesellschaftsrechtlich liege auf Ebene der Anteilsinhaber ein Anschaffungsvorgang vor. Die Anteilsinhaber hätten die erworbenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten und der Buchwert der verschmelzungsbedingt untergehenden Anteile an der übertragenden Gesellschaft könnten nicht fortgeführt werden. Genau deshalb habe es der Gesetzgeber für notwendig erachtet, in § 5 UmgrStG eine eigenständige steuerrechtliche Regelung zu schaffen.

Im Ergebnis fände § 6 Z 13 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl I Nr. 103/2019 Anwendung. Demnach sei ausschließlich entscheidend, ob nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres eine Zuschreibung erfolge. Im Zuge der Verschmelzung der A GmbH down-stream auf die B GmbH habe die Bf. die Anteile an der B GmbH im Wege eines Anteilstausches und damit in Einzelrechtsnachfolge erworben. Dass der Anteilserwerb auf Gesellschafterebene im Zuge einer Verschmelzung in Einzelrechtsnachfolge erfolge, werde auch im Schrifttum (vgl. *Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein*, Verschmelzung, VI.B Rz. 29) vertreten und werde auch in einem von der Bf. beauftragten Rechtsgutachten von Univ.-Prof. Dr. Dr.h.c. Susanne Kalss, LL.M., bestätigt. Die Bf. habe die im Zuge der Down-stream-Verschmelzung erworbenen Anteile nach § 203 UGB mit den Anschaffungskosten zu aktivieren gehabt. Eine unternehmensrechtliche Zuschreibung scheide aufgrund des Anschaffungskostenprinzips aus, sodass auch mit steuerlicher Wirkung keine Zuschreibung vorzunehmen sei. Auch eine analoge Anwendung der Bestimmung des § 202 UGB führe zu keinem anderen Ergebnis, da im gegenständlichen Fall im Zuge der Verschmelzung eine Bewertung mit dem beizulegenden Wert im Zeitpunkt der Verschmelzung erfolgt sei, der damit

die neuen Anschaffungskosten der Anteile darstelle. Die von der Finanzverwaltung ins Treffen geführte literarische Diskussion, ob bei Verschmelzungen eine analoge Anwendung des § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG in Betracht komme, belege gerade im Gegenteil, dass der Erwerb der Anteile durch die Anteilsinhaber im Zuge der Verschmelzung nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolge. Auch beträfen die von der Finanzverwaltung herangezogenen OGH-Entscheidungen völlig anders gelagerte Sachverhalte und beschäftigten sich mit gänzlich anderen Fragestellungen, sodass diese Judikate für den gegenständlichen Fall nicht einschlägig seien.

Die Bf. legte der Beschwerde ein Rechtsgutachten vom 22. März 2024 über die Qualifikation der Anteilsgewährung gemäß § 224 Abs. 3 AktG im Zuge der Verschmelzung vor. In diesem wurde insbesondere festgehalten, dass es bei mit der Verschmelzung verbundenen Gesamtrechtsnachfolge keiner Dreiparteieneinigung zwischen übertragender Gesellschaft, übernehmender Gesellschaft und außenstehenden Vertragspartnern bedürfe. Die übernehmende Gesellschaft trete in sämtliche Rechtspositionen der übertragenden Gesellschaft ein. Die zivilrechtlichen Rechte und Pflichten, Forderungen und Schulden würden unabhängig davon übernommen, ob sie bekannt seien oder nicht. Die Gesamtrechtsnachfolge sei eine Durchbrechung des allgemeinen Prinzips der Auswahl der Vertragspartner und des Eingehens der Rechtsbeziehungen mit dritten Vertragspartnern. Diese erhielten neue Vertragspartner und Schuldner (*Kalss/Eckert*, Gläubigergefahren bei Umgründungen von Kapitalgesellschaften, GesRZ 2008, 81). Die Gewährung der Anteile, welche kein zwingend erforderliches Element der Verschmelzung sei (siehe § 224 AktG), sei hingegen kein Akt der Gesamtrechtsnachfolge. Vielmehr werde im Zuge der Verschmelzung der Übertragungsakt vorgenommen. Dies zeige sich anhand folgender Aspekte: Der Verschmelzungsvertrag habe gemäß § 220 AktG Einzelheiten über die Anteilsgewährung festzulegen. So müsse er bestimmen, ob bereits vorhandene eigene Aktien oder Anteile der übernehmenden Gesellschaft für die Leistung der Anteile verwendet würden oder ob eine Kreation von Anteilen durch Kapitalerhöhung erforderlich sei, damit diese an die Gesellschafter gewährt würden oder eben gerade erhaltene eigene Anteile durchgeschleust würden. Zulässig sei es auch, mit Zustimmung der Gesellschafter andere Gegenstände (zB Genussrechte) zu gewähren. Es werde nur ein schon bestimmter Gegenstand (Anteil) und keine Gesamtheit übertragen. Eine Vereinfachung sei für diesen Schritt nicht erforderlich. Die Übertragung sei gesetzlich angeordnet, aber das genaue Prozedere bleibe in der Gestaltungsfreiheit der Gesellschaften und deren Gesellschafter. Seien die von der übertragenen Gesellschaft gehaltenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft mit Rechten Dritter belastet, etwa einem Pfand- oder Fruchtgenussrecht, stelle sich die Frage nach der lastenfreien Gegenleistung. Als Inhaber lastenfreier Anteile hätten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft einen Anspruch darauf, auch lastenfreie Anteile an der übernehmenden Gesellschaft zu erhalten. Sei der berechtigte Dritte nicht bereit, die Anteile freizugeben, somit auf sein Pfand- oder Fruchtgenussrecht zu verzichten, sei die Zuordnung der Anteile zur Erfüllung der

verschmelzungsrechtlichen Anteilsgewährungspflicht nur möglich, wenn die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft der Gewährung von belasteten Anteilen zustimmen (*Von Hinden* in Habersack/Wicke, Umwandlungsgesetz² § 54 Rz 38). Während bei einem Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge Dritte nicht zustimmungsberechtigt seien, fehle dieser Eingriff bei einer Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Eine Einzelrechtsnachfolge sei immer anzunehmen, wenn nicht ausdrücklich eine Gesamtrechtsnachfolge angeordnet werde. Eine Gesamtrechtsnachfolge sei als massiver Eingriff in die Rechte Dritter nur zulässig und von der Rechtsordnung anerkannt, wenn sie wegen der Vereinfachungsfiktion, vor allem wegen der Eingriffe in die Rechtspositionen Dritter vom Gesetz ausdrücklich anerkannt und angeordnet werde. Im Gesetz werde gemäß § 219 Z 1 AktG nur die Vermögensübertragung kraft Gesamtrechtsordnung angeordnet, nicht hingegen die Anteilsgewährung, sodass für die Anteilsgewährung nur die Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge bleibe.

Nachdem die Bf. die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO beantragt hatte, legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht fristgerecht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende GmbH ist Mitglied einer Unternehmensgruppe und ging im Jahr 2014 aus der Umwandlung der H AG in eine GmbH hervor. Ihre Tätigkeitsbereiche sind die Erzeugung elektrischer Energie sowie die Projektierung, die Errichtung, der Betrieb und die Instandhaltung von Kraftwerken.

Im Jahr 2008 erhielt der Konzern der I, dem die Bf. angehört, in einem Ausschreibungsverfahren über die Errichtung und den Betrieb des Wasserkraftwerks B am Fluss E in Albanien den Zuschlag. Gegenstand der Ausschreibung war eine Konzession für den Bau und den befristeten Betrieb des Wasserkraftwerks über eine Periode von insgesamt 35 Jahren, wobei vorgesehen war, dass die erzeugte elektrische Energie über einen Zeitraum von 15 Jahren zu 100 % vom staatlichen albanischen Energieversorger F abgenommen wird und in der Restperiode frei vermarktet werden kann. Am Ende der Konzessionsperiode sollen alle Anlagen unentgeltlich an die Republik Albanien übertragen werden.

Zum Zweck der Umsetzung des Projektes errichtete die zum Konzern der I zugehörige G GmbH im Herbst 2008 die albanische Projektgesellschaft D.

Nach einer Einigung über eine Zusammenarbeit im Bereich internationaler Erzeugungsprojekte im Rahmen eines Joint Ventures verkaufte die Gründerin, die G GmbH, 50% der Anteile an der D an die C AG (Closing: August 2010) und die restlichen Anteile (50%) wurden im Jänner 2011 auf die H AG übertragen. Im Rahmen eines Syndikatsvertrages wurden Vereinbarungen betreffend die Zusammenarbeit bei weiteren Wasserkraftprojekten in Albanien getroffen. Im Jahr 2011 wurde vor diesem Hintergrund die Schaffung einer gemeinsamen Holdingstruktur für den albanischen Markt (Region A) beschlossen.

Zur Umsetzung der Zusammenarbeit im Wasserkraftbereich in Albanien wurde von der H AG und der C AG die A a GmbH („A GmbH“) gegründet.

In weiterer Folge wurden die Anteile an der D rückwirkend zum 31. Dezember 2010 im Wege einer Sacheinlage auf die zu diesem Zweck als Tochter der A GmbH gegründete B b GmbH („B GmbH“) übertragen. Diese aktivierte die Anteile zum beizulegenden Wert von EUR 21.085.856,81. Um das gewünschte Beteiligungsverhältnis herzustellen (50,01 % H AG, 49,99 % C AG), leistete die H AG in Zuge einer Sacheinlage eine bare Zuzahlung iHv EUR 8.436,03.

Entsprechend der in der Konzessionsvereinbarung festgelegten Eigenkapitalausstattung und dem bestehenden Investitionsplan führte die D 2008, 2010 und 2011 Kapitalerhöhungen durch (2008: rd. EUR 1 Mio., 2010: rd. EUR 41 Mio., 2011: EUR 36 Mio.). Die Kapitalerhöhung des Jahres 2011 wurde bereits von der B GmbH gezeichnet. Danach wies die Beteiligung an der D zum 31. Dezember 2011 auf Ebene der B GmbH einen Buchwert von rd. EUR 78 Mio. auf.

Aufgrund diverser Entwicklungen im Rahmen der Errichtung des Kraftwerks B (Mehrkosten bedingt durch Hochwasser, erforderliche Änderungen des Baukonzeptes, Zeitverzögerungen, gestiegene Kapitalkosten sowie insbesondere deutlich niedrigere Erlöse aus Certified Emission Reduction-Zertifikaten als prognostiziert) erschien eine volle Werthaltigkeit der Investitionen der D zum 31. Dezember 2012 nicht mehr gegeben zu sein und das Kraftwerk B wurde außerplanmäßig abgeschrieben. Diese Wertminderung spiegelte sich auf Ebene der B GmbH wider, die ihre Beteiligung an der D ebenfalls außerplanmäßig abschreiben musste.

Da das Vermögen der B GmbH zum 31. Dezember 2012 im Wesentlichen aus der Beteiligung an der D bestand, schlug sich der Wertverlust vollumfänglich auch in einer Reduktion des Verkehrswertes der Anteile an der B GmbH nieder, sodass von der A GmbH ebenfalls eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B GmbH in Höhe von rd. EUR 53,7 Mio. vorzunehmen war. Im Jahr 2013 erfolgten weitere Teilwertabschreibungen der Beteiligungen an der D durch die B GmbH sowie der Beteiligung an der B GmbH durch die A GmbH – deren wesentliches Vermögen ebenfalls nur die Beteiligung an der B GmbH war – in Höhe von rd. EUR 24,5 Mio. auf den Betrag von EUR 0,00. Auf Ebene der H AG erfolgten korrespondierende Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung (per 31. Dezember 2012: rd. EUR 25,6 Mio., per 31. Dezember 2013: rd. EUR 13,5 Mio.).

Im Jahr 2014 wurden zwischen der B GmbH und der A GmbH sowie der A GmbH und deren Gesellschafterinnen Ergebnisabführungsverträge abgeschlossen, aufgrund derer jeweils die Verluste durch die Gesellschafterinnen übernommen wurden.

Im Jahr 2015 wurde von der D erneut eine Kapitalerhöhung beschlossen und von der B GmbH wurden weitere EUR 12 Mio. Eigenkapital zugeführt, sodass die Anschaffungskosten der Beteiligung der B GmbH an der Energji B auf insgesamt EUR 90.171.713,62 stiegen. Auch hier erfolgten auf sämtlichen Ebenen (B GmbH, A GmbH und Bf.) neuerliche Teilwertabschreibungen (Beteiligung an der D, an der B GmbH und an der A GmbH), sodass sich Buchwerte der Beteiligungen von jeweils EUR 0,00 ergaben.

Auf Grund der Erfahrungen im Rahmen des Projektes B wurde von weiteren Ausbauplänen Abstand genommen. Es wurde daher entschieden, die etablierte albanische Holdingstruktur zu vereinfachen. Aus konzessionsrechtlichen Gründen in Albanien (ein Wechsel der Gesellschafterin der D sollte vermieden werden) wurde die A GmbH mit Verschmelzungsvertrag vom 9. Juni 2017 rückwirkend zum 31. Dezember 2016 auf die B GmbH down-stream verschmolzen. Die im Zuge der Verschmelzung übertragenen Vermögensgegenstände und Schulden wurden von der übernehmenden Gesellschaft gemäß § 202 Abs. 1 UGB mit den beizulegenden Werten angesetzt. Im Verschmelzungsvertrag wurde die gesetzlich gemäß § 96 Abs. 2 GmbHG iVm § 224 Abs. 3 AktG normierte Rechtswirkung der Verschmelzung, wonach die von der A GmbH an der B GmbH gehaltenen Anteile zur Abfindung der Anteilsinhaber an diese auszukehren sind, explizit angeordnet. Demnach wurden die bisher von der A GmbH an der B GmbH gehaltenen 100%-Anteile im Beteiligungsausmaß von 49,99% an die C AG und im Beteiligungsausmaß von 50,01% an die Bf. ausgekehrt. Die Beteiligung an der B GmbH wurde von diesen gemäß § 202 Abs. 1 UGB mit dem beizulegenden Wert angesetzt. Der beizulegende Wert zum Verschmelzungstichtag betrug EUR 0,00.

Auf Grund einer Werterholung bei der D wurde auf deren Beteiligung im Jahresabschluss der B GmbH gemäß § 208 Abs. 1 UGB per 31. Dezember 2020 erstmals eine Zuschreibung (EUR 1.132.462,82) durchgeführt. Weitere unternehmensrechtliche Zuschreibungen erfolgten in den darauffolgenden Jahresabschlüssen per 31. Dezember 2021 (EUR 17.718.870,95) und 31. Dezember 2022 (EUR 383.185,31). Grundlage dieser Zuschreibungen waren für Zwecke des IFRS-Konzernabschlusses vom Konzern der Bf. vorgenommene Impairment-Tests (Bewertungen nach der Discounted Cash Flow-Methode).

Die Beteiligung an der B GmbH wurde von der Bf. in den Jahren 2021 und 2022 nicht zugeschrieben. Per 31. Dezember 2021 betrug sowohl der beizulegende Wert als auch der Teilwert des 50,01%-Anteils der Bf. an der B GmbH EUR 18.851.333,77 und per 31. Dezember 2022 betrug sowohl der beizulegende Wert als auch der Teilwert des 50,01%-Anteils der Bf. an der B GmbH EUR 19.234.519,08. Der steuerliche Buchwert des 50,01%-Anteils Bf. an der B GmbH betrug per 1. Jänner 2021 EUR 0,00 und per 1. Jänner 2022 EUR 18.851.333,77.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I: Stattgabe

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 3/2021 sind Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens – wie beispielsweise Beteiligungen an Kapitalgesellschaften – mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die – wie die Bf. – nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) beziehen, sind nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

Gemäß § 202 Abs. 1 UGB sind Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen mit dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt ihrer Leistung beizulegen ist, soweit sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ein geringerer Wert ergibt.

Beteiligungen sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 204 Abs. 2 UGB).

Gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 22/2015 gilt, dass, wenn nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres Anlagegüter aufgewertet werden (Zuschreibung), diese Zuschreibungen auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend sind und den steuerlichen Gewinn dieses Jahres erhöhen.

Eine solche Zuschreibung sieht § 208 Abs. 1 UGB vor, wonach dann, wenn bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 oder § 207 vorgenommen wird und sich in einem späteren Geschäftsjahr herausstellt, dass die Gründe dafür nicht mehr bestehen, der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben ist.

Es steht außer Streit, dass im Zusammenhang mit der Beteiligung an der albanischen Projektgesellschaft D bis zum Jahr 2015 Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden. Strittig und entscheidungswesentlich ist, ob auf Grund der Werterholung bei dieser Gesellschaft eine Zuschreibung auf Ebene der Bf. geboten ist.

In seinem Erkenntnis vom 22. Mai 2014, 2010/15/0127, hält der Verwaltungsgerichtshof zur Frage, welche Obergrenze für eine Zuschreibung nach Einbringung der Beteiligung in eine Tochtergesellschaft gilt, fest, dass eine Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt. Anders als bei der Gesamtrechtsnachfolge tritt der übernehmende Rechtsträger nicht durch einen Akt in die Rechtsposition und die Rechtsverhältnisse des Rechtsvorgängers und somit auch nicht in die Zuschreibungspflicht bis zu den seinerzeitigen Anschaffungskosten der Beteiligung ein. Dies führt im Falle einer Einbringung dazu, dass der beizulegende Wert gemäß § 202 Abs. 1 UGB beim übernehmenden Rechtsträger die Funktion der Anschaffungskosten als Obergrenze für die Zuschreibung gemäß § 208 Abs. 1 UGB im Jahresabschluss und damit auch für die steuerliche Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 übernimmt. Somit verbleibt für die Auffassung, wonach die Anschaffungskosten des Einbringenden gleichzeitig die Anschaffungskosten des übernehmenden Rechtsträgers darstellen – zumindest dann, wenn die Einbringung keinen Gestaltungsmissbrauch iSd § 22 BAO darstellt – kein Raum.

Nach diesem Erkenntnis scheint der Verwaltungsgerichtshof zwischen einer Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und einer Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge zu differenzieren (*Kofler/Six in Kofler* [Hrsg.], *UmgrStG*¹⁴, 2025, § 3 Rz. 23).

Die Bf. führte diesbezüglich ins Treffen, im Verschmelzungsvertrag sei festgelegt worden, dass auf Ebene der Anteilsinhaber eine Bewertung zum beizulegenden Wert erfolge. Damit bilde der beizulegende Wert im Zeitpunkt der Umgründung die neuen Anschaffungskosten der an die Bf. ausgekehrten Anteile an der B GmbH. Auf Grund des Anschaffungskostenprinzips scheide eine nachfolgende Zuschreibung unternehmensrechtlich aus. Dass die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 2014 vorgenommene Differenzierung zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge auch dann relevant sei, wenn die übernommene Beteiligung neu bewertet worden sei, lasse sich dem Erkenntnis nicht entnehmen.

Demnach erfolgt die Bewertung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft mit dem beizulegenden Wert, da die Vermögensverlagerung down-stream einen Tausch oder zumindest einen tauschähnlichen Umsatz darstellt (*Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von

Umgründungen³, Kap. 3.II, 3.23 [Stand 22.10.2025, rdb.at]), womit für eine darüberhinausgehende Zuschreibung kein Raum verbleibt.

Sollten hingegen die Ausführungen im Erkenntnis vom 22. Mai 2014 auch dann maßgeblich sein, wenn die übernommene Beteiligung gemäß § 202 Abs. 1 UGB neu bewertet wurde, ist zu klären, ob die Bf. hinsichtlich der Anteilsinhaberschaft, welche sie durch die im Zuge der Verschmelzung erfolgte Auskehrung des Geschäftsanteils an der B GmbH erlangte, aus zivilrechtlicher Sicht als Einzelrechtsnachfolgerin oder als Gesamtrechtsnachfolgerin gilt.

Für den Begriff der Gesamtrechtsnachfolge besteht keine gesetzliche Definition (*Ch. Fries, Gesamtrechtsnachfolge bei Verschmelzung, ecolex 1992, 477*).

Unstrittig ist jedenfalls, dass die Verschmelzung der A GmbH auf die B GmbH gemäß § 96 Abs. 1 GmbHG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgte. Weitere Regelungen im Zusammenhang mit der Verschmelzung treffen die §§ 220 bis § 233 AktG, welche gemäß § 96 Abs. 2 GmbHG sinngemäß anzuwenden sind. So sieht § 225a Abs. 3 Z 1 AktG als Rechtswirkung der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft vor, dass das Vermögen der übertragenden Gesellschaft einschließlich der Schulden auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. Dies umfasst das Vermögen der übertragenden Gesellschaft in seiner Gesamtheit; abweichende Gestaltungen im Verschmelzungsvertrag für einzelne Vermögensgegenstände des übertragenden Rechtsträgers können nicht getroffen werden und sind nichtig (*Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein/Hartig in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer, GmbHG², § 96 GmbHG, Rz. 61 f.*).

Die §§ 224 Abs. 3 AktG sowie § 225a Abs. 3 Z 3 AktG regeln die „Auskehrung“ der Anteile. § 224 Abs. 3 AktG bestimmt, dass die Aktien der übertragenden Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft, soweit erforderlich, zur Abfindung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft zu verwenden sind. Nach § 225a Abs. 3 Z 3 AktG werden die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft Aktionäre der übernehmenden Gesellschaft. Anders als bei der mit der Verschmelzung verbundenen Gesamtrechtsnachfolge bestehen bei der Anteilsauskehr Dispositionsmöglichkeiten: So könnten die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft auch auf die Anteilsgewähr verzichten (§ 224 Abs. 2 Z 2 AktG), sofern dies keine Einlagenrückgewähr darstellt (*Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein/Hartig in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer, GmbHG², § 101 GmbHG, Rz. 18*), und es kann eine Kapitalerhöhung (§ 101 GmbHG) durchgeführt werden (*Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein/Hartig in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer, GmbHG², § 101 GmbHG, Rz. 20*).

Sind die Anteile an der übertragenden Gesellschaft voll einbezahlt, nicht aber jene der übertragenden Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft, ist die Zustimmung der Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft erforderlich. Ansonsten käme es nämlich zu deren Lasten zu einer Leistungsvermehrung, denn diese erhielten nicht voll einbezahlte Anteile

im Tausch für bereits einbezahlte Anteile und wären damit einer neuerlichen Einzahlungsverpflichtung ausgesetzt (*Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein/Hartig in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer*, GmbHG², § 101 GmbHG, Rz. 22). Somit wird – anders als bei der Gesamtrechtsnachfolge – das Prinzip der freien Auswahl des Vertragspartners bzw. Schuldners als Grundelement der Privatautonomie nicht durchbrochen (vgl. *Kalss/Eckert*, GesRZ 2008, 81).

Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 2014, 2010/15/0127, ist Anhaltspunkt für die Klärung der Frage, ob die Bf. als Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolgerin gilt, ob sie „durch einen Akt“ in die Rechtsposition und Rechtsverhältnisse der A GmbH eintrat.

In den Gesetzesmaterialien zu § 224 Abs. 3 AktG idF des Gesellschaftsrechtsänderungsgesetzes 1993 (IA 352/A 18. GP 63) ist dazu ausgeführt, „*daß die übernehmende Aktiengesellschaft aus Anlaß der Verschmelzung erworbene, eigene Aktien nicht behalten darf, sondern zur Abfindung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft verwenden muß*“. Somit liegt zivilrechtlich zunächst ein Erwerb eigener Anteile durch die Tochtergesellschaft vor; die Tochtergesellschaft verwendet diese durch die Verschmelzung erworbenen, damit eigene Aktien gewordenen Anteile zum Umtausch der Anteile für die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft (VwGH 31.1.1995, 94/14/0171).

Der im Zuge der Verschmelzung stattfindende Erwerb eigener Anteile durch die übernehmende Gesellschaft ist somit zulässig, wenn die Anteile sofort, also mit der Wirkung der Verschmelzung Zug um Zug zur Abfindung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft verwendet werden; der nur in der „juristischen Sekunde“ der Eintragung eintretende Erwerb eigener Anteile durch die übernehmende Gesellschaft ist kein Verschmelzungshindernis (OGH 11.11.1999, 6 Ob 4/99b).

Dies spricht dagegen, dass die Bf. durch einen Akt in die Rechtsposition und Rechtsverhältnisse der A GmbH eintrat. Wenn der Oberste Gerichtshof in seinem Beschluss vom 11. November 1999 weiter festhält, dass der Erwerb bei einer Auskehrung der Anteile ipso iure erfolgt und keines zusätzlichen Rechtsaktes bedarf, bezieht sich dies einerseits auf die für die Auskehrung bestehenden gesetzlichen Grundlagen und andererseits kommt damit zum Ausdruck, dass – wie im Beschluss auch ausdrücklich festgehalten wird – keine rechtsgeschäftliche, gemäß § 76 Abs. 2 GmbHG notariatspflichtige Übertragung von Geschäftsanteilen vorliegt. Es ändert jedoch nichts an der Aussage, dass der im Zuge der Auskehrung stattfindende Anteilserwerb Zug um Zug und somit nicht durch einen Akt erfolgt.

Aus alldem wird geschlossen, dass die Bf. hinsichtlich der Anteilsinhaberschaft am Geschäftsanteil an der B GmbH, der im Zuge der Verschmelzung ausgekehrt wurde, als Einzelrechtsnachfolgerin gilt.

Die belangte Behörde brachte dagegen zur Untermauerung ihres Standpunktes den Beschluss des Obersten Gerichtshofes vom 18. Dezember 2019, 5 Ob 136/19i, ins Treffen, wonach bei einer Verschmelzung die übertragende Gesellschaft, wenn sie auch als selbständige juristische Person nicht mehr existiert, in der anderen juristischen Person enthalten ist; alle Rechte der dann vereinigten juristischen Personen sollen dabei erhalten bleiben.

Zudem bezog sich die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Obersten Gerichtshofes vom 22. Mai 2007, 4 Ob 51/07i: Dort wird in Analogie zu § 177 UGB, wonach der Tod eines Kommanditisten die Auflösung der Gesellschaft nicht zur Folge hat, die Schlussfolgerung getroffen, dass eine Kommanditgesellschaft auch dann nicht aufgelöst wird, wenn deren Kommanditistin auf eine andere Kapitalgesellschaft verschmolzen wird.

Diese Entscheidungen treffen keine Aussage über eine Anteilsauskehrung und den damit verbundenen Folgen für die Anteilsinhaber. Daher ist daraus für die vorliegende Beschwerdesache nichts zu gewinnen.

Als weiteren Aspekt bezog sich die belangte Behörde auf eine analoge Anwendung von § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG. Diese Bestimmung sieht als eine Rechtswirkung, die mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch eintritt, vor, dass Rechte Dritter an den Anteilen der übertragenden Gesellschaft an den an ihre Stelle tretenden Anteilen und an allfälligen baren Zuzahlungen weiterbestehen. Die (nicht entscheidungswesentliche) Frage, ob bzw. inwiefern § 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG analog auf Verschmelzungen Anwendung finden kann, ist strittig. Daher ist die Annahme einer analogen Anwendung dieser Bestimmung auf Verschmelzungen nicht geeignet zu klären, ob die Bf. als Einzel- oder als Gesamtrechtsnachfolgerin gilt.

Schließlich brachte die belangte Behörde vor, aus steuerlicher Sicht gehe gemäß § 5 UmgrStG mit der Gesamtrechtsnachfolge bei der Verschmelzung auch die Identitätsfiktion der Anteilsinhaber einher, wodurch die neuen Anteile (an der übernehmenden Gesellschaft) an die Stelle der untergehenden Anteile träten und so zu behandeln seien, als wären sie mit den untergehenden alten Anteilen ident. Dadurch werde die auf Ebene der Bf. bestehende Zuschreibungsverpflichtung für die untergehenden alten Anteile zu einer in gleicher Höhe bestehenden Zuschreibungsverpflichtung für die neuen Anteile (vgl. etwa *Kofler/Six in Kofler* [Hrsg.], UmgrStG¹², 2023, § 5, II. Identitätsfiktion und Rückwirkung (Abs. 1 Z 1) [Rz 55] sowie UFS vom 5.12.2012, RV/1387-W/06).

Dieses Vorbringen legt bereits die Annahme zu Grunde, dass die Bf. als Gesamtnachfolgerin zu betrachten sei. Daher ist daraus für die Klärung der Frage, ob die Bf. aus zivilrechtlicher Sicht als Einzel- oder als Gesamtrechtsnachfolgerin gilt, nichts zu gewinnen. Zwar regelt § 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG, dass der Austausch von Anteilen an der übertragenden Körperschaft auf Grund der Verschmelzung nicht als Tausch gilt. Diese Bestimmung bezieht sich jedoch ausschließlich auf die steuerrechtlichen Folgen und trifft keine Aussage über die zivilrechtliche Beurteilung dieses Vorgangs. Aus der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 11. November 1999, 6 Ob

4/99b, ergibt sich, dass die Anteilsauskehrung „Zug um Zug“ erfolgt und somit aus zivilrechtlicher Sicht zumindest ein tauschähnlicher Vorgang vorliegt. Somit trat die Bf. nicht – wie vom Verwaltungsgerichtshof zur Annahme einer Gesamtrechtsnachfolge verlangt – „durch einen Akt“ in die Rechtsposition und Rechtsverhältnisse der A GmbH ein.

Wie bereits dargelegt, gilt die Bf. im Ergebnis hinsichtlich der Anteilsinhaberschaft am Geschäftsanteil an der B GmbH als Einzelrechtsnachfolgerin.

Dies führt dazu, dass bei der Bf. als Obergrenze für Zuschreibungen nach § 208 UGB und § 6 Z 13 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2015 nicht die historischen Anschaffungskosten an der Beteiligung herangezogen werden.

Im Zuge der Verschmelzung erfolgte eine Bewertung mit dem beizulegenden Wert im Zeitpunkt der Verschmelzung iHv EUR 0,00. Somit kommt eine Zuschreibung auf Ebene der Bf. nicht in Betracht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II: Zulässigkeit der Revision

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

Die Revision war zuzulassen, da keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage vorliegt, welche Obergrenze für Zuschreibungen nach § 208 UGB und § 6 Z 13 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 103/2019 eine Anteilsinhaberin einer Körperschaft heranzuziehen hat, wenn die Körperschaft auf ihre Tochtergesellschaft verschmolzen wird und in Folge eine „Auskehrung“ der Anteile an die Anteilsinhaberin erfolgt.

Wien, am 27. Oktober 2025



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamts Braunau (nunmehr: Finanzamt Österreich - Dienststelle Braunau Ried Schärding) in 5280 Braunau am Inn, Stadtplatz 60, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. Jänner 2020, Zl. RV/5101635/2017, betreffend Einkommensteuer 2015 (mitbeteiligte Partei: H J in R, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32), den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Der Mitbeteiligte war in Österreich als Arzt tätig und führte eine Ordination als Einzelunternehmen. Mit Gesellschaftsvertrag vom 11. November 2015 errichtete der Mitbeteiligte (Seniorpartner) gemeinsam mit Z (Juniorpartner) eine offene Gesellschaft (OG) zum Betrieb einer Ordination, wobei Z als bloßer Arbeitsgesellschafter nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt war. Im Hinblick auf die Einlagen und künftigen Arbeitsleistungen vereinbarten der Mitbeteiligte und Z zunächst eine bloße Ertragsbeteiligung von 66,67% des Mitbeteiligten und von 33,33% des Z. Die Gesellschaft begann am 14. November 2015, mit ihrer Eintragung ins Firmenbuch. Als Einlage wird im Gesellschaftsvertrag die vom Mitbeteiligten auf Basis eines Zusammenschlussvertrages auf die OG zu übertragende Ordination genannt. Laut Gesellschaftsvertrag sollte die OG bei Einhaltung der Bestimmungen des oberösterreichischen Gruppenpraxis-Gesamtvertrags idgF, der unstrittig unter anderem die Beteiligung des Juniorpartners an der OG von mindestens 30% vorsah, einen Kassenvertrag von 1. Jänner 2016 bis 31. März 2020 erhalten. Laut Antrag auf Eintragung in das Firmenbuch war der Gesellschaftsvertrag der oberösterreichischen Ärztekammer zur Prüfung und Genehmigung vorgelegt worden. Standesrechtlich bestanden keine Bedenken gegen den Vertragsinhalt und die Eintragung ins Firmenbuch.





- 2 Mit Zusammenschlussvertrag ebenfalls vom 11. November 2015 vereinbarten der Mitbeteiligte und Z einen Zusammenschluss zu einer Gemeinschaftspraxis in Form einer OG nach Art. IV UmgrStG mit Zusammenschlussstichtag 31. Dezember 2015. Der Mitbeteiligte übertrug darin seine bisher als Einzelunternehmen geführte Ordination auf die OG auf Grundlage einer innerhalb von neun Monaten zu erstellenden Zusammenschlussbilanz. Übertragen wurden alle aktiven und passiven Vermögenswerte, der mangels steuerlicher Anschaffungskosten nicht bilanzierte Patientenstock (Firmenwert), sowie die Arbeits- und Dienstverhältnisse mit Mitarbeitenden. Zurückbehalten und in das steuerliche Sonderbetriebsvermögen des Mitbeteiligten überführt wurden ein Ordinationsgebäude, ein PKW, Wertpapiere, Forderungen und „Halbfertige“ zum Zusammenschlussstichtag (31. Dezember 2015). Z brachte seine Arbeitsleistung in die Gesellschaft ein.
- 3 In einer weiteren, im zeitlichen Zusammenhang mit den erwähnten Verträgen abgeschlossenen Abtretungsvereinbarung (zugleich Gesellschaftsvertragsnachtrag) kamen der Mitbeteiligte und Z überein, mit Wirkung zum 1. Jänner 2016 die Vermögensbeteiligung des Mitbeteiligten am Gesellschaftsvermögen auf 66,67% herabzusetzen und gleichzeitig jene des Z auf 33,33% zu erhöhen. Als Gegenleistung für die Herabsetzung seiner Vermögensbeteiligung verpflichtete sich Z zur Zahlung eines Abfindungsbetrags von 17.950 € an den Mitbeteiligten.
- 4 Mit Bescheid vom 7. September 2017 hob das Finanzamt den erklärungskgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 24. Oktober 2016 gemäß § 299 BAO auf und setzte die Einkommensteuer neu fest (Erfassung eines Veräußerungserlöses von 43.379,55 € bzw. nach Abzug des Freibetrags nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 von 36.079,55 €). In der Begründung führte das Finanzamt aus, Anwendungsvoraussetzung des Art. IV UmgrStG sei, dass die Vermögensübertragung ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten erfolge. Aufgrund der Abgeltung der Substanzbeteiligung liege eine unzulässige Gegenleistung vor, weshalb Art. IV UmgrStG nicht zur Anwendung gelange, sodass sämtliche stillen Reserven der Besteuerung unterlägen.



- 5 Der Mitbeteiligte erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde und brachte vor, dass ein Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG mit Buchwertfortführung vorliege.
- 6 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. Oktober 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.
- 7 Der Mitbeteiligte beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.
- 8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis entschied das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde und anerkannte den Vorgang dem Beschwerdevorbringen folgend als unter Art. IV UmgrStG fallend. Es sprach aus, dass eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig sei.
- 9 Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die Voraussetzungen für die Anwendung des Art. IV UmgrStG seien in Zusammenschau des Zusammenschlussvertrages und des Gesellschaftsvertrages zu beurteilen. Diese beiden Verträge seien als Einheit zu sehen. Aus ihnen ergebe sich, dass die Beteiligung am Vermögen der OG einer Gewährung von Gesellschafterrechten an den Mitbeteiligten als Gegenleistung für die von ihm getätigte Vermögensübertragung gleichzusetzen sei. Hingegen folge aus diesen Verträgen nicht, dass dem Mitbeteiligten anstatt oder zusätzlich auch Geldleistungen gewährt worden seien. Die im Abtretungsvertrag vereinbarte Gegenleistung des Z sei für die Herabsetzung der Vermögensbeteiligung des Mitbeteiligten zugunsten einer Vermögensbeteiligung des Z, sohin als Gegenleistung für eine Anteilsverschiebung erfolgt, die erst nach Gründung der OG überhaupt möglich gewesen sei. Diese Vorgehensweise spiegle die wirtschaftliche Realität wieder und sei aus triftigen wirtschaftlichen Gründen gewählt worden. Ein steuerlicher Missbrauchsverdacht bestehe nicht.
- 10 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts.
- 11 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.

- 12 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.
- 13 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.
- 14 Zur Zulässigkeit wird in der Revision geltend gemacht, das Verwaltungsgericht sei von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zur Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 23 UmgrStG abgewichen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien der Zusammenschlussvertrag, der darauf basierende Gesellschaftsvertrag und der Abtretungsvertrag als Einheit zu qualifizieren.
- 15 Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht dargetan.
- 16 Gemäß Art. IV UmgrStG liegt ein Zusammenschluss im Sinne des genannten Gesetzes vor, wenn Vermögen (das sind Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG), das einen positiven Verkehrswert besitzt, ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird (§ 23 UmgrStG).



- 17 Nach § 23 Abs. 4 UmgrStG sind auf Zusammenschlüsse die §§ 24 bis 26 UmgrStG anzuwenden. Gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG ist die Buchwertfortführung in Anwendung des § 16 Abs. 1 UmgrStG nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt.
- 18 Das Bundesfinanzgericht erachtete - wie in Rn. 10 wiedergegeben - den Zusammenschlussvertrag und den Gesellschaftsvertrag als Einheit, die die Voraussetzungen eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG erfüllte. Die sodann abgeschlossene Abtretungsvereinbarung setze bereits die Gründung der OG voraus; die darin vereinbarte Gegenleistung sei für die Verschiebung der Vermögensbeteiligung (Anteilsabtretung) erfolgt, nicht aber für die Übertragung des Einzelunternehmens, sodass keine unzulässige Gegenleistung vorliege.
- 19 Im Hinblick auf den wirtschaftlichen Gehalt der Gestaltung ist darauf zu verweisen, dass fallbezogen ein vergleichbares wirtschaftliches Ergebnis durch die Abtretung einer Quote des Betriebes des Mitbeteiligten zum 31. Dezember 2015 (um den Preis von 17.950 €) hätte erzielt werden können (siehe etwa Rz. 1368 UmgrSt-Richtlinien), also im Wege der Umkehrung des Vorganges durch eine zunächst vorzunehmende Veräußerung einer Quote des Einzelunternehmens mit nachfolgender Vergesellschaftung. Auch im vorliegenden Fall wurde vom Mitbeteiligten ein Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils erzielt und (in vergleichbarer Höhe wie bei vorangehender Betriebsquotenveräußerung) versteuert und können dem Mitbeteiligten die stillen Reserven aus dem ihm verbliebenen Mitunternehmeranteil zugeordnet werden. Hingegen hätte die vom Finanzamt vertretene Sichtweise eine Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven des Betriebes zur Folge.
- 20 Aus dem von der Revision ins Treffen geführten Ziel einer Mindestbeteiligung von 30% des Juniorpartners nach § 3 des oberösterreichischen Gruppenpraxis-Gesamtvertrags lässt sich für die Frage, ob durch die gewählte Umsetzung





dieses Ziels ein Zusammenschluss iSd Art. IV UmgrStG verwirklicht wurde, nichts ableiten.

- 21 Vor diesem Hintergrund stößt es im Revisionsfall auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Bedenken, dass das Bundesfinanzgericht die Vergesellschaftung als Vorgang nach Art. IV UmgrStG gewertet hat und die rechtsgeschäftliche Anteilsabtretung als gesonderten und nachfolgenden Vorgang. Die Gründung der Personengesellschaft und Einbringung des Betriebs durch den Mitbeteiligten war Voraussetzung für den Abtretungsvertrag. Z trat als reiner Arbeitsgesellschafter ein, was zu keiner Verschiebung der stillen Reserven führte und den Zusammenschluss verwirklichte. Mit der danach erfolgten Herabsetzung der Vermögensbeteiligung des Mitbeteiligten auf 66,66% - unter gleichzeitiger Erhöhung jener des Z auf 33,33% - wurden 33,33% der stillen Reserven aufgedeckt und versteuert. Das Bundesfinanzgericht ist in nicht rechtswidriger Weise davon ausgegangen, dass es sich dabei nicht um eine unzulässige Gegenleistung für die Einbringung des Einzelunternehmens handelte.
- 22 Wenn die Revision sich zur Zulässigkeit weiters darauf stützt, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem vergleichbaren Sachverhalt fehle, ist auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu Grunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm) fehlt, noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung begründet (vgl. VwGH 28.04.2016, Ro 2015/07/0041, mwN).
- 23 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 3. März 2022



Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

14.05.2020

Geschäftszahl

Ra 2020/13/0018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der F Privatstiftung in W, vertreten durch die Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1130 Wien, Lainzer Straße 35, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. November 2019, Zl. RV/7100114/2014, betreffend Körperschaftsteuer 2010, den **Beschluss** gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

- 1 Die Revisionswerberin ist eine im Jahr 1999 errichtete Privatstiftung.
- 2 Mit Umwandlungsbeschluss vom 29. September 2010 wurde die F GmbH auf der Grundlage der Schlussbilanz vom 31. Dezember 2009 auf die Revisionswerberin (als Hauptgesellschafterin) übertragen. Der damit übertragene Betrieb wurde mit Einbringungsvertrag vom 29. September 2010 zum 31. Dezember 2009 unter Zurückbehaltung der Betriebsliedenschaft und von Verbindlichkeiten von der Revisionswerberin in die I GmbH eingebracht.
- 3 Mit Bescheid vom 21. November 2012 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 fest. In der Begründung wurde ausgeführt, der von der revisionswerbenden Privatstiftung beantragte Verlustabzug habe nicht anerkannt werden können, da gemäß § 21 Z 1 UmgrStG die Verluste des Einbringenden im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft gelten, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG zugerechnet werden könnten.
- 4 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Sie machte geltend, § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG verlange bei der Einbringung von Betrieben eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden; diese Bilanz sei dem Finanzamt vorzulegen. Eine derartige Bilanz sei aber gar nicht erstellt worden und habe daher auch der Finanzbehörde nicht vorgelegt werden können. Da sohin die Anwendungsvoraussetzungen für eine Einbringung nach dem UmgrStG nicht erfüllt seien, habe der abzugsfähige Verlust des Einbringenden nicht auf die übernehmende Körperschaft übergehen können, sondern verbleibe bei der Privatstiftung.
- 5 Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.
- 6 Die Revisionswerberin beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Sie machte geltend, der zuständigen Abgabenbehörde sei weder eine nach § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG gesetzlich erforderliche Bilanz noch eine dem § 15 UmgrStG entsprechende Einbringungsbilanz gemeldet worden; die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG seien daher nicht erfüllt. 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 8 Nach Wiedergabe des Verfahrensgangs führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die I GmbH habe den Einbringungsvorgang dem zuständigen Finanzamt mit Schreiben vom 29. September 2010 unter Anschluss des Einbringungsvertrages samt Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2009 gemeldet. Die Vorgehensweise - mehrfache Bezugnahme auf Art. III UmgrStG in den betreffenden Dokumenten und Meldung an das Finanzamt - könne nur so verstanden werden, dass eine Umgründung iSd Art. III UmgrStG beabsichtigt

gewesen sei. Dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gegenüber sei auch zu einem späteren Zeitpunkt kein Widerruf der Meldung vom 29. September 2010 mitgeteilt worden. Die (nunmehrige) Darstellung der Revisionswerberin, die Meldung an das Finanzamt sei irrtümlich erfolgt, könne nur dahin verstanden werden, dass ursprünglich nicht bedacht worden sei, dass Verluste im Fall einer Einbringung iSd Art. III UmgrStG faktisch möglicherweise nicht verwertbar sein würden. 9 Für die Beurteilung, ob eine Einbringung iSd Art. III UmgrStG vorliege, sei aber weder auf den in Vereinbarungen bekundeten Willen noch auf die Erstattung einer entsprechenden Meldung an die Finanzbehörden abzustellen. Entscheidend sei, ob die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt seien.

10 Dass dem Finanzamt ein Einbringungsvertrag und eine Einbringungsbilanz vorgelegt worden seien, könne nicht bestritten werden. Nach § 15 UmgrStG könne eine Einbringungsbilanz entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben würden. Die Inhalte des Einbringungsvertrages und der Einbringungsbilanz seien im Kontext zu betrachten und dahin zu beurteilen, ob die für eine Einbringung iSd Art. III UmgrStG geforderten gesetzlichen Voraussetzungen gegeben seien. Im Ergebnis lägen alle gesetzlichen Voraussetzungen vor: Fristgerechte Anzeige, Einbringungsvertrag, Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2009 zu Verkehrswerten. Aus der Einbringungsbilanz gehe hervor, welches Vermögen übertragen und welches zurückbehalten werde. Das Erfordernis des Vorliegens einer Stichtagsbilanz sei als erfüllt zu erachten, zumal die relevanten Angaben im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 der einbringenden Körperschaft enthalten seien. Die einzige Abweichung zwischen unternehmensrechtlichen und steuerlichen Werten betreffe die Abfertigungsrückstellung. Diese geringfügige Abweichung sei jedoch im Einbringungsvertrag explizit beschrieben. Damit sei auch dem in § 15 UmgrStG normierten Erfordernis einer Beschreibung der steuerlich maßgebenden Werte entsprochen.

11 Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Einbringung iSd Art. III UmgrStG seien demnach gegeben. Somit sei die Versagung des begehrten Verlustabzugs gegenüber der Revisionswerberin mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet.

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

14 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. 15 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 16 Zur Zulässigkeit wird in der Revision geltend gemacht, im vorliegenden Fall sei eine Betriebseinbringung, bei der weder eine nach dem Umgründungssteuergesetz geforderte Schlussbilanz nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 noch eine Einbringungsbilanz nach § 15 UmgrStG erstellt und vorgelegt worden sei, unter die gesetzliche Regelung des Art. III UmgrStG eingeordnet worden. Daraus ergebe sich die Rechtsfrage, ob bei Fehlen gesetzlich angeordneter Bilanzen trotzdem die Regelungen des UmgrStG in Anspruch genommen werden könnten. Weiters stelle sich die Rechtsfrage, welche Anwendungsvoraussetzungen des § 12 bzw. § 15 UmgrStG tatsächlich eingehalten werden müssten, ob es insoweit wichtige und weniger wichtige Voraussetzungen gebe. Zu diesen Fragen fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

17 Strittig ist im vorliegenden Fall, ob ein Verlustabzug von der Revisionswerberin auf die I GmbH übergegangen ist oder ob dieser bei der Revisionswerberin verblieben ist.

18 Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch im Sinne von § 6 Z 14 lit. a EStG 1988, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Eine derartige, den Regelungen des EStG 1988 unterliegende Einbringung eines Betriebes führt - im Allgemeinen - nicht zum Übergang des Verlustabzugs (vgl. z.B. Jakom/Peyerl, EStG, 2019, § 18 Rz 176, mwN). Eine Einbringung nach dem UmgrStG bewirkt hingegen - wenn näher genannte, im Revisionsfall nicht strittige Voraussetzungen erfüllt sind - den Übergang des Verlustabzuges auf die übernehmende Körperschaft (§ 21 UmgrStG).

19 § 12 UmgrStG (in der Fassung BGBl. I Nr. 34/2010) lautete auszugsweise:

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

(2) Zum Vermögen zählen nur

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

20 § 15 UmgrStG (in der Fassung BGBl. I Nr. 161/2005) lautet:

"§ 15. Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist. Die Einbringungsbilanz ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Die Einbringungsbilanz kann entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden."

21 Die Sonderregelungen des UmgrStG zu Einbringungen - insbesondere der Übergang des Verlustabzuges auf die übernehmende Körperschaft - sind (u.a.) nur dann anwendbar, wenn sowohl eine Stichtagsbilanz als auch eine Einbringungsbilanz vorliegen (zur Stichtagsbilanz vgl. VwGH 21.4.2016, 2013/15/0289; zur Einbringungsbilanz als Anwendungsvoraussetzung die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 161, 1187 BlgNR 22. GP 15).

22 Die Stichtagsbilanz dient der Gewinnermittlung und Ergebnisabgrenzung für den Einbringenden bis zum Einbringungsstichtag; im praktischen Regelfall wird sie gleichzeitig die Grundlage für die Aufstellung der Einbringungsbilanz nach § 15 UmgrStG sein. Bedeutung kommt der Stichtagsbilanz insbesondere bei Einbringung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen zu, weil bei einer Teilbetriebseinbringung eine Steuerbilanz für den Gesamtbetrieb des Einbringenden bzw. im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles eine Bilanz der Mitunternehmerschaft auf den Einbringungsstichtag vorliegen muss. Wird aber - wie auch im vorliegenden Fall - der gesamte Betrieb in eine Körperschaft eingebracht, so erfüllt auch die Einbringungsbilanz nach Vornahme allenfalls notwendiger steuerlicher Anpassungen das Erfordernis des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG (vgl. VwGH 26.2.2015, Ro 2014/15/0041, mwN).

23 Nach den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts teilte die übernehmende Körperschaft dem zuständigen Finanzamt (rechtzeitig) die Einbringung mit und legte dazu den Einbringungsvertrag und die Einbringungsbilanz vor. Dass die Einbringungsbilanz an sich "zu Verkehrswerten" erstellt wurde, beeinträchtigt die Erfüllung der Anwendungsvoraussetzung im vorliegenden Fall nicht, wird doch - wie das Bundesfinanzgericht darlegt - im Einbringungsvertrag angeführt, dass eine Abweichung der unternehmensrechtlichen von den steuerlichen Werten nur im Hinblick auf die Abfertigungsrückstellung besteht, wobei dort auch die jeweiligen Werte genannt werden (woraus sich nur eine geringfügige Abweichung ergibt). Damit sind die steuerlich maßgebenden Werte und das sich daraus ergebende Einbringungskapital in der (überdies berichtigungsfähigen; vgl. VwGH 29.1.2015, 2011/15/0169) Einbringungsbilanz im Zusammenhang mit dem Einbringungsvertrag im Sinne des § 15 UmgrStG ausreichend beschrieben.

24 Was die Stichtagsbilanz anbelangt ist zunächst darauf zu verweisen, dass der gesamte - aus der vorangegangenen verschmelzenden Umwandlung resultierende - Betrieb eingebracht wurde, sodass insoweit (mit Ausnahme der wiederum ausdrücklich gesondert beschriebenen Zurückbehaltung von Liegenschaftsvermögen und damit verbundenen Verbindlichkeiten) eine Übereinstimmung mit der Einbringungsbilanz besteht. Darüber hinaus liegt aber auch - wie vom Bundesfinanzgericht dargelegt - die Schlussbilanz anlässlich der verschmelzenden Umwandlung vor, die diesen (gesamten) Betrieb zum selben Stichtag betrifft.

25 Damit sind die geforderten (und im vorliegenden Verfahren allein strittigen) Voraussetzungen für die Anwendung des UmgrStG erfüllt. Daraus folgt, dass der Verlustabzug an die übernehmende Körperschaft übergegangen ist.

26 In der Revision werden damit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 14. Mai 2020

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2020:RA2020130018.L00

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 30. August 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***3*** vom 31. Juli 2018 betreffend Umsatzsteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkt

Strittig ist der Ort des Entnahmeeigenverbrauchs, wenn sich der entnommene Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme im EU-Ausland befunden hat.

II. Verfahrensgang

II.0.

Am 02.04.2015 richtete die steuerliche Vertretung ein E-Mail an das Finanzamt und teilte darin betreffend den Beschwerdegegenstand mit:

*„Betreffend Fa. ***9*** ***10*** ***11*** stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar: Der Bf. bestellte ein Boot, welches er im Juni 2013 in sein Eigentum übernehmen sollte. Er unternahm eine umfangreiche Probefahrt und stellt einige Mängel fest. Die tatsächliche Übernahme des*

Bootes erfolgte am 9.8.2014. Am 5.6.2014 wurde vom deutschen Steuerberater eine deutsche Steuernummer beantragt, welche mit Datum 18.8.2014 ausgestellt wurde. Die Ausstellung der dt. UID Nummer erfolgte erst am 10.11.2014. Der Bf. konnte daher zum Zeitpunkt der Übernahme des Bootes noch gar nicht mit der dt. UID Nummer auftreten. Im Zeitraum vom Juni 2014 bis September 2014 hat der Bf. oftmals bei mir die dt. UID Nummer urgirt, worauf ich mich an den deutschen Kollegen gewendet habe. Auch dieser wird meine mehrmalige telefonische Urgenz der dt. UID Nummer sicherlich bestätigen.

*Zum Zeitpunkt der Ausstellung der dt. UID Nummer (Herbst 2014) spitzte sich die finanzielle Lage bei der Fa. ***4*** ***5*** GmbH in ***6*** (nähe ***7***) zu, sodass das Problem „Richtigstellung der Rechnung mit der dt. UID Nummer“ aus den Gedanken kam. Richtig wäre gewesen, den ig. Erwerb 2014 mit der Übernahme des Bootes in Österreich zu erklären. Der Vorsteuerabzug in Österreich steht erst mit der nachweislichen Erwerbsbesteuerung in Deutschland zu. Dies ist bis dato noch nicht passiert.“*

Der E-Mail wurden folgende Anlagen beigelegt:

- Antrag auf umsatzsteuerliche Erfassung beim Finanzamt München Abt. II vom 05.06.2014
- Gutschrift Rechnung Yacht vom 27.03.2015 zur ursprünglichen Rechnung vom 19.06.2013 mit österreichischer UID des Bf.
- Neue Rechnung Yacht vom 27.03.2015 mit deutscher UID des Bf.
- Abnahmebestätigung der Yacht vom 09.08.2014
- Zuteilung der deutschen Steuernummer durch Finanzamt München – Abteilung II/III vom 18.08.2014
- Bescheid über die Erteilung der deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vom 10.11.2014

II.1.

Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers, im folgenden „der Bf.“, legte am 07.06.2017 nachfolgenden Sachverhalt und dessen rechtliche Beurteilung gegenüber dem Finanzamt offen:

„Sachverhalt:

*Herr Ing. ***8*** bestellte bei der Fa. ***9*** ***10*** in den Niederlanden eine Motoryacht vom Typ ***9*** ***12***. Über die Bestellung wurde im Jahr 2013 eine Rechnung ausgestellt mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Tatsächlich wurde das Boot erst im August 2014 von Herrn Ing. ***8*** persönlich abgeholt und direkt von den Niederlanden nach ***7*** in Deutschland überstellt. Die ursprüngliche Rechnungslegung wurde im Jahr 2015 berichtigt. Zu diesem Zeitpunkt lag dann von Herrn Ing. ***8*** auch eine deutsche UID-Nummer vor. Der*

*innergemeinschaftliche Erwerb wurde dann richtigerweise in Deutschland versteuert (siehe Beilage 1) und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die ursprüngliche betriebliche Verwendung lag zum Einen in der kurzfristigen Vermietung und zum Anderen im Verkauf des Bootes als Händler. Da beide Geschäftsideen nicht fruchteten, wurde das Boot im April 2016 der betrieblichen Sphäre entnommen. Diese Umstände wurden dem deutschen Finanzamt mitgeteilt und mündeten in einem Schreiben vom 4. Mai 2017 (Anlage 2) mit dem Inhalt, dass die unentgeltliche Wertabgabe (= Eigenverbrauch in Österreich) an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt; da Herr Ing. ***8*** sein Unternehmen von Österreich aus betrieben hat, ist somit der Eigenverbrauch „in Österreich steuerbar und steuerpflichtig“ (lt. Schreiben Finanzamt München).*

Würdigung:

Das österreichische Umsatzsteuergesetz bestimmt bei einer Lieferung, dass diese dort ausgeführt wird, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs.7 UStG). Da sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entnahme in Deutschland befunden hat, kann meines Erachtens eine Versteuerung in Österreich aufgrund des österreichischen Umsatzsteuergesetzes nicht erfolgen. Unter Umständen handelt es sich im vorliegenden Fall um einen sogenannten doppelten negativen Qualifikationskonflikt.

Im Auftrag unseres Mandanten ersuche ich höflich um eine Stellungnahme, ob unsere Sichtweise zutreffend ist.“

Der Offenlegung legte die steuerliche Vertretung des Bf. als Beilage 1 neun Seiten, die die Anmeldung Umsatzsteuer-Vorauszahlung 2015 und den Antrag auf umsatzsteuerliche Erfassung FA München umfasst, bei sowie als Anlage 2 das Schreiben FA München vom 04.05.2017.

Das Schreiben des FA München vom 04.05.2017 hat folgenden Inhalt:

„Zu Ihrem Schreiben vom 21.04.2017 möchte ich jedoch noch wie folgt Stellung nehmen:

*Die Entnahme der Motorjacht aus dem Unternehmensvermögen ist, wie bereits von Ihnen festgestellt wurde, zutreffend eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG. Der Ort einer unentgeltlichen Wertabgabe bestimmt sich nach § 3f UStG. Demnach wird die Lieferung von dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Herr ***4*** betreibt sein Unternehmen von Österreich aus. Somit ist die Entnahme der Motorjacht in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Im Schreiben vom 21.04.2017 haben Sie angegeben, dass Herr ***4*** in Deutschland über keine Betriebsstätte verfügt. Somit ist eine Ortsbestimmung nach § 3f Satz 2 UStG nicht möglich. Da die Entnahme der Motorjacht im April 2016 in Österreich zu versteuern ist, wird für diesen Zeitraum ein Auskunftsaustausch mit dem österreichischen Finanzamt erfolgen.“*

Auf die Offenlegung reagierte das Finanzamt am 14.07.2017 mit nachfolgender Antwort:

„Auskunft zu sachverhaltsbezogener Anfrage

Sehr geehrter Herr Ing. ***4*** ***33***!

Ihr Auskunftersuchen vom 31.05.2017, eingebracht am 07.06.2017, wird wie folgt beantwortet:

Auskunftsrelevanter Sachverhalt:

Lt. Sachverhaltsschilderung habe der Abgabepflichtige im Jahr 2013 eine Motorjacht in den Niederlanden erworben. Das Boot sei im August 2014 persönlich nach Deutschland überstellt worden. Im Jahr 2015 sei eine Rechnungsberichtigung durchgeführt und der innergemeinschaftliche Erwerb in Deutschland versteuert sowie der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden.

Die Rechnung über den Kauf der Jacht sowie die korrigierte Rechnung wurden dem Finanzamt nicht vorgelegt. Die Anmeldung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung und die Umsatzsteuervoranmeldung für März 2015 an das deutsche Finanzamt liegen der Anfrage bei.

Lt. Anfrage sei das Boot zur kurzfristigen Vermietung bzw. zum Verkauf des Bootes als Händler verwendet worden. Konkretere Angaben dazu fehlen in der Anfrage, ob tatsächlich kurzfristige Vermietungen erfolgt sind, ist der Anfrage nicht zu entnehmen.

Im April des Jahres 2016 sei das Boot der betrieblichen Sphäre entnommen worden.

Das deutsche Finanzamt teilte dem Abgabepflichtigen mit Schreiben vom 4.5.2017 mit, dass aus deutscher Sicht die unentgeltliche Wertabgabe an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, somit von Österreich aus. Somit sei die Entnahme der Motorjacht in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Der Abgabepflichtige habe in einem Schreiben vom 21.4.2017 angegeben, dass er in Deutschland über keine Betriebsstätte verfüge. Da die Entnahme der Motorjacht im April 2016 in Österreich zu versteuern sei, werde für diesen Zeitraum ein Auskunftsaustausch mit dem österr. Finanzamt erfolgen.

Aus der rechtlichen Würdigung durch die steuerliche Vertretung ist ersichtlich, dass sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entnahme in Deutschland befunden haben soll. Ein diesbezüglicher Nachweis ist der Anfrage nicht zu entnehmen. Angaben zum Ort des Verbrauches werden in der Anfrage nicht gemacht.

Die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen vertritt die Rechtsauffassung, dass die Entnahme nach der Lieferortregel des § 3 Abs. 7 UStG zu behandeln sei und sieht einen sogenannten doppelten negativen Qualifikationskonflikt als gegeben an.

Abgabenrechtliche Beurteilung mit Begründung:

Das Finanzamt ist nicht verpflichtet, für Zwecke der Auskunftserteilung umfangreiche Sachverhaltsermittlungen durchzuführen. Die Beantwortung erfolgt daher ausschließlich anhand der Sachverhaltsschilderung und vorbehaltlich der Übereinstimmung des geschilderten Sachverhalts mit dem tatsächlich realisierten Sachverhalt.

Die Auffassung, wonach der Ort des Eigenverbrauchs mit dem Lieferort gleichzusetzen sei, wird vom Finanzamt nicht geteilt. Dem Abgabepflichtigen wäre uU im Ergebnis beizupflichten, wenn er in Deutschland über eine Betriebsstätte verfügt hätte. Da dies lt. Sachverhalt nicht der Fall war, ist nach Auffassung des Finanzamtes jener Ort als Ort des Eigenverbrauchs anzusehen, an dem es zur Schmälerung des Unternehmensvermögens kommt, mit anderen Worten, wo das Unternehmen betrieben wird. Dies ist im vorliegenden Fall der Unternehmerort in Österreich.

Nach Auffassung des Finanzamtes ist der im Sachverhalt beschriebene Entnahmevorgang im Inland steuerbar und steuerpflichtig.“

II.2.

Der Bf. reichte am 28.11.2017 elektronisch seine Umsatzsteuererklärung 2016 ein und gab sie zusätzlich am 01.12.2017 einlangend beim Finanzamt in Papierform ab. Darin erklärte er die Entnahme nicht.

II.3.

Am 15.05.2018 hat das Finanzamt an den Bf. einen Ergänzungsvorhalt gesendet, in dem ihm mitgeteilt wurde, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Entnahme der Yacht in Österreich steuerbar und steuerpflichtig (siehe Anfragebeantwortung vom 14.7.2017) sei. Aus diesem Grunde werde der Marktwert i.H.v. ***21*** € der 20 % Umsatzsteuer und in gleicher Höhe der Einkommensteuer unterworfen. Er werde ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 22.05.2018 teilte die steuerliche Vertretung des Bf. mit, dass der umsatzsteuerrechtliche Sachverhalt mit Schreiben vom 31.05.2017 (samt Beilagen) dem Finanzamt offen gelegt worden sei, was auch in der Steuererklärung 2016 erfolgte. Bezüglich Einkommensteuer sei zu ergänzen, dass die betroffene Yacht nie in Österreich einer einkommenssteuerrechtlichen Verwertung zugeführt worden sei. Daher entbehre der Ansatz, den Marktwert der Einkommenssteuer zu unterwerfen, jeglicher einkommenssteuerrechtlichen Grundlage.

II.4.

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 31.07.2018 wurde der Bf. erklärungswidrig - unter Ansatz der Entnahme der Motoryacht mit einer Bemessungsgrundlage von EUR ***21*** – veranlagt. In der gesonderten Bescheidsbegründung vom 31.07.2018 führte das Finanzamt aus:

„Sie haben im Jahr 2013 eine Motorjacht in den Niederlanden erworben. Im August 2014 ist dieses Boot nach Deutschland überstellt worden. Im Jahr 2015 folgte eine Rechnungsberichtigung und wurde der innergemeinschaftliche Erwerb in Deutschland versteuert, gleichermaßen wurde der Vorsteuer-Abzug in Anspruch genommen (Anm.: die Berichtigung wurde den Finanzamt niemals vorgelegt). Der Grund für die ursprünglich betriebliche Verwendung lag zum einen in der kurzfristigen Vermietung und zum anderen im Verkauf des Bootes als Händler. Da beide Ideen nicht zum gewünschten Ergebnis führten, wurde das Boot im April 2016 der betriebliche Sphäre entnommen. Dieser Umstand wurde dem deutschen Finanzamt mitgeteilt (auch, dass keine Betriebsstätte in Deutschland besteht - Schreiben vom 21.4.2017), das in der Folge zu der Erkenntnis kam, dass die unentgeltliche Wertabgabe an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, somit in Österreich.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung ist die Entnahme nach der Lieferortregel des § 3 Abs. 7 UStG zu behandeln. Da sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entnahme in Deutschland befunden hat, kann eine Versteuerung in Österreich nicht erfolgen und sieht einen sogenannten doppelten negativen Qualitätskonflikt.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist der Ort der Entnahme nicht nach dem Lieferort nach § 3 Abs. 7 UStG zu bestimmen, sondern vielmehr ist als Ort des Eigenverbrauches der Ort anzusehen, an dem es zur Schmälerung des Unternehmensvermögens kommt, mit anderen Worten, wo das Unternehmen betrieben wird. Da dies im gegenständlichen Fall Österreich ist, ist die Entnahme in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

*Nach Mailbeantwortung vom 5.10.2016 durch ***9*** ***10*** (Verkäufer) betrug der Marktwert im Oktober 2016 zwischen € ***22*** und € ***21***. Da die Entnahme der Jacht im April 2016 erfolgte, wird als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch € ***21*** angenommen.“*

II.5.

Mit Anbringen vom 29.08.2018 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 31.07.2018 und beantragte, die Bemessungsgrundlage für die 20% ige Umsatzsteuer gemäß Umsatzsteuererklärung in Höhe von EUR ***23*** festzusetzen und somit unter Außerachtlassung des Betrages von zusätzlich EUR ***21*** (20%) für die Entnahme der Yacht.

Der Bf. argumentiert: *„In Ihrer Bescheidbegründung vom 31.07.2018 führen sie an, dass (im zweiten Absatz im Klammerausdruck) die Berichtigung der Rechnung dem Finanzamt nie vorgelegt wurde. Diese Behauptung findet sich auch schon im Schreiben von Herrn ***13*** vom 14.07.2017, dem wurde von uns bereits mit dem Schreiben vom 31.07.2017 widersprochen. Als Beweis legen wir eine Mail vom 02.04.2015 09:34 bei, in welcher die*

berichtigte Rechnung („Re Boot mit DE“) im Anhang angeführt ist. Durch mehrmaliges Wiederholen von falschen Behauptungen werden diese auch nicht wahr.

*Dem Finanzamt wird zugestimmt, dass es sich hier um eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen handelt. Entnahmen werden im § 3 Abs. 2 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Lieferungen sind gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG umsatzsteuerpflichtig, wenn sie von einem Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden. Durch die Gleichstellung der Entnahme mit den Lieferungen sind auch die im § 1 Abs. 1 Zi 1 UStG angeführten Merkmale erforderlich. Da der Tatbestand vom Inland nicht erfüllt ist, kann diese Entnahme auch nicht in Österreich umsatzsteuerpflichtig werden, da sich der Liefergegenstand nachweislich in ***7*** (Deutschland) befunden hat.*

Es ist auch nicht zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens in Österreich gekommen (wie vom Finanzamt behauptet), da dieses Boot auch nie in Österreich, weder umsatzsteuerrechtlich noch ertragssteuerrechtlich, berücksichtigt wurde. Bei der Besteuerung von Eigenverbrauchsvorgängen geht es im Ergebnis darum, einen Vorsteuerabzug zu korrigieren, der sich im Nachhinein als unberechtigt herausstellt. Das spricht dafür, diese Korrektur in dem Land vorzunehmen, in dem der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte (Klenk in S/R § 3 f Anmerkung 3 zitiert in Ruppe § 3 Randziffer 207).

Auch Mag. Peter Mayr in RWP 2013 Heft 3 vom 10.5.2013 ist der Meinung, dass ein Eigenverbrauch in Österreich nur dann steuerbar sein kann, wenn es sich um in Inland befindliches Unternehmensvermögen handelt. „Die Entnahme von im Ausland befindlichen Unternehmensvermögen ist somit in Österreich kein steuerbarer Vorgang.“

II.6.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.09.2018 wurde die Beschwerde vom 31.08.2018 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 31.07.2018 als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 26.09.2018 wird festgehalten:

„Sachverhalt:

*Der Abgabepflichtige betrieb in der Vergangenheit ein ***10*** Center (Löschung des Einzelunternehmens im Firmenbuch 23.2.2011). Am 6.6.2013 erlangte er eine neue Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe und als Handelsagent. Im Juni 2013 erwarb er unter Bekanntgabe seiner österreichischen UID eine Motorjacht in den Niederlanden zum Preis von ***34*** Euro. Die Verkäuferin meldete die innergemeinschaftliche Lieferung an die österreichische UID des Abgabepflichtigen für Juni 2013 ins MIAS. Lt. Auskunft des Amtes der ***26*** Landesregierung wurde die Yacht auch bereits am 11.6.2013 für das Meer zugelassen.*

*Lt. Sachverhaltsdarstellung der steuerlichen Vertretung vom 2.4.2015 wurden anlässlich einer Probefahrt Mängel festgestellt. Die tatsächliche Übernahme sei lt. Übernahmebestätigung vom 9.8.2014 erst an diesem Tag erfolgt. Die Übernahmebestätigung ist an die Adresse des Abgabepflichtigen in ***14*** ausgestellt. Als Bestimmungsort wurde ***7*** in Deutschland angegeben.*

*Am 5.6.2014 meldete sich der Abgabepflichtige beim Finanzamt München mit dem Handel mit Automobilen, Flugzeugen und Motorbooten zwecks Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an. Lt. Anmeldung unterhielt sein Unternehmen keine festen Geschäftseinrichtungen oder Anlagen in Deutschland (z.B. Zweigniederlassungen, Büros, Fabrikationsstätten, Koordinierungsstellen, etc.). Die Art der Umsätze in Deutschland wird ausschließlich mit innergemeinschaftlichen Erwerben in Deutschland angegeben. Eine Gewerbeberechtigung der BH ***14*** vom 6.6.2013, lautend auf das Handelsgewerbe und Handelsagent, wurde dem deutschen Finanzamt vorgelegt.*

Eine deutsche Steuernummer wurde am 18.8.2014 vergeben. Die Erteilung einer deutschen UID erfolgte erst am 10.11.2014.

Am 27.3.2015 erfolgte eine Gutschrift der Rechnung über den Ankauf der Yacht aus 2013. Gleichzeitig wurde eine korrigierte Rechnung über den Kauf der Yacht mit nunmehriger Angabe der deutschen UID-Nummer des Abgabepflichtigen ausgestellt.

Anmerkung: Entgegen der Darstellung im Erstbescheid wurde diese korrigierte Rechnung im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau betreffend die Voranmeldungszeiträume 1/2015 bis 10/2015 von der steuerlichen Vertretung dem Finanzamt vorgelegt. Die Originalrechnung aus dem Jahr 2013 liegt am Finanzamt nicht (bzw. nicht mehr) auf.

Mit UVA für März 2015 wurde der innergemeinschaftliche Erwerb in Deutschland versteuert und gleichzeitig der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Der Grund für die ursprüngliche betriebliche Verwendung der Yacht lag lt. Sachverhaltsdarstellung der steuerlichen Vertretung zum einen in der kurzfristigen Vermietung und zum anderen im Verkauf des Bootes als Händler. Da beide Ideen nicht zum gewünschten Ergebnis geführt hätten, sei das Boot im April 2016 der betrieblichen Sphäre entnommen worden. Dieser Umstand sei dem deutschen Finanzamt mitgeteilt worden (auch, dass keine Betriebsstätte in Deutschland bestanden habe - Schreiben vom 21.4.2017), das in der Folge zu der Erkenntnis kam, dass die unentgeltliche Wertabgabe an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, somit in Österreich.

In einer per E-Mail übermittelten Sachverhaltsdarstellung vom 2.4.2015 führte der steuerliche Vertreter Folgendes aus: „Richtig wäre gewesen, den ig. Erwerb mit der Übernahme des Bootes in Österreich zu erklären. Der Vorsteuerabzug in Österreich steht erst mit der nachweislichen Erwerbsbesteuerung in Deutschland zu. Dies ist bis dato noch nicht passiert.“

Nach Mailbeantwortung vom 5.10.2016 durch ***9*** ***10*** (Verkäufer) an den Abgabepflichtigen betrug der Marktwert im Oktober 2016 zwischen € ***22***,00 und € ***21***. Da die Entnahme der Jacht im April 2016 erfolgte, wird als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch ein Wert von € ***21*** angenommen.

Rechtslage:

Hinsichtlich der Ortsbestimmung für den Entnahmeeigenverbrauch kommt mangels gesetzlicher Regelung entweder der Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Unternehmen befindet (analog zum Lieferort) oder der Ort, an dem es zur Schmälerung des Unternehmensvermögens kommt, somit der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, infrage.

Bürgler erachtet zwar einen im EU-Ausland vorgenommenen Vorsteuerabzug für die Entnahmeeigenverbrauchsbesteuerung als ausreichend, fordert jedoch eine Gleichstellung des Eigenverbrauchs mit entgeltlichen Lieferungen hinsichtlich der Beurteilung des Leistungsortes (vgl. Bürgler \In Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON300 § 3 Rz 88f (Stand 1.5.2018, rdb.at)).

Ruppe/Achatz, UStG4, § 3 Tz 207, halten eine Gleichstellung des Entnahmeeigenverbrauchs mit Lieferungen hinsichtlich der Ortsbestimmung nicht für gerechtfertigt. Begründet wird dies mit Hinweis auf EuGH 8.5.2003, C-269/00 Seeling. Aus dem Unionsrecht ergebe sich keine Notwendigkeit einer schematischen Gleichstellung von unentgeltlichen mit den wirtschaftlich vergleichbaren entgeltlichen Leistungen. Weiters sei die Wertung des UStG im Hinblick auf unentgeltliche Leistungen dergestalt, dass die Besteuerung im Land des Verbrauchs stattfinden solle. Daher sei der Entnahmeeigenverbrauch dort steuerbar sei, wo die Schmälerung des Unternehmensvermögens eintrete, wo also das Unternehmen betrieben werde.

Schwab stimmt in Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG 1994 der Meinung von Ruppe/Achatz zu und sieht dies dadurch bestätigt, dass auch in Deutschland zufolge einer gesonderten diesbezüglichen Regelung in § 3f dUStG ausdrücklich festgelegt werde, dass unentgeltliche Wertabgaben dort ausgeführt werden, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, bzw. gelte im Fall der Leistungserbringung durch eine Betriebsstätte diese als Leistungsort.

Rechtliche Würdigung

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung ist die Entnahme nach der Lieferortregel des § 3 Abs. 7 UStG zu behandeln. Da sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entnahme in Deutschland befunden hat, könne eine Versteuerung in Österreich nicht erfolgen und man sieht einen sogenannten doppelten negativen Qualitätskonflikt.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist der Ort der Entnahme nicht nach dem Lieferort nach § 3 Abs. 7 UStG zu bestimmen, sondern es ist als Ort des Eigenverbrauches der Ort anzusehen, an dem

es zur Schmälerung des Unternehmensvermögens kommt, mit anderen Worten, der Ort, an dem das Unternehmen betrieben wird. Die Anschaffung des entnommenen Bootes erfolgte eindeutig und auch gegenüber der deutschen Finanzverwaltung klar dokumentiert iZm einem in Österreich betriebenen Handelsgewerbe. Es wurde zunächst sogar der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes im Inland verwirklicht, auch wenn dieser durch den erfolgten Nachweis der Erwerbsbesteuerung in Deutschland wieder weggefallen ist.

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde vom 29.8.2018 kam es durch die Entnahme des Bootes ausschließlich zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens am Unternehmerort und somit in Österreich, weil das Unternehmen in Österreich betrieben wurde. Das Finanzamt vertritt daher die Auffassung, dass die Entnahme in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist.“

II.7.

Mit Anbringen vom 29.10.2018 stellte die steuerliche Vertretung des Bf. einen Vorlageantrag und führte aus:

„Sachverhalt:

Der Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes kann grundsätzlich gefolgt werden. Nur die Aussagen zum ehemaligen Yachtcenter meines Mandanten bedürfen einer Ergänzung.

Das sogenannte Yachtcenter wurde zunächst in der Rechtsform einer GmbH im Jahr 2004 mit einem Fremdgeschäftsführer gegründet, dann in ein Einzelunternehmen umgewandelt und nach 3 Jahren (2007) de facto der Betrieb eingestellt. Die letzten steuerlichen Ergebnisse waren im Jahr 2008 und resultieren hauptsächlich aus der Verwertung des Anlagevermögens (siehe beiliegende Gewinn und Verlustrechnung für 2007 und 2008). Die Löschung des Einzelunternehmens im Firmenbuch 4 Jahre nach der tatsächlichen Beendigung ist ausschließlich auf ein Übersehen zurückzuführen und hätte bereits im Jahr 2007 erfolgen müssen, da hier keine Umsätze mehr erzielt wurden.

Rechtslage:

Hauptthema dieser Beschwerde ist der umsatzsteuerliche Ort des Eigenverbrauchs bei Entnahmen, dh ob und unter welchen Voraussetzungen die Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmensbereich in den Privatbereich IM INLAND (Österreich) der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegt.

Anders als in Deutschland (§ 3f dUStG) enthält das österreichische Umsatzsteuergesetz keine explizite Bestimmung, wie sich der „Entnahmeort“ (als Pendant zum „Leistungsort“ bei entgeltlichen Leistungen an Dritte) für umsatzsteuerliche Zwecke bestimmt.

Die den Entnahmeeigenverbrauch regelnde Bestimmung des § 3 Abs 2 UStG ordnet jedoch programmatisch an, dass die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen „einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt sei.

Nach Bürgler (UStG-ON, 3. Aufl, § 3 Rz 89) ist diese Bestimmung dahingehend zu interpretieren, dass alle Regeln „die für die entgeltlichen Lieferungen gelten, auch für die gleichgestellten Zuwendungen anzuwenden sind. Dies betrifft etwa die Beurteilung des Leistungsortes und die Anwendung von Steuerbefreiungen.

Auch Achatz/Ruppe vertreten diese Auffassung, wenn sie ausführen: „Die Eigenverbrauchstatbestände nach § 3 Abs. 2 und § 3a Abs.1a verlangen nicht explizit einen Inlandsbezug. Gleichwohl ergibt sich die Beschränkung auf Vorgänge im Inland bereits aus dem Umstand, dass damit lediglich bestimmte unentgeltliche Wertabgaben den entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellt werden. Für letztere ist aber Voraussetzung der Steuerbarkeit die Ausführung im Inland, sodass gleiches auch für die gleichgestellten Vorgänge anzunehmen ist. Das Gesetz enthält keine besonderen Regelungen über den Ort des Eigenverbrauches. Der Umstand, dass er entgeltlichen Leistungen gleichgestellt wird, scheint es nahezuliegen, den Ort des Eigenverbrauches in analoger Anwendung der für Lieferungen und sonstigen Leistungen geltenden Regeln zu bestimmen“ (Ruppe/Achats, UStG Komm, § 3 Randziffer 206f).

„Entscheidend ist, dass das Nutzungspotential im Inland entnommen wird“ (Ruppe /Achatz UStG § 3 Randziffer 208) genau das ist im gegenständlichen Fall nicht der Fall, da das Boot nie in Österreich war.

Für den Bereich des Eigenverbrauchs durch sonstige Leistung vertritt das BMF explizit die Auffassung, dass sich „der Ort des Eigenverbrauches ... nach den Leistungsortregelungen, die für die sonstige Leistung bei Entgeltlichkeit anzuwenden wären" bestimmt (Rz 487 UStR). Wenn auch in den UStR nicht ausdrücklich ausgeführt, muss dies mE uneingeschränkt auch für den Bereich des Entnahmeverbrauchs gelten, zumal der Wortlaut der Bestimmungen des § 3 Abs 2 und des § 3a Abs 1a UStG diesbezüglich völlig ident ist: „einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt... (§ 3a Abs 1a UStG) vs „einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird ...“. Es ist daher jedenfalls davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung analog zum Eigenverbrauch durch sonstige Leistungen auch beim Entnahmeeigenverbrauch eine analoge Anwendung der Leistungsortregeln für Lieferungen angewendet wissen will. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der Entnahmeeigenverbrauch (aus österreichischer Sicht) immer dort steuerbar ist, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme (Lieferung: im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht) befindet.

Dieser in der Finanzverwaltungspraxis vertretenen Rechtsauffassung neigt auch die bislang - soweit ersichtlich einzige - vorliegende Rechtsprechung zu: „Steuerbar ist nur der Eigenverbrauch im Inland, wobei maßgebend ist, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des

Eigenverbrauches befindet“ (UFS 29.1.2008, RV/0694- W/04). Höchstgerichtliche Rechtsprechung liegt - soweit ersichtlich - zur gegenständlichen Fragestellung bis dato noch nicht vor.“

Würde man oben stehender Auslegung, wonach sich der „Entnahmeort“ im Sinne einer Wortinterpretation nach den Regelungen des Leistungsorts bestimmt, nicht folgen, so gelangt man im Wege einer teleologischen Interpretation nach Sinn und Zweck der Norm im gegenständlichen Fall ebenfalls zum Ergebnis, dass der Entnahmeeigenverbrauch des Bootes in Österreich nicht der Umsatzsteuer unterliegen kann. Dies aus folgenden Gründen:

Bei der Besteuerung von Eigenverbrauchsvorgängen geht es im Ergebnis darum, einen Vorsteuerabzug zu korrigieren, der sich im Nachhinein als unberechtigt herausgestellt hat. Das spricht dafür, diese Korrektur in diesem Land vorzunehmen, in welchem der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte (Hermann, S/R § 3f Anm. 3 zitiert in Ruppe/Achatz, § 3RZ 207). Da im gegenständlichen Fall aus der Anschaffung des Bootes in Österreich kein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, besteht auch nach dem Sinn und Zweck der Vorschriften über den Eigenverbrauch kein Raum für eine Besteuerung: Maßgebend sollte sein, wo der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte“ (ebenfalls in Ruppe/Achatz, UStG § 3 Randziffer 207).

Rechtslage in Deutschland:

*In Deutschland wird der Entnahmetatbestand als unentgeltliche Wertabgabe bezeichnet. Dort wurde - anders als in Österreich — der Ort der unentgeltlichen Wertabgabe im § 3f dUStG geregelt und es wird die unentgeltliche Lieferung (Eigenverbrauch) an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Diese explizite gesetzliche Anordnung gibt es **nur** in Deutschland und es kann m.E. eine gesetzliche Regelung aus Deutschland nicht analog in Österreich angewendet werden.*

Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 26.9.2018: „Ruppe/Achatz, UStG, § 3 Tz. 207, halten eine Gleichstellung des Entnahmeeigenverbrauchs mit Lieferungen hinsichtlich der Ortsbestimmung nicht gerechtfertigt. Begründet wird dies mit Hinweis auf EuGH 8.5.2003, C-269/00 Seeling,“ (=Text in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 26.9.2018).

Die einzige Aussage, die das EuGH Urteil Seeling in diesem Zusammenhang macht, ist, dass die private Nutzung eines betrieblichen Gebäudeteils nicht mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vergleichbar ist. Eine absolut richtige Feststellung, zumal eine „Vermietung an sich selbst“ schon rein zivilrechtlich nicht möglich ist und das Umsatzsteuerrecht über weite Bereiche einer zivilrechtlichen Anknüpfung folgt, aber m.E. keine Aussage darüber, ob eine unentgeltliche Leistung einer entgeltlichen Leistung hinsichtlich des Leistungsortes gleichzustellen ist oder nicht. Der daraus von Ruppe/Achatz gezogene Schluss ist meines Erachtens in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar.

Auch das Finanzamt lässt im Dunkeln, wo es im Urteil in der Rs Seeling konkrete Anhaltspunkte dafür findet, die dafür sprächen, dass sich der Entnahmeort beim Eigenverbrauch nicht nach den für die Bestimmung des Leistungsortes maßgeblichen Regeln richten soll.

Würdigung:

Das Finanzamt sieht den Ort des Eigenverbrauchs als jenen Ort an, an welchem es zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens gekommen ist. Meines Erachtens ist es niemals in Österreichs zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens gekommen, da

- 1. das Boot sich weder zum maßgeblichen Zeitpunkt der Entnahme noch davor oder danach in Österreich befunden hat,*
- 2. dieses Boot in Österreich keinen ertragssteuerrechtlichen Niederschlag gefunden hat,*
- 3. dieses Boot auch in Österreich umsatzsteuerrechtlich nie erfasst war und*
- 4. für dieses Boot in Österreich kein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde.*

Weiters ist der Ort des Eigenverbrauchs analog den Bestimmungen zur Lieferung zu bestimmen, zumal es in Österreich keine diesbezügliche explizite gesetzliche Regelung wie in Deutschland gibt: Der Entnahmeeigenverbrauch wird expressis verbis entgeltlichen Lieferungen „gleichgestellt“, so dass ua auch die Regelungen betreffend den Leistungsort analog zur Bestimmung des „Entnahmeorts“ anzuwenden sind. Im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht (= beim Eigenverbrauch: im Zeitpunkt der Überführung des Bootes aus dem Unternehmens- ins Privatvermögen) hat sich das Boot unstrittig in Deutschland befunden, so dass der Entnahmevorgang aus österreichischer Sicht in Deutschland steuerbar ist. Für eine Eigenverbrauchsbesteuerung in Österreich verbleibt sohin kein Raum. Dies entspricht - wie oben dargelegt — der aktuellen Finanzverwaltungspraxis, der herrschenden Auffassung im Schrifttum sowie der Rechtsprechung des UFS.

Der Umstand, dass es auf Grund dieser Konstellation (Deutschland verweist das Besteuerungsrecht nach Österreich, Österreich verweist das Besteuerungsrecht nach Deutschland) zu einer umsatzsteuerrechtlichen Doppel-Nichterfassung der Entnahme kommt, vermag für sich alleine noch kein Besteuerungsrecht des Sitzstaates Österreich zu begründen, zumal es im Umsatzsteuerrecht eine dem DBA-Recht vergleichbare „Rückfallsklausel“ auf den (Wohn)Sitzstaat (subject to tax) nicht gibt. Diese Doppel-Nichterfassung ist schlicht das Ergebnis eines unvollständig harmonisierten Mehrwertsteuerrechts im Bereich der Eigenverbrauchsbesteuerung.

Die vom Finanzamt angeführten österreichischen Anknüpfungspunkte wie österreichischer Gewerbeschein und Eintragung im österreichischen Schiffsregister reichen für eine Verlagerung des Ortes des Eigenverbrauchs nicht aus, zumal ein Boot lt. unserem Mandanten in jedem beliebigen Land ins Schiffsregister eingetragen werden kann.“

II.8.

Das Finanzamt richtete am 14.11.2018 einen Ergänzungsvorhalt an den Bf. mit folgenden Ergänzungspunkten:

„Zwecks vollständiger Vorlage der Akten an das Bundesfinanzgericht wird höflich ersucht, dem Finanzamt folgende Unterlagen in Kopie zur Verfügung zu stellen:

- Die ursprüngliche Rechnung für die Yacht (vom Juni 2013).
- Die Unterlagen zu den behaupteten kurzfristigen Vermietungen des Bootes bzw. zu den Vermietungs- und Verkaufsbemühungen in Deutschland.
- Welche Einnahmen wurden in den einzelnen Jahren aus der Vermietung der Yacht erzielt.
- Wurde die Yacht auch für private Zwecke verwendet. Wenn ja, in welchem Ausmaß.
- Das Schreiben des Abgabepflichtigen vom 21.4.2017 an das Finanzamt München.
- Falls vorhanden: Beweismittel hinsichtlich des Ortes, an dem sich das Boot zum Zeitpunkt der Entnahme befand.

Mit Schreiben vom 21.12.2018 beantwortete die steuerliche Vertretung den Ergänzungsvorhalt vom 14.11.2018 wie folgt:

„Die ursprüngliche Rechnung vom 14.06.2013 liegt bei.

Kurzfristige Vermietung bzw. Verkaufsanstrengungen:

Vorgeschichte:

*Unser Mandant unterzeichnete die Bestellung der Yacht Ende Dezember 2012 mit voraussichtlichem Liefertermin Mitte 2013. Bei der beabsichtigten Übernahme im Jahr 2013 sind jedoch Mängel aufgetreten, wodurch Herr Ing. ***4*** die Übernahme nicht annahm. Erst im Jahr 2014 (nach Mängelbehebung) erfolgte mit Datum 09. August 2014 die tatsächliche Übernahme. Siehe Bestätigung vom 09. August 2014.*

*Im Anschluss daran überstellte Hr. Ing. ***4*** die Yacht persönlich von ***15*** nach ***7***, was mehrere Wochen in Anspruch nahm.*

*Seit Herbst 2014 lag die Yacht in ***7***. Bis zum Zeitpunkt der Entnahme im April 2016 war konkret Herr ***16*** ***17*** geb. ***18*** einmal in ***7*** und besichtigte das Boot. Herr ***17*** ist ein begeisterter Seemann und hat mehrere Boote in seinem Leben besessen. Herr ***17*** hatte sich aber im Jahr 2013 ein neues Boot angeschafft. Herr ***17*** war von den Eigenschaften (Spritverbrauch, etc.) von der ***9*** sehr angetan, jedoch schreckten ihn die Anschaffungskosten ab.*

*Seit der Bestellung der Yacht hat sich jedoch der Gesundheitszustand unseres Mandanten gravierend verschlechtert. Herr Ing. ***4*** war im Jahr 2013 neun Tage im Spital, 2014 sechzehn Tage, 2015 zwölf Tage, 2016 ein Tag und 2017 neun Tage.*

Weiters liegt die Bestätigung von Frau Dr. ***20*** (Hausärztin) bei über die Ordinationsbesuche und dass Herr Ing. ***4*** ab November 2015 bis Ende 2016 nur im eingeschränkten Ausmaß arbeitsfähig war.

Durch die Krankheit (welche auch mir nicht bekannt ist) war es daher unserem Mandanten nicht mehr möglich, sein Vorhaben Vermietung bzw. Verkauf von Yachten dementsprechend zu betreiben.

Auch mir als langjährigem Steuerberater von Herrn Ing. ***33*** ***4*** ist natürlich aufgefallen, dass er ab 2015 nur mehr sehr schwer erreichbar war.

Von Herbst 2014 bis April 2016 war das Boot in ***7*** und es wurden keine Einnahmen erzielt. Auch wurde die Yacht in diesem Zeitraum nicht für private Zwecke verwendet. Das Boot wurde im April 2016 von ***7*** an die Adria gebracht. Dies ist auch der Zeitpunkt wo sich auch Herr Ing. ***4*** entschlossen hat, die Tätigkeit in ***7*** einzustellen und das Boot in das Privatvermögen zu übernehmen.

Als Beweis für den Zeitpunkt der Entnahme wurde von der Firma ***19*** eine Bestätigung angefordert, dass die Yacht im Winter 2015/2016 bei ihnen zum Überwintern eingestellt war. Die Antwort liegt noch nicht vor und wird nach Erhalt umgehend nachgereicht.“

Als Anlagen zu diesem Schreiben wurden beigelegt:

1. Rechnung ***9*** 14.06.2013
2. Auftragsbestätigung vom 08.11.2012 und Unterschrift vom 11.12.2012
3. Übernahmeprotokoll 09.08.2014
4. Schreiben Dr. ***20*** vom 16.12.2018, Fachärztin für Innere Medizin

II.9.

Über ein Telefonat am 17.01.2019 mit dem Steuerberater des Bf. wurde vom zuständigen Sachbearbeiter ein Aktenvermerk mit folgendem Inhalt aufgenommen:

„Die Besichtigung der Yacht des Herrn ***4*** durch Herrn ***16*** ***17*** erfolgte, weil dieser mehrere eigene Yachten besaß, deren Betriebskosten ihm zu hoch waren.

Lt. Aussagen von Herrn ***4*** war Herr ***17*** zwar von den niedrigen Betriebskosten der ***9*** Yacht sehr angetan, aufgrund der hohen Anschaffungskosten kam diese für ihn dann aber nicht infrage.

Weitere Angaben zu Kaufinteressenten können nicht gemacht werden. Herr ***17*** (Anmerkung der BFG: wohl gemeint der Bf.) war aufgrund der Verschlechterung seines Gesundheitszustandes nicht mehr in der Lage, den Handel und die Vermietung von Yachten wie geplant durchzuführen.

Das Schreiben des Abgabepflichtigen vom 21.4.2017 an das Finanzamt München wurde versehentlich der Vorhaltsbeantwortung nicht angeschlossen und wird nachgereicht.

Die angekündigte Bestätigung zum Entnahmeort liegt dem Steuerberater bereits vor und wird ebenfalls nachgereicht.“

II.10.

Mit Schreiben vom 04.02.2019 reichte die steuerliche Vertretung des Bf. die Rechnung *** KG über das Winterlager der Yacht in der ***19*** vom 30.11.2015 und das Schreiben von Wolter & Musselmann (deutsche Rechtsanwälte) vom 16.11.2016 an das Finanzamt München über die Offenlegung der Entnahme nach. Bezugnehmend auf die telefonische Anfrage des Sachbearbeiters des Finanzamtes, ob es nur den einen Interessenten gegeben hat, führte die steuerliche Vertretung aus, dass nach Rücksprache mit Herrn ***4*** festzuhalten sei, dass es schon mehrere Kontakte in Form von Telefonanten und/oder Besichtigungen gegeben habe. Dabei sei es üblich, die Diskretion der Interessenten zu wahren und nicht sofort nach Namen und Adressen und Telefonnummern zu fragen. Bei Neuwagenbesichtigungen im KFZ Handel werde ähnlich vorgegangen.

II.11.

Die Beschwerde wurde dem BFG zur Entscheidung am 25.02.2019 vorgelegt.

Im Vorlagebericht wurden nach Darstellung des Sachverhalts die strittigen Punkte, wie folgt beschrieben:

Strittig ist,

- ob es aufgrund des geschilderten Sachverhalts zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens in Österreich gekommen ist
- gegebenenfalls die Rechtsfrage, ob die Entnahme der Yacht am Ort der Schmälerung des Unternehmensvermögens in Österreich steuerbar ist, oder ob es tatsächlich zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommt.

Darüber hinaus wurde eine rechtliche Stellungnahme abgegeben:

„1. Zur Unternehmereigenschaft:

Der Abgabepflichtige erzielte in den Jahren 2014 bis 2016 erhebliche Umsätze aus anderen unternehmerischen/wirtschaftlichen Tätigkeiten. Er war bereits in der Vergangenheit einschlägig tätig, verfügte über das entsprechende Wissen und hat die Yacht lt.

Vorhaltsbeantwortung nie privat genutzt. Es kam zu einer Besichtigungen der Yacht durch Kaufinteressenten (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 21.12.2018, Aktenvermerk vom 17.1.2019 und Vorhaltsbeantwortung vom 4.2.2019). In der Vorhaltsbeantwortung führt der

Abgabepflichtige aus, dass es ihm durch die Verschlechterung einer Krankheit nicht möglich war, das Vorhaben Vermietung bzw. Verkauf von Yachten dementsprechend zu betreiben. Eine ärztliche Bestätigung diesbezüglich wurde vorgelegt. Dies lässt einerseits auf die ursprüngliche Absicht schließen, weitere Yachten anzuschaffen, und spricht auch für eine Wiederholungsabsicht. Weiters spricht diese Darstellung dagegen, die zunächst nur dem deutschen Finanzamt gegenüber bekannt gegebene Tätigkeit aus österreichischer Sicht als Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO zu betrachten (als solche käme der Handel mit Yachten ohnehin kaum infrage, sondern allenfalls deren Vermietung). Wird eine beabsichtigte unternehmerische Tätigkeit objektiv erkennbar angestrebt (siehe dazu auch unten Tz 2), wird diese dann aber wider Erwarten (hier: aus gesundheitlichen Gründen) doch nicht oder nur in geringem Umfang ausgeübt, so ändert sich durch dieses Scheitern nichts an der Beurteilung der Unternehmereigenschaft.

2. Zuordnung zum österreichischen Unternehmen:

Die gegenständliche Yacht war dem Unternehmensvermögen des Einzelunternehmens des Abgabepflichtigen in Österreich zuzuordnen, was von diesem auch gegenüber der deutschen Finanzverwaltung so dargestellt wurde: => Kauf der Yacht ursprünglich mit österr. UID => Anmeldung des Handels mit Automobilen, Flugzeugen und Motorbooten beim FA München mit dem österreichischem Gewerbeschein (für Zwecke der Versteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben) => unstrittiges Nichtvorhandensein einer Betriebsstätte (festen Niederlassung) in Deutschland, => Geltendmachung des Vorsteuerabzuges in Deutschland (!), => Registrierung der Yacht (Zulassung) in Österreich. => Siehe diesbezüglich auch E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 2.4.2015.

Da der Abgabepflichtige nach seinen Angaben gegenüber dem Finanzamt München über kein deutsches Unternehmen verfügte, konnte er einen Vorsteuerabzug für den ig Erwerb der Yacht in Deutschland nur aufgrund von deren Zuordnung zu seinem österreichischen Unternehmen erlangen. Auch die Ausführungen des deutschen Finanzamtes zum Ort der unentgeltlichen Wertabgabe (Entnahme der Yacht aus dem Unternehmensvermögen) beruhen auf der Zuordnung der Yacht zum österreichischen Unternehmen und blieben von ihm unwidersprochen. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges in Deutschland und die auf seinen Angaben beruhende Beurteilung der Entnahme durch das deutsche Finanzamt beweisen daher nach Auffassung des Finanzamtes, dass der Abgabepflichtige die Yacht seinem österreichischen Unternehmen zugeordnet hatte. Das Finanzamt geht von (Anmerkung: der) Richtigkeit der Angaben des Abgabepflichtigen gegenüber dem Finanzamt München aus und dass somit der Vorsteuerabzug in Deutschland zu Recht aufgrund von zutreffenden Angaben des Abgabepflichtigen erwirkt worden war.

3. Rechtsfrage Entnahmeort:

Zur rechtlichen Würdigung der Rechtsfrage des Entnahmeortes durch das Finanzamt wird vollinhaltlich auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen und ich

möchte nur zwei Ergänzungen vornehmen: => Der Ort des Entnahmeeigenverbrauchs ist weder in der MwSt-RL, noch im UStG geregelt. In Deutschland wird in § 3f dUStG ausdrücklich festgelegt, dass unentgeltliche Wertabgaben dort ausgeführt werden, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, bzw gilt im Fall der Leistungserbringung durch eine Betriebsstätte diese als Leistungsort. Würde man dieser deutschen Rechtslage im vorliegenden Fall nicht folgen, so entstünde ein nichtbesteuerter Endverbrauch. Dieses Ergebnis wäre nach Auffassung des Finanzamtes nicht mit der Judikatur des EuGH vereinbar. => Ein Vorsteuerabzug im Inland ist nicht Voraussetzung für die Besteuerung des Eigenverbrauchs. Dass für den entnommenen Gegenstand oder seine Bestandteile im EU-Ausland die volle oder teilweise Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestand, ist ausreichend (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0176, mit Verweis auf EuGH vom 11. September 2003, C- 155/01, Cookies World, Randnr. 56, sowie auf das Urteil vom 27. Juni 1989, C-50/88, Kühne, in dem der EuGH bereits betont hat, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Unternehmensgegenstandes verhindern will).

4. Antrag des Finanzamtes: Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II.12.

Die steuerliche Vertretung brachte ergänzend zum Vorlagebericht mit Schreiben vom 11.03.2019 vor:

„Ergänzung zum Vorlagebericht

- Zu Pkt 2. Absatz 4 des Vorlageantrages halten wir fest, dass wir in der Tat den Ausführungen des deutschen Finanzamtes zum Ort der unentgeltlichen Wertabgabe (nach expliziter Regelung im dt UStG: Ort, von dem aus das Unternehmen betrieben wird) nicht widersprochen haben. Sofern mit dieser Formulierung gemeint ist, dass den Ausführungen des deutschen Finanzamtes zur Zuordnung der Yacht zum österreichischen Unternehmen nicht widersprochen wurde, ist dies ebenfalls korrekt: da der Beschwerdeführer sein Unternehmen ausschließlich von Österreich aus betrieben hat (keine ausländische Betriebsstätte oder Zweigniederlassung), ist die in Rede stehende Yacht selbstverständlich dem „österreichischen Unternehmen“ zuzuordnen.*
- Zu Pkt 3. Rechtsfrage Entnahmeort dürfen wir wie folgt Stellung nehmen: Wir haben bereits in unserer Beschwerde ausführlich dargelegt, dass nach hM, ständiger Verwaltungspraxis sowie der Judikatur des UFS/BFG die Frage des Ortes des Entnahmeeigenverbrauchs aus der Sicht des österreichischen UStG - anders als in Deutschland, wo als Entnahmeort der Unternehmensort explizit gesetzlich normiert ist - danach zu lösen ist, ob sich der Entnahmegegenstand im Zeitpunkt der Entnahme in Österreich befindet oder eben auch nicht. Diese Betrachtungsweise knüpft an den tragenden Gedanken der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer an, demzufolge die*

Umsatzsteuer grundsätzlich in jenem Staat anfallen soll, in dem der Endverbrauch stattfindet. An diesem Konzept (Territorialitätsprinzip) orientiert sich insb auch § 3 Abs 7 UStG, der den Ort einer Lieferung dort determiniert, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Lieferung befindet.

- *Hätte der Beschwerdeführer die Yacht von vornherein als Privatperson erworben, wäre im gegenständlichen Fall nie österreichische Umsatzsteuer angefallen, da sich der Gegenstand der Lieferung (bis zum heutigen Tage) zu keinem Zeitpunkt in Österreich befunden hat. Je nach Sachverhalt wäre deutsche oder allenfalls niederländische Umsatzsteuer angefallen, keinesfalls jedoch österreichische Umsatzsteuer.*

- *Weshalb sich dies im gegenständlichen Fall der vorgängigen unternehmerischen Nutzung nunmehr systematisch völlig anders darstellen soll (Besteuerung in Österreich), ist für uns nicht nachvollziehbar. Dass der Gesetzgeber die umsatzsteuerlichen Folgen eines Entnahmeeigenverbrauchs nicht abweichend von einer (originären) Gegenstandslieferung beurteilt wissen möchte, ergibt sich schon aus dem eindeutigen Wortlaut des § 3 Abs 2 UStG: „Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes...“. Alleine der Umstand, dass es auf Grund einer nationalen Sonderregelung betreffend des Orts des Entnahmeeigenverbrauchs IN DEUTSCHLAND zu keiner Eigenverbrauchsbesteuerung kommt, liefert der österreichischen Finanzverwaltung unseres Erachtens keine tragende Rechtsgrundlage für die Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung in Österreich. Es ist vielmehr nach den nationalen ÖSTERREICHISCHEN umsatzsteuerlichen Rechtsvorschriften zu beurteilen, ob der gegenständliche Entnahmeeigenverbrauch in Österreich steuerbar ist oder nicht. Wie in der Beschwerde bereits ausführlich dargelegt, führt sowohl der eindeutige Wortlaut des § 3 Abs 2 UStG sowie die dazu ergangene Rechtsprechung, die herrschende Verwaltungspraxis sowie die herrschende Meinung zum eindeutigen Ergebnis, dass mit gegenständlichem Sachverhalt in Österreich kein umsatzsteuerlich relevanter Entnahme-Tatbestand erfüllt wird, weil sich der Gegenstand der Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme nicht in Österreich befunden hat.*

Die Ausführungen des Finanzamtes betreffend die Tatsache, dass ein im EU-Ausland vorgenommener Vorsteuerabzug für eine Eigenverbrauchsbesteuerung ausreichend sein soll, gehen unseres Erachtens ins Leere. Dies aus folgendem Grund: § 3 Abs 2 letzter Satz normiert, dass eine Eigenverbrauchsbesteuerung (in Österreich) nur dann erfolgt, wenn der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Es handelt sich dabei gewissermaßen um eine ZUSÄTZLICHE Voraussetzung für die Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung. In einem ersten Schritt muss jedoch zunächst die Frage beantwortet werden, ob der Entnahmeeigenverbrauch überhaupt dem Grunde nach in Österreich steuerbar ist, weil der Entnahmetatbestand in Österreich realisiert wurde (= Frage nach dem Ort der Entnahme). Erst wenn feststeht, dass sich der Ort der Entnahme in Österreich befindet (was uE im gegenständlichen beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht der Fall ist), ist in einem ZWEITEN SCHRITT zu prüfen, ob der betreffende Gegenstand der Entnahme

vorgängig zum Vorsteuerabzug berechtigt hat - für diesen zweiten Prüfschritt ist es korrekt, dass der EuGH sowie der VwGH bereits festgehalten haben, dass es ausreichend sei, wenn der Gegenstand im EU-Ausland zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Da im gegenständlichen Fall der Ort des Entnahmeeigenverbrauchs nicht in Österreich liegt, die Entnahme sohin in Österreich nicht steuerbar ist, sind die Bestimmungen des öUStG und somit auch jene des § 3 Abs 2 letzter Satz öUStG auf den gegenständlichen Sachverhalt gar nicht anwendbar. Der Umstand, dass im EU- Ausland ggf ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, zeitigt aus österreichischer Sicht sohin keine Konsequenzen und vermag per se - wie dargelegt - auch die Steuerbarkeit des Vorganges in Österreich nicht zu begründen.

II.13.

Am 09.08.2023 hat das Finanzamt Österreich mitgeteilt, dass der offene Rückstand an Umsatzsteuer 2016 am 27.06.2023 eingezahlt wurde.

II.14.

Der Bf. ist am ***24***.2023 verstorben. Die Einantwortung der Verlassenschaft des Verstorbenen erfolgte mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom ***25***.2024 zu gleichen Teilen an seine drei Erben, seine Ehefrau und seine zwei Söhne.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erteilte im Herbst 2012 an die ***9*** ***10*** ***11*** in den Niederlanden einen Auftrag zum Bau und zur Lieferung einer neuen Stahl Motoryacht, Typ ***9*** ***12*** zum Preis von EUR ***35*** (exkl. MWSt). Dieser Kaufpreis war in Raten entsprechend dem Baufortschritt zu entrichten (Vgl. Auftragsbestätigung der ***9*** ***10*** ***11*** vom 08.11.2012).

Der Bf. wollte die Motoryacht für kurzfristigen Vermietungen verwenden bzw. als Händler verkaufen.

Der Bf. erlangte daher am 06.06.2013 eine neue Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe „Handelsgewerbe und Handelsagent“ mit dem Standort ***28*** ***14***, ***29***, in ***30***. Er legte diese Gewerbeberechtigung mit 24.10.2016 zurück.

Der Bf. gab der niederländischen Firma seine österreichische UID bekannt.

Die niederländische Firma stellte am 14.06.2013 an den Bf. mit seiner Adresse in ***14*** unter Angabe der österreichischen UID eine Rechnung mit dem Betrag von EUR ***34*** ausschl. MWSt. und dem Hinweis „BTW ***27***% wegen innergemeinschaftlicher Lieferung“. Die Verkäuferin meldete die innergemeinschaftliche Lieferung an die österreichische UID des Abgabepflichtigen für Juni 2013 in das MIAS.

Am 11.06.2013 wurde die Yacht unter der Nummer ***27*** in Österreich für das Meer zugelassen.

Anlässlich einer Probefahrt wurden Mängel festgestellt. Daher erfolgte die tatsächliche Übernahme laut Übernahmebestätigung vom 9.8.2014 erst an diesem Tag. Die Übernahmebestätigung ist an die Adresse des Abgabepflichtigen in ***14*** ausgestellt. Der Bf. hat das Schiff persönlich abgenommen und hat die Werft in ***15***, NL, mit Bestimmung ***7*** in Deutschland verlassen. Die Yacht kam auch in Deutschland an.

Am 5.6.2014 meldete die steuerliche Vertretung des Bf. den Bf. beim Finanzamt München mit dem Handel mit Automobilen, Flugzeugen und Motorbooten zwecks Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an. Die Gewerbeberechtigung der BH ***14*** vom 6.6.2013, lautend auf das Handelsgewerbe und Handelsagent, wurde dem deutschen Finanzamt vorgelegt. Eine deutsche Steuernummer wurde am 18.8.2014 an den Bf. vergeben. Die Erteilung einer deutschen UID erfolgte am 10.11.2014.

Mit 27.3.2015 erstellte die ***9*** ***10*** ***11*** eine Gutschrift über den Ankauf der ***10*** im Jahr 2013. Gleichzeitig stellte sie eine korrigierte Rechnung über den Kauf der Yacht mit nunmehriger Angabe der deutschen UID-Nummer des Abgabepflichtigen aus.

Mit Umsatzsteuervoranmeldung für März 2015 wurde der innergemeinschaftliche Erwerb der Yacht in Deutschland versteuert und gleichzeitig der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen.

Von Herbst 2014 bis April 2016 war das Boot in ***7***, Deutschland, stationiert. Es wurden mit der Yacht keine Einnahmen erzielt und sie wurde auch nicht privat verwendet. Im April 2016 wurde die Yacht an die Adria im EU-Raum verlegt.

Der Bf. hatte in Deutschland im beschwerderelevanten Zeitraum weder feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen, noch verfügte er über Personal.

Es kam zu einer Besichtigung der Yacht durch Kaufinteressenten. Die beabsichtigte betriebliche Verwendung der Yacht – kurzfristige Vermietung oder Verkauf des Bootes als Händler – führte jedoch nicht zum gewünschten Erfolg, unter anderem auch deshalb, weil der Bf. längere Zeit krank war und deshalb die Vermietung bzw. Verpachtung der Yacht nur eingeschränkt betreiben konnte.

Daher wurde das Boot im April 2016 der betrieblichen Sphäre entnommen.

Die Entnahme wurde dem deutschen Finanzamt mitgeteilt, auch, dass keine Betriebsstätte in Deutschland bestanden hat. Das deutsche Finanzamt kam im Schreiben vom 21.4.2017 zum Ergebnis, dass die unentgeltliche Wertabgabe an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, somit in Österreich.

Der Marktwert (ohne Umsatzsteuer) der Yacht zum Zeitpunkt der Entnahme im April 2016 betrug € ***21***.

2. Beweiswürdigung

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

Die E-Mail Beantwortung vom 5.10.2016 durch ***9*** ***10*** (Verkäufer) an den Bf. hat ergeben, dass sich der Marktwert der Yacht zwischen EUR ***22*** und EUR ***21*** bewegt. Dem Bf. wurden vom Finanzamt die Gründe dargelegt, warum das Finanzamt zum Zeitpunkt der Entnahme im April 2016 von einem Marktwert von EUR ***21*** ausgegangen ist. Der Bf. hat dagegen keine Einwendungen vorgebracht. Dem BFG erscheint die Heranziehung des höheren Betrages von EUR ***21*** schlüssig, da die bekannt gegebene Bewertung rund 6 Monate nach dem Entnahmezeitpunkt war und es sich bei der Yacht um ein abnutzbares Anlagegut handelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtslage

3.1.1.1.

Wie bereits das Finanzamt zutreffend ausführt, ist es für die Begründung der Unternehmereigenschaft ausreichend, wenn objektiv erkennbar eine unternehmerische Tätigkeit angestrebt wird, im Beschwerdefall die Vermietung und/oder der Verkauf der Yacht, auch wenn diese wider Erwarten aufgrund gesundheitlicher Probleme nicht oder nur in geringem Umfang ausgeübt wird. Im Beschwerdefall spricht die Vorerfahrung des Bf. – er hat bereits in der Vergangenheit ein Yacht Center geführt, die Lösung eines Gewerbescheines, die Erwirkung einer deutschen Steuernummer und UID dafür, dass er bereits im Zeitpunkt der Anschaffung künftige Einnahmen erzielen wollte. Sein späteres Verhalten - die Nichtverwendung der Yacht zu privaten Zwecken, Bemühungen zum Verkauf – untermauern diese Schlussfolgerung. Der Bf. hat die Yacht daher als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 erworben.

Diese Umstände sprechen auch gegen eine Liebhabereibetätigung gem. § 1 Abs. 2 LVO.

Die Yacht war dem österreichischen Unternehmen des Bf. zuzuordnen, auch wenn er den Vorsteuerabzug für den Ankauf der Yacht in Deutschland geltend gemacht hat, weil er in Deutschland weder zur Zeit der Anschaffung noch später über eine Betriebsstätte verfügte.

3.1.1.2.

(a)

Der Bf. hat im April 2016 die Yacht unentgeltlich aus dem Unternehmens- in sein Privatvermögen entnommen. Zu diesem Zeitpunkt hat sich die Yacht entweder in Deutschland oder an der Adria, jedenfalls außerhalb des Inlands, aber im EU-Raum befunden.

Es liegt daher eine Entnahme vor.

Dazu hält § 3 Abs. 2 UStG 1994 fest: *„Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen*

- *für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
- *für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder*
- *für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.*

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

(b)

Die in § 3 Abs 2 UStG 1994 und in § 3a Abs 1a UStG 1994 geregelten Vorgänge werden einer Lieferung gegen Entgelt bzw. einer sonstigen Leistung gegen Entgelt „gleichgestellt“. Es handelt sich daher jedenfalls um steuerbare Umsätze. Die Bemessungsgrundlagen dieser Vorgänge sind somit in die Berechnung von Umsatzgrenzen einzubeziehen, wenn nichts Gegenteiliges angeordnet ist (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) § 3, Rz 204).

Der Sinn der Gleichstellung besteht darin, den Letztverbraucher, der seinen Konsumbedarf aus dem Unternehmen deckt, demjenigen Letztverbraucher gleichzustellen, der seinen Bedarf am Markt deckt.

Im Übrigen bedeutet Gleichstellung nicht notwendig, dass die unentgeltliche Erbringung von Leistungen aus dem Unternehmen für private Zwecke jedenfalls dieselben Rechtsfolgen auslöst wie die entgeltliche Erbringung einer wirtschaftlich entsprechenden Leistung an Dritte (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 3, Rz 204), siehe sogleich).

Die Gleichstellung mit dem Letztverbraucher, der die Leistung von einem anderen Unternehmer bezieht, betrifft jedenfalls nicht die Bemessungsgrundlage (§ 4 Abs. 8 UStG 1994).

(c)

Hinsichtlich des Ortes des Eigenverbrauches, der im Beschwerdefall das zentral zu lösende Rechtsproblem darstellt, finden sich unterschiedliche Rechtsstandpunkte zur Frage, wieweit die im Gesetz verordnete Gleichstellung geht. Ruppe/Achatz, aaO, § 3, Rz 206 ff., fassen die unterschiedlichen Argumente wie folgt zusammen:

„Die Eigenverbrauchstatbestände nach § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a verlangen nicht explizit einen Inlandsbezug. Gleichwohl ergibt sich die Beschränkung auf Vorgänge im Inland bereits aus dem Umstand, dass damit lediglich bestimmte unentgeltliche Wertabgaben den entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellt werden. Für Letztere ist aber Voraussetzung der Steuerbarkeit die Ausführung im Inland, so dass Gleiches auch für die gleichgestellten Vorgänge anzunehmen ist.

Das Gesetz enthält keine besonderen Regelungen über den Ort des Eigenverbrauchs. Der Umstand, dass er entgeltlichen Leistungen gleichgestellt wird, scheint es nahe zu legen, den Ort des Eigenverbrauchs in analoger Anwendung der für Lieferungen und sonstige Leistungen geltenden Regeln zu bestimmen (so auch UStR Rz 487 zu § 3a Abs 1a, wonach sich der Ort des Eigenverbrauchs gem § 3a Abs 1a Z 1 und 2 nach den Leistungsortregelungen richtet, die für sonstige Leistungen bei Entgeltlichkeit anzunehmen wären). Nach UFS 29.1.2008, RV/0694-W/04, ist jener Ort maßgebend, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt des Eigenverbrauchs befindet. Der EuGH hat allerdings bereits in der Rs „Seeling“ (8.5.2003, C-269/00) ua klargestellt, dass es nicht unbedingt der MwSt-RL entspricht, die unentgeltlichen Leistungen schematisch den wirtschaftlich vergleichbaren entgeltlichen Leistungen gleichzustellen.

Im Urteil in der Rs „QM“ (20.1.2021, C-288/19) kommt der EuGH für den speziellen Fall der unentgeltlichen Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW an Arbeitnehmer zum Ergebnis, dass – anders als im Fall einer Entgeltvereinbarung – die Leistungsortregelung des Art 56 MwSt zur Vermietung von Beförderungsmittel nicht anwendbar ist; es fehle an einem Mietentgelt. Daran ändere auch nichts, dass für die Nutzung im Rahmen der Einkommensteuer ein geldwerter Vorteil angesetzt wird. Das BMF hat in der Folge das in den UStR Rz 487 enthaltene Beispiel zur PKW-Überlassung an Arbeitnehmer nicht mehr weitergeführt und folgt insoweit offenbar dem EuGH; in Rz 487 wird allerdings weiterhin an den Leistungsortregelungen für entgeltliche sonstige Leistungen festgehalten und auf die Überlassung von Konzertkarten angewendet (Eigenverbrauch am Tätigkeitsort gem § 3a Abs 11a; kritisch Mayr, SWK 2022, 60; Tratlehner/Zaman, SWK 2023, 549).

Gegen die analoge Anwendung der Leistungsortregelungen auf den Eigenverbrauch spricht zunächst die Überlegung, dass die Bestimmung des Ortes von Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Unionsrecht von Gesichtspunkten der Praktikabilität und Wettbewerbsneutralität geprägt ist. Für die Besteuerung der Eigenverbrauchsvorgänge kommt es darauf nicht an. Dazu kommt, dass die Ortsbestimmung bei Lieferungen jedenfalls im Regelfall ein zweiseitiges Verhältnis voraussetzt (Verschaffung der Verfügungsmacht), das bei Entnahmen für die eigene Privatsphäre nicht gegeben ist, sodass nicht eindeutig ist, wie die Ortsbestimmung von Lieferungen auf den Entnahmeeigenverbrauch übertragen werden soll. Berücksichtigt man, dass die unentgeltlichen Leistungen mit Kosten bzw. Schmälerungen des Unternehmensvermögens einhergehen (§ 4 Abs 8) und dass nach den Grundwertungen des UStG offenbar die Besteuerung im Lande des Verbrauches (Aufwandes) erfolgen soll, dann erscheint es sachgerecht, den Ort bei Eigenverbrauchsvorgängen grundsätzlich dort anzunehmen, wo diese Schmälerung des Unternehmensvermögens stattfindet (vgl. Heuermann in S/R § 3f Anm 2; Nieskens in R/D/F/G § 3f Anm 11 ff; Gunacker-Slawitsch, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch, 57 ff). Dazu kommt, dass es bei der Besteuerung von Eigenverbrauchsvorgängen im Ergebnis darum geht, einen Vorsteuerabzug zu korrigieren, der sich im Nachhinein als unberechtigt herausstellt. Dies entspricht auch der Rsp, wenn sie davon ausgeht, dass der Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen ist, wenn bereits bei Leistungsbezug feststeht, dass eine Verwendung in der Privatsphäre erfolgen soll (vgl. unten Tz 251). Das spricht dafür, diese Korrektur in dem Land vorzunehmen, in dem der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte (Heuermann in S/R § 3f Anm 3). Das ist aber im Regelfall das Land, in dem das Unternehmen betrieben wird. – Diese Lösung hat im Ergebnis der deutsche Gesetzgeber in § 3f dUStG getroffen: Die unentgeltlichen Leistungen werden danach an jenem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (im Fall der Leistungserbringung durch eine Betriebsstätte gilt die Betriebsstätte als Leistungsort). Wettbewerbsargumente (so Ecker in M/T § 3a Rz 37) vermögen uE eine Gleichstellung mit entgeltlichen Leistungen nicht zu begründen, da bei Wertabgaben für die eigene Privatsphäre der Ort des tatsächlichen Verbrauchs mangels eines Abnehmers nicht eine Frage des Wettbewerbs, sondern eine in der Privatsphäre des Unternehmers getroffene Entscheidung ist.“

Das BFG schließt sich der Lösung in der eben zitierten Kommentarmedeutung an. Im Lichte der EuGH-Rechtsprechung sind im Beschwerdefall mangels Entgelt die Leistungsortsregelungen für eine Lieferung (Verkauf der Yacht) nicht auf die unentgeltliche Überführung der Yacht in das Privatvermögen anzuwenden. Vielmehr ist der Eigenverbrauch an dem Ort verwirklicht, wo die Schmälerung des Unternehmensvermögens stattgefunden hat (so auch jüngst BFG vom 25.02.2025, RV/2100074/2024 zu einer sonstigen Leistung). Das ist im Beschwerdefall Österreich, weil der Bf. nur im Inland sein Unternehmen betrieben und mit seinem Unternehmensvermögen die Yacht bezahlt und damit das Unternehmensvermögen geschmälert hat.

Diese Sichtweise trägt im Beschwerdefall dem Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung, keinen un versteuerten Letztverbrauch in der Union zuzulassen, Rechnung. Die Mehrwertsteuerrichtlinie will die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Unternehmensgegenstandes verhindern (EuGH vom 11. September 2003, C-155/01, Cookies World, Randnr. 56; sowie das Urteil vom 27. Juni 1989, C- 50/88, Kühne). Letztendlich geht es bei der Eigenverbrauchsbesteuerung darum, einen Vorsteuerabzug zu korrigieren, der sich im Nachhinein als unberechtigt herausgestellt hat und so die Letztverbraucher gleichzustellen, unabhängig davon, ob sie ihren Konsum auf dem Markt oder aus dem eigenen Unternehmen decken.

Keine Rolle spielt, dass der Vorsteuerabzug für den Ankauf der Yacht im Beschwerdefall in Deutschland stattgefunden hat, der Ort der Eigenverbrauchsbesteuerung aber in der Folge in Österreich liegt. Wie der VwGH (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0176) erkannt hat, reicht für die weitere Voraussetzung des Entnahmeeigenverbrauchs – dass vorher der Gegenstand zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat – ein Vorsteuerabzug im Ausland aus. Die Richtlinienbestimmung stellt nur darauf ab, dass der betreffende Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, nicht hingegen darauf, in welchem der Mitgliedstaaten der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte. Denn wenn der Vorsteuerabzug immer auf jenen Mitgliedstaat bezogen sein müsste, in dem der Mehrwertsteueranspruch entstanden sei, hätte dies nach dem VwGH unerwünschte Wettbewerbsverzerrungen zur Folge, weil jeder Steuerpflichtiger bestrebt sein würde, sein Investitionsvorhaben so einzurichten, dass es zu einem territorialen Auseinanderfallen von Vorsteuerabzugsrecht und Eigenverbrauch kommt.

(d)

Die Bemessungsgrundlage des Entnahmeeigenverbrauchs ist in § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 geregelt. Danach bemisst sich im Falle des § 3 Abs. 2 der Umsatz nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes.

Im Beschwerdefall beträgt nach dem Sachverhalt der Marktwert der Yacht im Zeitpunkt der Entnahme im April 2016 EUR ***21***. Diesen Betrag müsste der Bf. aufwenden, um eine gleichwertige Yacht (desselben Typs, desselben Alters) einzukaufen. Dieser Wiederbeschaffungspreis stellt daher die Bemessungsgrundlage für den Entnahmeeigenverbrauch dar. Dieser Betrag wurde im angefochtenen Bescheid herangezogen.

(e)

Aus den dargelegten Gründen ist die Entnahme der Yacht in Österreich steuerbar und mit 20% steuerpflichtig. Diese Rechtsansicht ist im angefochtenen Bescheid abgebildet. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Frage, wie der Ort des Entnahmeeigenverbrauchs nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 zu bestimmen ist, gibt es noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Die ordentliche Revision war daher zuzulassen.

Linz, am 30. September 2025

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 22. November 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 13. September 2023 betreffend Umsatzsteuer 2015 - 2018 und Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gem. § 201 BAO 12.2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2018 und die USt-Festsetzung 12/2019 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2018 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (Anlage A) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses. Für die durch den Umsatzsteuerbescheid 2019 aus dem Rechtsbestand ausgeschiedene USt-Festsetzung 12/2019 wird keine gesonderte Bemessungsgrundlage mehr ermittelt (vgl. dazu RV/5100843/2024).

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

Das ***1*** Motorenwerk in ***Ort*** ist das Kompetenzzentrum für die Entwicklung von Diesellaggregaten innerhalb der ***1*** Group. Neben der Entwicklung neuer Dieselmotoren-Generationen und deren Produktion werden in ***Ort*** auch Benzinmotoren gefertigt. Die Entwicklung der Benzinmotoren erfolgt in München. Neben der Motorenentwicklung und -fertigung werden in ***Ort*** auch Motoren-Komponenten wie Kurbelgehäuse, Kurbelwellen,

Zylinderköpfe und Pleuel gefertigt. Darüber hinaus werden im Motorenwerk in ***Ort*** auch die Hälfte aller Motoren für Hybridfahrzeuge gebaut und komplexe E-Mobility-Komponenten konstruiert sowie Kühlkreisläufe für die kommenden batterieelektrischen Fahrzeuge entwickelt.

Im Rahmen der Außenprüfung (kurz: AP) für den Prüfungszeitraum 2015 bis 2018 und den Nachschauzeitraum 12/2019 wurde der Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit der Miete und dem Betrieb der Versuchsfahrzeuge nicht anerkannt, da nach Ansicht der AP das Wesensmerkmal eines nicht vorsteuerabzugsberechtigten PKW's iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 gegeben war (vgl. Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09.08.2023).

Am 3.7.2013 wurde im Zuge einer Anhaltung durch die Finanzpolizei der Lenker eines Fahrzeuges (Leiharbeiter der Firma ***1*** AG) hinsichtlich der Umstände bei der Durchführung einer Erprobungsfahrt befragt und dessen Aussagen niederschriftlich festgehalten.

Am 11.10.2023 langten Anträge auf Rechtsmittelfristverlängerung bis 24.11.2023 betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2015-2018, den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2019 und die Wiederaufnahmebescheide 2015-2018 ein.

Am 22.11.2023 erhob die Bf via FinanzOnline gegen die Umsatzsteuerbescheide 2015-2018 und den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2019 das Rechtsmittel der Beschwerde und stellte gleichzeitig den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevoentscheidung.

Die Bf begründete die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs für Versuchsfahrzeuge mit der Ableitung aus der verwendeten Terminologie des § 2 bzw § 3 KFG, aus der Gesetzestechnik und dem Telos der Norm sowie wegen der aus der Judikatur ableitbaren Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Verkehrsauffassung.

Zur Vorhaltsbeantwortung vom 3.3.2025 durch die Beschwerdeführerin (Bf) wurde von der belangten Behörde am 25.4.2025 eine Stellungnahme abgegeben.

In der mündlichen Verhandlung am 30.6.2025 wurde das bisherige Vorbringen durch die Verfahrensparteien nochmals bekräftigt bzw. in einzelnen Punkten präzisiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Erkenntnis wird nachstehender - aus dem Akteninhalt und dem Parteivorbringen ableitbarer - Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob es sich bei den gegenständlichen Versuchsfahrzeugen um PKW's handelt und folglich der Vorsteuerausschluss gem. § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 greift.

Die Erprobungs- und Versuchstätigkeit umfasst unter Verwendung der Versuchsfahrzeuge sämtliche Komponenten der Motoren, Abgasanlage und des Kühlsystems, welche im Entwicklungszentrum in ***Ort*** entwickelt werden. Die genannten Tätigkeiten werden an Prüfständen durchgeführt. Die Versuchstätigkeit betrifft alle Baugruppen, vom Konzeptvorläufer über die Vor-Serie bis hin zur Weiterentwicklung der Serienmotoren. Neben den Motorprüfständen gibt es auch Rollenprüfstände für komplette Fahrzeuge. Zusätzlich werden die Testreihen mit Versuchsfahrzeugen (***1***-intern als „Versuchsträger“ bezeichnet) im Verkehr auf öffentlichen Straßen abgesichert.

Getestet werden sowohl selbst entwickelte und hergestellte Komponenten, als auch Zukaufteile hinsichtlich ihrer Interaktion mit den restlichen Versuchsträgerkomponenten. Es werden keine Testdienstleistungen für fremde Dritte erbracht. Der Zweck der Fahrzeuge ist die Gewinnung von Daten im Hinblick auf die zu erprobenden Komponenten.

Unstrittig ist, dass Fahrzeuge aus der Serienfertigung (bei aktuellen Modellen) oder Prototypen (bei zukünftigen Modellen) entsprechend adaptiert werden, um Testreihen durchführen zu können bzw. dem Projektziel dienliche Aufzeichnungen und Analysen zu erhalten. Die Personenbeförderung ist mit Versuchsfahrzeugen zwar grundsätzlich möglich, bei Versuchsfahrten aber de facto unterbunden, weil durch das Anbringen der Messgeräte verfügbare Plätze blockiert werden. Die Fahrzeuge dürfen von den Entwicklungstechnikern einmal wöchentlich auch privat verwendet werden, dabei sind aber die Testaufzeichnungen - wenn möglich - fortzuführen. Eine darüberhinausgehende Privatnutzung ist nicht zulässig. Bei den Testfahrten werden im Rahmen einer Sonderzulassung deutsche Kennzeichen (München) verwendet.

Die Versuchsfahrzeuge für die Erprobung der neu entwickelten Motoren werden dem Unternehmen vom Stammhaus, der ***1*** AG in München, gegen Entgelt überlassen. Die Fahrzeuge werden entweder auf eigener Achse oder per LKW von München nach ***Ort*** überführt. Am Ende des Einsatzes werden die Versuchsträger in den ursprünglichen Zustand rückversetzt und wieder nach München überführt, wo sie nach weiterer Verwendung innerhalb der ***1*** AG letztendlich verschrottet werden.

Lt. den im Rahmen der mündlichen Verhandlung von der Bf erteilten Auskünften werden die Versuchsfahrzeuge unverändert (so wie sie aus München überstellt werden) wiederum nach München zurückgebracht. Erst wenn sämtliche Versuchszwecke abgeschlossen sind, werden diese Fahrzeuge verschrottet.

Ein Inverkehrbringen über den Fahrzeugmarkt ist mangels Zulassungsfähigkeit für den öffentlichen Verkehr außerhalb der Erprobungsfahrten nicht möglich (vgl Beantwortung des Fragenkatalogs vom 25.11.2021).

Nach der Vorhaltsbeantwortung sind folgende Punkte unstrittig:

- Die Fahrzeuge dürfen nur zu Erprobungszwecken auf öffentlichen Straßen und lediglich im Rahmen einer EU-Sondergenehmigung betrieben werden und müssen verkehrssicher sein.
- Über alle Fahrten sind Aufzeichnungen zu führen, die über Fahrzeug (Fahrgestell-Nr.), Fahrer, Testzweck, gefahrene Strecke, Datum und Uhrzeit Auskunft geben.
- Die finalen Entwicklungsergebnisse sind für das Typzulassungsverfahren erforderlich, die über eine eigene Abteilung innerhalb der ***1***-AG an die zuständigen Behörden gemeldet werden.

Nach den Aussagen in der mündlichen Verhandlung steht fest, dass die beschwerdegegenständlichen Versuchsfahrzeuge während einer Testreihe häufig umgebaut bzw. laufend Teile ein- bzw. wieder ausgebaut werden. Das „Innenleben“ eines Versuchsfahrzeuges unterscheidet sich demnach hinsichtlich der Komponenten maßgeblich von einem Serienfahrzeug.

2. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen, den Ermittlungsergebnissen der Außenprüfung, dem elektronisch vorgelegten Akt sowie dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung. Zu klären ist im vorliegenden Fall allein die Rechtsfrage, ob die Voraussetzungen des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 erfüllt sind.

Von der Bf wird betont, dass Versuchsfahrzeuge wegen der im Rahmen einer Testreihe eingebauten Komponenten bzw. den vorgenommenen Umbauten mit Serienfahrzeugen überhaupt nicht mehr vergleichbar sind. Demgegenüber hält die Abgabenbehörde daran fest, dass auch bei Versuchsfahrzeugen die Wesensmerkmale eines PKW weiterhin vorliegen.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.2. dieses Erkenntnisses, die verständnis halber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung behandelt wird, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

§ 12 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 10/2022 lautet:

[...]

(2)

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

b) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

[...]

§ 253 BAO lautet:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Nach ständiger - auf die Verkehrsauffassung abstellende - Rechtsprechung zum Umsatzsteuerrecht (vgl. etwa das VwGH-Erkenntnis vom 24.1.2007, 2003/13/0072) ist für die Abgrenzung der Fahrzeugarten die wirtschaftliche Zweckbestimmung und nicht der Verwendungszweck im Einzelfall entscheidend, maßgeblich ist der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist. Entscheidend ist u.a. das typische Erscheinungsbild eines Fahrzeuges an Hand seiner charakteristischen, das Fahrzeug von einem anderen Fahrzeug unterscheidenden Eigenschaften (vgl. VwGH, 2012/15/0216).

Dabei verliere ein Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Pkw oder eines Kombinationskraftwagen seine charakteristische Eigenschaft auch nicht durch bestimmte Umbauten (VwGH 19.2.1992, 92/14/0009; 16.12.1991, 91/15/0045 und dort zitierte Vorjudikatur).

Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge ist im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend.

Vom VwGH werden Rennfahrzeuge nicht als PKW qualifiziert, da diese trotz des äußeren Erscheinungsbildes eines PKW, nicht zur Verwendung auf Straßen geeignet sind und nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung eben nicht der Personen- oder Güterbeförderung dienen. Auch besteht bei Rennautos keine Möglichkeit diese straßentauglich und zulassungsfähig zu machen. Die charakteristischen Eigenschaften des Rennautos unterscheiden es daher von den üblichen Pkws ganz wesentlich. (vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222).

Der VwGH geht weiters davon aus, dass die konkrete Bezeichnung der vom Vorsteuerauschluss ausgenommenen Fahrzeuge (Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge) bzw. die engen Voraussetzungen an eine im Zusammenhang mit diesen Kraftfahrzeugen vorgenommene Betätigung („ausschließlich“, „zu mindestens 80 %“) in § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 zeigen, dass das Gesetz die Ausnahme vom Ausschluss vom Vorsteuerabzug nur in sehr eingeschränktem Rahmen zulassen wollte.

Ein Raum für eine analoge Anwendung auf z. B. „Testfahrzeuge“ bleibe daher nicht. (VwGH 21.9.2006, 2004/15/0072). Zum Einwand, das Fahrzeug sei als Betriebsmittel zu beurteilen,

wird darauf hingewiesen, dass es auf den Verwendungszweck des Kraftfahrzeuges im Einzelfall nicht ankommt.

So wurde auch ein Testwagen für die Entwicklung von Dieselfiltern - zur Ausscheidung der Russpartikel aus den Abgasen - selbst durch die Einbauten der Messaggregate nicht *als fahrender Prüfstand* anerkannt, weil durch diese Umbauten das Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Pkw seine charakteristische Eigenschaft dadurch nicht verloren hat (vgl. UFS 27.3.2007, RV/0630-W/04).

3.1.2. Erwägungen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei den gegenständlichen Versuchsfahrzeugen um PKW handelt und folglich der Vorsteuerauschluss gem. § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 greift.

Aufgrund der Vorhaltsbeantwortung durch die Bf sind folgende Punkte als erwiesen anzusehen:

- *Die Fahrzeuge dürfen nur zu Erprobungszwecken auf öffentlichen Straßen betrieben werden und müssen verkehrssicher sein.*
- *Über alle Fahrten sind Aufzeichnungen zu führen, die über Fahrzeug (Fahrgestell-Nr.), Fahrer, Testzweck, gefahrene Strecke, Datum und Uhrzeit Auskunft geben.*
- *Die finalen Entwicklungsergebnisse sind für das Typzulassungsverfahren erforderlich, die über eine eigene Abteilung innerhalb der ***1***-AG an die zuständigen Behörden gemeldet werden.*

Nach den im Rahmen der mündlichen Verhandlung gewonnenen Erkenntnissen sieht fest, dass die beschwerdegegenständlichen Versuchsfahrzeuge während einer Testreihe häufig umgebaut bzw. laufend Teile ein- bzw. wieder ausgebaut werden. Es ist daher nachvollziehbar, dass sich das „Innenleben“ eines Versuchsfahrzeuges hinsichtlich der Komponenten maßgeblich von dem eines Serienfahrzeuges unterscheidet.

Nach der Judikatur bedeutet die konkrete Bezeichnung der vom Vorsteuerauschluss ausgenommenen Fahrzeuge (Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge) bzw. die engen Voraussetzungen an eine im Zusammenhang mit diesen Kraftfahrzeugen vorgenommene Betätigung („ausschließlich“, „zu mindestens 80 %“) in § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994, dass das Gesetz die Ausnahme vom Ausschluss vom Vorsteuerabzug nur in sehr eingeschränktem Rahmen zulassen wollte.

Eine analoge Anwendung auf „Testfahrzeuge“ scheidet daher aus, weil es auf den Verwendungszweck des Kraftfahrzeuges im Einzelfall nicht ankommt (VwGH 21.9.2006, 2004/15/0072).

Lt. Aussage der Bf werden die Versuchsträger bei Testbeginn bereits mit entsprechenden Sensoren, Kabelbäumen und Steuergeräten ausgerüstet. In der mündlichen Verhandlung wurde von der Abgabenbehörde auf die niederschriftliche Aussage eines Fahrzeuglenkers hingewiesen (vgl. Niederschrift der Finanzpolizei vom 3.7.2013), wonach mobile Messeinheiten erst im Nachhinein angebracht wurden.

Für den erkennenden Richter ist die Aussage der Bf schlüssig, wonach die Versuchsträger vorbereitet werden und entsprechende Sensoren, Kabelbäume und Steuergeräte angebracht sein müssen.

Es ist nachvollziehbar, dass Versuchsfahrzeuge bereits bei Testbeginn mit sämtlichen Messeinheiten ausgestattet sind, damit von Beginn an ausreichend Messdaten erhoben werden können.

Bei den Versuchsfahrzeugen handelt es sich lt. Beschwerdevorbringen um speziell adaptierte Fahrzeuge, die aufgrund einer EU-Sondergenehmigung - mit deutschen Kennzeichen - temporär für Testreihen verwendet werden. Der Testzyklus beginnt zunächst am Prüfstand und wird in weiterer Folge auf der Teststrecke sowie zuletzt auf öffentlichen Straßen finalisiert.

Die gegenständlichen Versuchsfahrzeuge unterscheiden sich von Testfahrzeugen (vgl. VwGH 21.09.2006, 2004/15/0072) lt. Beschwerdevorbringen insoweit, als es sich bei letzteren um handelsübliche Kfz handelt. Dies trifft auf die Versuchsträger lt. Bf aber nicht zu. Vom Vertreter der Abgabenbehörde wurde in der mündlichen Verhandlung zugestanden, dass es sich in dem vom VwGH entschiedenen Fall beim Testfahrzeug um ein Motorrad handelte.

Weiters wurde von der Abgabenbehörde in der mündlichen Verhandlung eingewendet, dass ein Rally-Fahrzeug eine Sondergenehmigung benötigt und für den Einstieg in ein solches Fahrzeug eine spezielle Einweisung erforderlich ist. Vom Bf wird diesbezüglich darauf verwiesen, dass ein Rally-Fahrzeug jederzeit in ein seriennahes Fahrzeug rückgebaut werden kann und somit nach der Judikatur als PKW einzustufen ist.

Vom VwGH werden Rennfahrzeuge nicht als PKW qualifiziert, da diese trotz des äußeren Erscheinungsbildes eines PKW, nicht zur Verwendung auf Straßen geeignet sind und nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung eben nicht der Personen-oder Güterbeförderung dienen (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222).

Diese Judikatur ist auch im vorliegenden Fall anwendbar, da bei den Versuchsträgern weder eine Zulassungsfähigkeit bzw. Umbaumöglichkeit gegeben sind und somit wesentliche Merkmale eines PKW fehlen.

Als weiteres Kriterium für das Vorliegen eines PKW wurde seitens der Abgabenbehörde das Bestehen einer Haftpflichtversicherung vorgebracht. Da die Versuchsfahrzeuge auch auf der Straße getestet werden, ist der Abschluss einer solchen Versicherung in diesem

Zusammenhang nicht ungewöhnlich. Für den erkennenden Richter kann daraus aber kein Kriterium für das Vorliegen eines PKW abgeleitet werden, zumal durch eine Haftpflichtversicherung üblicherweise die durch den Betrieb eines Fahrzeuges resultierenden Schäden an fremdem Vermögen abgedeckt werden sollen.

Nach den Aussagen in der mündlichen Verhandlung ist davon auszugehen, dass Versuchsfahrzeuge nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung nicht der Personen-oder Güterbeförderung dienen und auch keine - mit wirtschaftlich vertretbarem Aufwand - Umbaumöglichkeit in zulassungsfähige Fahrzeuge besteht. Diese Versuchsträger unterscheiden sich, wie auch *Rennfahrzeuge* (vgl. dazu VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222), von den zum Verkauf bestimmten PKW's ganz wesentlich.

Für den erkennenden Richter ist demnach erwiesen, dass handelsübliche Testfahrzeuge nicht mit den gegenständlichen Versuchsträgern vergleichbar sind. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass sich lt. Aussage der Bf die auf der Straße durchgeführten Testfahrten der Versuchsträger nicht von jenen mit normalen Testfahrzeugen unterscheiden.

In der mündlichen Verhandlung wurde auf ein UFS-Erkenntnis vom 27.3.2007 verweisen, wonach die Eigenschaft eines PKW nicht durch diverse Umbauten verloren geht. Das Erkenntnis betrifft einen Testwagen für die Entwicklung von Dieselfiltern, der selbst durch die Einbauten der Messaggregate nicht als fahrender Prüfstand – der aus Kostengründen anstelle eines *stationären Dieselfahrzeuges* verwendet wurde – Anerkennung fand, weil durch diese Umbauten das Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Pkw seine charakteristische Eigenschaft dadurch nicht verloren hat.

Dieser Sachverhalt ist für den erkennenden Richter schon deshalb mit den beschwerdegegenständlichen Versuchsträgern nicht vergleichbar, weil hier der Pkw selbst als fahrender Prüfstand fungierte, wobei diese Umrüstung auch wieder zurückgebaut werden konnte. Im vorliegenden Fall kommen demgegenüber stationäre Prüfstände zum Einsatz. Zudem werden bei den Versuchsträgern während einer Testreihe nachweislich laufend Teile ein- bzw. wieder ausgebaut, die – anders als im zitierten UFS-Erkenntnis – nicht nur das Abgassystem, sondern sämtliche Fahrzeugkomponenten betreffen und ein Rückbau daher nur mit einem wirtschaftlich nicht vertretbaren Aufwand erfolgen könnte.

Weiters sind die Versuchsträger straßentauglich, aber nicht zulassungsfähig. Zudem werden sie nach Abschluss der Testreihe zwar rückgebaut, kommen aber nicht in den Verkauf. Sie gelangen dabei lt. Bf unverändert (so wie sie aus München überstellt werden) wiederum in die Zentrale nach München, wo sie dann nach Abschluss sämtlicher Tests endgültig verschrottet werden.

Ob ein Fahrzeug unter § 12 Abs 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 zu subsumieren ist, ist nicht im Hinblick auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck, dem das

Kraftfahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und im Allgemeinen zu dienen bestimmt ist, zu beurteilen (vgl. VwGH Ra 2016/15/0060 und VwGH 2007/15/0222). Es kommt also auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an (vgl. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, 79. Lfg 2024 zu § 12 - Gesetzestext und Kommentierung Rz 308). Entscheidend ist, zu welchem Zweck das Fahrzeug hergestellt wurde und welcher Verwendung demnach das Fahrzeug gemäß seiner werkseitigen Konstruktion zu dienen bestimmt ist (Ruppe/Achatz Umsatzsteuergesetz Kommentar⁶, § 12 Tz 186).

Versuchsfahrzeuge dienen ausschließlich Entwicklungszwecken, demnach der Gewinnung von Daten, die im weiteren Entwicklungsprozess Verwendung finden.

Lt. Beschwerdevorbringen umfasst die Erprobungs- und Versuchstätigkeit unter Verwendung der Versuchsträger sämtliche Komponenten der Motoren, Abgasanlage und des Kühlsystems, die am Betriebsstandort in ***Ort*** entwickelt werden. Getestet werden sowohl selbst entwickelte und hergestellte Komponenten, als auch Zukaufteile hinsichtlich ihrer Interaktion mit den restlichen Versuchsträgerkomponenten.

In der Stellungnahme zur *Vorhaltsbeantwortung der Bf* wird von der belangten Behörde ausgeführt, dass die von der Bf erläuterte spezifische Verwendung der Fahrzeuge im Unternehmen (auf Rollenprüfständen, Teststrecken bzw. auf öffentlichen Straßen für Erprobungszwecke inkl. Einsatz von Mess-Sensorik zum Gewinnen objektiver Daten für die Emissions-, Motorgeräte- und Bauteilabsicherung und subjektiver Wahrnehmungen von Geräuschen, Vibrationen und Haptik) nichts daran ändern, dass es bei der wirtschaftlichen Zweckbestimmung des Fahrzeuges nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck ankommt, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist.

Dem ist zu entgegnen, dass Versuchsfahrzeuge nicht nur bei Bedarf im Einzelfall für die o.a. Zwecke im Unternehmen eingesetzt werden, sondern ausschließlich für die erforderlichen Tests Verwendung finden. Die von der Judikatur für Rennfahrzeuge entwickelten Grundsätze (vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222) sind nach Ansicht des erkennenden Richters auch im vorliegenden Fall anwendbar, da sich die charakteristischen Eigenschaften eines Versuchsfahrzeuges von jenen der üblichen Pkw ganz wesentlich unterscheiden.

Weiters ist eine reguläre Verwendungsmöglichkeit im Straßenverkehr im Hinblick auf die sehr eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit durch die aus der EU-Sondergenehmigung resultierenden Auflagen (z.B.: Verwendung durch geschulte Mitarbeiter) sowie die fehlende Zulassungsfähigkeit für den erkennenden Richter nicht ersichtlich.

Nach übereinstimmenden Aussagen in der mündlichen Verhandlung ist bei den Versuchsträgern keine *Zulassungsfähigkeit* gegeben bzw. wäre eine *Umbaumöglichkeit* nur mit einem wirtschaftlich nicht vertretbaren Aufwand zu bewerkstelligen. Es liegen weiters

die von der Abgabenbehörde angesprochenen wesentlichen Merkmale eines PKW nach Ansicht des erkennenden Richters nicht vor, weil ein Versuchsträger nach seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung von vornherein (vergleichbar einem Rennfahrzeug) nicht für einen regulären Einsatz im Straßenverkehr bestimmt ist.

Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2019:

Die gegenständliche Beschwerde vom 22.11.2023 richtet sich auch gegen die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2019. In weiterer Folge wurde am 4.10.2024 auch gegen den (USt)-Veranlagungsbescheid 2019 Beschwerde erhoben.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gem. § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Wird gegen die Veranlagungsbescheide eine (weitere) Beschwerde eingereicht, so handelt es sich dabei um einen ergänzenden Schriftsatz zum ursprünglichen Rechtsmittel (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 253 Tz 9).

Im vorliegenden Fall ist nunmehr der gesondert bekämpfte *Umsatzsteuerbescheid 2019* (GZ: RV/5100843/2024) auf Basis der gegen den Festsetzungsbescheid 12/2019 gerichteten Beschwerde Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Eine Zurückweisung dieser Beschwerde wegen Unzulässigkeit (vgl. zu Fällen der Unzulässigkeit z.B. Ritz/Koran, aaO, § 260 Tz 5 ff), kam somit nicht in Betracht (vgl. VwGH, Ra 2022/13/0085). Auch eine Gegenstandsloserklärung nach § 261 Abs. 1 BAO ist nicht möglich, weil dem Beschwerdebegehren durch den Veranlagungsbescheid nicht Rechnung getragen wurde.

Demzufolge war daher über die (gleichlautende) Beschwerde gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2019 im Beschwerdeverfahren betr. Umsatzsteuer 2019 (BFG RV/5100843/2024) abzusprechen.

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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 30. Juli 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis und die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Finanzamts Österreich gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Jänner 2023, Zl. RV/7100930/2021, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2019 (mitbeteiligte Partei: P, vertreten durch die LBG Burgenland Steuerberatung GmbH in Mattersburg), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird im angefochtenen Umfang (Umsatzsteuer 2019) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Bescheid vom 18. Jänner 2021 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2019 fest. In der Begründung wurde ausgeführt, die mitbeteiligte Partei (eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung) habe Erlöse aus Eintritten zu Indoor-Spielplätzen mit 20% versteuert; die Umsatzsteuer sei auf den mit der Registrierkasse erstellten Belegen ausgewiesen. Eine nachträglich für das Jahr 2019 vorgenommene Berichtigung des Umsatzsteuersatzes von 20% auf 10% sei nicht zulässig, weil weder die Rechnungen berichtigt noch die aus der Umsatzsteuerdifferenz entstehenden Gutschriften an die Kunden des Unternehmens weitergeleitet werden könnten. Die Umsatzsteuer von 20% sei daher aufgrund der Rechnungslegung und auch aufgrund der unberechtigten Bereicherung nach § 239a BAO vorzuschreiben.
- 2 Die mitbeteiligte Partei erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde. Sie machte geltend, die Leistungen seien „praktisch ausschließlich“ an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Privatpersonen erbracht worden. Eine Gefährdung des Steueraufkommens sei somit auszuschließen. Damit sei eine formale Rechnungskorrektur samt Übermittlung der Korrektur an den Rechnungsempfänger nicht erforderlich.





- 3 Das Finanzamt legte die Beschwerde - wie darin beantragt - ohne
Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht vor.
- 4 Mit Beschluss vom 21. Juni 2021 richtete das Bundesfinanzgericht ein
Ersuchen um Vorabentscheidung an den Gerichtshof der Europäischen Union.
- 5 Mit Urteil vom 8. Dezember 2022, *Finanzamt Österreich (Endverbraachern
fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer)*, C-378/21, sprach der
Gerichtshof der Europäischen Union aus:
- „Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über
das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die
Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016 geänderten Fassung ist
dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht
hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der
auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser
Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer
nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil
diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die
nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.“
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den
Umsatzsteuerbescheid 2019 ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den
Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 7 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht
im Wesentlichen aus, die mitbeteiligte Partei betreibe einen
Indoor-Freizeitpark. Sie habe die Eintrittsgelder im Jahr 2019 dem
Normalsteuersatz von 20% unterzogen. Die mitbeteiligte Partei habe ihre
Umsatzsteuererklärung korrigiert, weil auf die Eintrittsgelder der ermäßigte
Steuersatz von 13% anzuwenden sei. Die von der mitbeteiligten Partei
ausgestellten Registrierkassenbelege seien Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11
Abs. 6 UStG 1994. Abseits einer Schätzung in Höhe von 0,5% des auf den
Indoor-Freizeitpark entfallenden Umsatzes liege keine Gefährdung des
Umsatzsteueraufkommens vor. Die mitbeteiligte Partei habe sich „unmittelbar
auf Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG berufen“.
- 8 Dass grundsätzlich keine Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens vorliege,
ergebe sich aus der Erklärung des Geschäftsführers der mitbeteiligten Partei,



wonach im Jahr 2019 die Abnehmer der Leistungen der mitbeteiligten Partei lediglich nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Endverbraucher seien. Es habe weder Reise- noch Besorgungsleistungen gegeben. Die Gefährdung des Steueraufkommens entstehe lediglich durch das Recht auf Vorsteuerabzug der Leistungsempfänger. Da nicht vollkommen ausgeschlossen sei, dass Kunden der mitbeteiligten Partei (zu Recht oder zu Unrecht) einen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen vorgenommen hätten, sei eine Schätzung vorzunehmen. Aufgrund der überragenden Wahrscheinlichkeit, dass die Leistungen der mitbeteiligten Partei für den privaten Gebrauch des Kunden erbracht worden seien, schätze das Bundesfinanzgericht 0,5% des Umsatzes, für den eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung bestehe. Das betreffe, bezogen auf die ausgestellten Belege (insgesamt 22.557 Rechnungen), etwa 112 Rechnungen, aus denen (zu Recht oder zu Unrecht) ein Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei.

- 9 Die Tätigkeit der mitbeteiligten Partei unterliege gemäß § 10 Abs. 3 Z 8 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 13%.
- 10 Die Leistungen der mitbeteiligten Partei seien „(fast) ausschließlich“ von Kunden in Anspruch genommen worden, die als Endverbraucher keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnten. Damit liege kein Anwendungsfall des Art. 203 der Richtlinie 2006/112 vor. § 11 Abs. 12 UStG 1994 sei richtlinienkonform dahin eingeschränkt zu interpretieren, dass diese Bestimmung nur im Falle der Gefährdung des Steueraufkommens anwendbar sei. Weiters sei Art. 203 der Richtlinie auch unmittelbar anwendbar; die mitbeteiligte Partei habe sich (vorsichtshalber) auch auf diese Bestimmung berufen. Damit sei der Umsatzsteuerbescheid zu Gunsten der mitbeteiligten Partei abzuändern. Im Lichte der Feststellungen seien 0,5% der Umsätze, die auf den Indoor-Freizeitpark entfielen, als Grundlage für eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung anzusetzen.
- 11 Die Revision sei zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu fehle, ob eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung entstehe, selbst wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen sei. Auch sei die Revision zulässig, weil unklar sei, ob § 11 Abs. 12 UStG 1994 eingeschränkt



richtlinienkonform interpretierbar sei; die Rechtsprechung sei insoweit uneinheitlich (Hinweis auf VwGH Ro 2019/19/0006 einerseits und VwGH Ro 2017/13/0015 anderseits).

- 12 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts.
- 13 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.
- 14 Mit Beschluss vom 14. Dezember 2023, EU 2023/0009, legte der Verwaltungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 AEUV Fragen zur Vorabentscheidung vor.
- 15 Mit Urteil vom 1. August 2025, *Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer II)*, C-794/23, hat der Gerichtshof der Europäischen Union entschieden:
- „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.“

- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Die Revision ist zulässig und im Ergebnis begründet.
- 18 Hat ein 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 gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 (in der hier anwendbaren Fassung vor BGBl. I Nr. 110/2023) 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 UStG 1994 sinngemäß.
- 19 Unionsrechtliche Grundlage dieser Bestimmung ist (nunmehr) Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 11 Tz 116/1). Demnach wird die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Diese Bestimmung ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung erbracht und in seiner Rechnung (auch entsprechend einer vereinfachten Rechnungslegung nach Art. 238 der Richtlinie 2006/112/EG) 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. Es ist demnach - entgegen dem Standpunkt des revisionswerbenden Finanzamts - auf der Grundlage jeder konkreten Rechnung zu beurteilen, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt (vgl. EuGH 1.8.2025, C-794/23, Rn. 38). Eine „Infektionswirkung“ (vgl. dazu die Schlussanträge der Generalanwältin, 19.12.2024, C-794/23, Rn. 30 f; sowie bereits die Schlussanträge der Generalanwältin, 8.9.2022, C-378/21, Rn. 40) von Rechnungen, die an Steuerpflichtige gerichtet sind, auf Rechnungen, die an Nichtsteuerpflichtige gerichtet sind, liegt nicht vor.



- 20 Es kann hier offenbleiben, ob § 11 Abs. 12 UStG 1994 richtlinienkonform auslegbar ist. Die mitbeteiligte Partei hat sich (auch) auf die unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinienbestimmung, also auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in seiner durch die Rechtsprechung zu Art. 203 der Richtlinie 2006/112 konkretisierten Form berufen (vgl. dazu EuGH 11.4.2013, *Rusedespred*, C-138/12, Rn. 40); die unmittelbare Anwendbarkeit dieser Bestimmung wird in der Revision (zu Recht) nicht bestritten. Es sei aber darauf hingewiesen, dass entgegen der Behauptung des Bundesfinanzgerichts keineswegs eine uneinheitliche Rechtsprechung zur Frage der richtlinienkonformen Interpretation vorliegt. Es entspricht vielmehr der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass eine richtlinienkonforme (unionsrechtskonforme) Interpretation nur dann möglich ist, wenn sich das unionsrechtlich gebotene Interpretationsergebnis bei Auslegung des nationalen Rechts nach den innerstaatlichen Auslegungsregeln erzielen lässt. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, kann aber nur für die jeweilige konkrete Regelung beantwortet werden. Daraus, dass der Verwaltungsgerichtshof einerseits zum Ergebnis gelangte, dass § 8 Abs. 1 AsylG 2005 nicht richtlinienkonform auslegbar ist (vgl. VwGH 21.5.2019, Ro 2019/19/0006), andererseits aber darlegte, dass § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 (idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 112) - „bis zu einem gewissen Grad“ - richtlinienkonform auslegbar ist (vgl. VwGH 13.9.2017, Ro 2017/13/0015), kann daher nicht abgeleitet werden, dass eine uneinheitliche Rechtsprechung vorläge.
- 21 Dass die mitbeteiligte Partei ihre Leistungen (in einem geringen Ausmaß) auch an Steuerpflichtige erbracht hat, steht somit dem nicht entgegen, dass die mitbeteiligte Partei den an Nichtsteuerpflichtige zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet.
- 22 Soweit das Verwaltungsgericht die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 269 Abs. 1 BAO iVm § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das Unionsrecht



steht einer derartigen Schätzung in der vorliegenden Fallkonstellation nicht entgegen.

- 23 Eine Gefährdung des Steueraufkommens liegt vor, wenn der Empfänger einer fehlerhaften Rechnung (mehrwert)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 (vgl. EuGH C-794/23, Rn. 30 f). Die Schätzung des Bundesfinanzgerichts zur Ermittlung des Anteils der Rechnungen, bei denen eine derartige Gefährdung durch Geltendmachung eines (im Hinblick auf den unzutreffend verzeichneten Steuersatz) überhöhten Vorsteuerabzugs besteht, basiert aber offenkundig auf der Überlegung, zu welchem Anteil Leistungen für den (nicht-)privaten Gebrauch von Kunden erbracht wurden. Entscheidend ist hingegen, zu welchem Anteil Leistungen an Unternehmer („Steuerpflichtige“, auch für deren private oder für sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke) erbracht wurden.
- 24 Da die Schätzung des Bundesfinanzgerichts insoweit auf einer unrichtigen Rechtsansicht basierte, war das angefochtene Erkenntnis im angefochtenen Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 30. September 2025





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Zollamts Österreich gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. Oktober 2021, Zl. RV/5200001/2019, betreffend Haftung gemäß §§ 9 iVm 80 BAO (mitbeteiligte Partei: Y F, vertreten durch Mag. Rene Bauer, Rechtsanwalt in Wels), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Bescheid des Zollamts Linz Wels (nunmehr Zollamt Österreich) vom 8. August 2018 wurde der Mitbeteiligte als (ehemals) handelsrechtlicher Geschäftsführer der G-GmbH (Primärschuldnerin) für aushaftende Abgabenschuldigkeiten (Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) iHv insgesamt 447.592,33 € in Anspruch genommen.
- 2 Der dagegen erhobenen Beschwerde gab das Bundesfinanzgericht - nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung durch das Finanzamt und der Stellung eines Vorlageantrags durch den Mitbeteiligten - Folge und hob den Haftungsbescheid ersatzlos auf.
- 3 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht zusammengefasst aus, die Primärschuldnerin habe mit insgesamt 23 Zollanmeldungen im Zeitraum vom 30. Oktober 2009 bis zum 6. April 2010 die Überführung verschiedener Waren (überwiegend Textilien) in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr und die Befreiung der Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 beantragt, indem sie im Feld 37 der Zollanmeldungen den Verfahrenscode „4200“ eingetragen habe.
- 4 Im Feld 2 der Anmeldungen seien als „Versender/Ausführer“ verschiedene in der Türkei ansässige Unternehmen angegeben worden. Die Primärschuldnerin sei als indirekte Vertreterin der in den Zollanmeldungen angegebenen



Empfänger in Frankreich, Belgien und Dänemark unter Verwendung ihrer Sonder-UID aufgetreten. Die Aufträge zur Vornahme der Zollabfertigungen im „Verfahren 4200“ seien der Primärschuldnerin von der in Deutschland ansässigen GL-GmbH erteilt worden, die als Vermittlerin zwischen den türkischen Versendern, den Frächtern bzw. Warenempfängern und der Primärschuldnerin aufgetreten sei. Das abgabenrechtliche Ermittlungsverfahren habe ergeben, dass die in den Zollanmeldungen als Warenempfänger angeführten Unternehmen missbräuchlich benutzt worden seien (Identitätsdiebstahl).

- 5 Mit Bescheid vom 1. Juni 2012 habe das Zollamt der Primärschuldnerin als Anmelderin der Waren gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG für diese Geschäftsfälle eine Eingangsabgabenschuld iHv 416.961,54 € (Einfuhrumsatzsteuer) sowie gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung iHv 30.630,79 € vorgeschrieben, weil die Versendungsbelege für den Nachweis der an die Einfuhr unmittelbar anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorgelegen seien.
- 6 Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde sei mit (rechtskräftiger) Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts vom 21. Oktober 2015 abgewiesen worden.
- 7 Der Mitbeteiligte sei vom 13. März 2003 bis zum 28. Jänner 2011 als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Firmenbuch eingetragen gewesen. Ihm sei als selbständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Primärschuldnerin bis zu seinem Ausscheiden aus dieser Funktion mit Gesellschafterbeschluss vom 25. Jänner 2011 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblegen.
- 8 Mit dem angefochtenen Bescheid vom 8. August 2018 sei der Mitbeteiligte gemäß §§ 9 und 80 BAO als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgabenschulden der Primärschuldnerin im Ausmaß von 447.592,33 € herangezogen worden. Dieser Betrag sei im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheids neben weiteren Abgabenschuldigkeiten am Abgabenkonto der Primärschuldnerin ausgehaftet. Die Uneinbringlichkeit der



Abgabeforderung sei zu diesem Zeitpunkt aufgrund der im Firmenbuch gemäß § 40 FBG eingetragenen amtswegigen Löschung der Primärschuldnerin infolge Vermögenslosigkeit festgestanden.

- 9 Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender nach §§ 9 und 80 BAO sei u.a. eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit falle. Lege ein Abgabepflichtiger seine Funktion als Geschäftsführer einer GmbH zurück, könne er hinsichtlich jener Abgaben, die nach dem Tag der wirksamen Zurücklegung der Geschäftsführerbefugnis fällig geworden seien, nicht zur Haftung herangezogen werden. Der Mitbeteiligte sei mit Gesellschafterbeschluss vom 25. Jänner 2011 als Geschäftsführer ausgeschieden; damit habe der für ihn haftungsrelevante Zeitraum geendet. Mit der Erlassung des Abgabenbescheids vom 1. Juni 2012 sei eine Abgabeforderung gegen die Primärschuldnerin vorgelegen, deren Zahlungstermin nicht mehr in die Zeit der Vertretertätigkeit des Mitbeteiligten gefallen sei. Das Finanzamt vertrete im Wesentlichen die Auffassung, dass im Bereich der Eingangsabgaben eine Haftungsinanspruchnahme eines Geschäftsführers auch dann zulässig sei, wenn die Abgabenschuld gegenüber der Primärschuldnerin mit einem „Nacherhebungsbescheid“ zwar nach dem Ausscheiden des Geschäftsführers aus seiner Funktion festgesetzt worden sei, der Geschäftsführer aber seine Vertreterstellung iSd § 80 BAO im Einfuhrzeitpunkt noch innegehabt habe.
- 10 Mit dem angefochtenen Bescheid sei der Mitbeteiligte für die mit Abgabenbescheid vom 1. Juni 2012 gegenüber der Primärschuldnerin nachträglich buchmäßig erfassten und mitgeteilten Abgaben zur Haftung herangezogen worden. Art. 222 ZK („Frist zur Entrichtung der Abgaben“) setze voraus, dass der Abgabebetrag dem Zollschuldner nach Art. 221 ZK mitgeteilt worden sei. § 73 ZollR-DG (idF vor dem AbgÄG 2015), wonach Einfuhr- und Ausfuhrabgaben mit Beginn des Tages, an dem sie nach dem Zollrecht spätestens zu entrichten seien, im Sinn der abgabenrechtlichen Vorschriften fällig würden, sei gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch auf die sonstigen Eingangsabgaben anzuwenden. Eine Fälligkeit geschuldeter Eingangsabgaben ohne vorherige bescheidmäßige Festsetzung („Mitteilung“)



sei nicht vorgesehen. Mit dem Abgabenbescheid vom 1. Juni 2012 sei der Primärschuldnerin der in Rede stehende Abgabenbetrag zu einem Zeitpunkt mitgeteilt worden, als der Mitbeteiligte nicht mehr Vertreter iSd § 80 BAO gewesen sei. Da der haftungsrelevante Zeitraum für den Mitbeteiligten bereits im Jänner 2011 geendet habe, könne er bei dieser Sachlage für den in Rede stehenden Abgabenbetrag nicht mehr zur Haftung herangezogen werden. Damit könne ein Eingehen auf die Frage, ob dem Mitbeteiligten eine haftungsrelevante Pflichtverletzung vorzuwerfen sei, unterbleiben.

11 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftung des Geschäftsführers bei Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit der Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unter Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 fehle, insbesondere zur Frage, ob ein Geschäftsführer einer GmbH auch für Einfuhrumsatzsteuerbeträge zur Haftung herangezogen werden könne, die erst nach der wirksamen Zurücklegung der Geschäftsführerbefugnis fällig geworden seien.

12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision des Zollamts. Der Mitbeteiligte erstattete eine Revisionsbeantwortung.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat - in einem nach § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat - erwogen:

Die Revision ist zulässig und begründet.

14 Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

15 Der maßgebliche Bezugsrahmen für die Geltendmachung der Haftung von Abgaben ist der Zeitraum des aufrechten Bestehens der Vertretterfunktion. Dieser Zeitraum beginnt mit dem Zeitpunkt, zu dem die Vertretterbestellung wirksam wird, und endet, wenn die Vertretterfunktion erlischt



(vgl. *Predota/Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll-BAO², § 9 Tz 58). Die ordnungsgemäße Bestellung und Abberufung des Geschäftsführers einer GmbH ist sofort wirksam und von der Eintragung im Firmenbuch unabhängig (vgl. etwa VwGH 20.5.2015, Ra 2015/09/0018; 20.12.1991, 90/17/0112, mwN).

- 16 Nach den unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts ist der Revisionswerber mit Gesellschafterbeschluss vom 25. Jänner 2011 als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausgeschieden, sodass seine Vertreterfunktion zu diesem Zeitpunkt geendet hat.
- 17 Dem Bundesfinanzgericht ist allerdings nicht zu folgen, wenn es die Ansicht vertritt, dass eine Haftung des Mitbeteiligten für die nach diesem Zeitpunkt bescheidmäßig festgesetzten (bzw. mitgeteilten) und fälligen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin von vornherein ausscheidet.
- 18 Zu den dem Vertreter „auferlegten Pflichten“ im Zusammenhang mit der Abgabenerhebung, deren Verletzung Haftungsfolgen auslösen, zählt nicht nur die Verpflichtung zur Abgabentrachtung (vgl. etwa VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156, mwN; sowie die vom Bundesfinanzgericht ins Treffen geführten Erkenntnisse vom 22.2.1993, 91/15/0123 und vom 13.9.1988, 85/14/0161), sondern auch Offenlegungs-, Wahrheits-, Buchführungs- und Erklärungspflichten (vgl. z.B. VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019) im Interesse der Abgabensfestsetzung. Erfolgt eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter innerhalb seiner „Funktionsperiode“, so fallen ihm die mit der Pflichtverletzung zu verbindenden Haftungsfolgen nach § 9 BAO zur Last. Der Vertreter haftet somit auch für Abgabenausfälle, die nach Beendigung der Vertretertätigkeit eintreten, soweit diese auf vom Vertreter zu verantwortende Pflichtverletzungen während seiner Funktionsperiode zurückzuführen sind (vgl. *Predota/Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll-BAO², § 9 Tz 59; sowie VwGH 20.9.1995, 95/13/0076).
- 19 Da sich das Bundesfinanzgericht nicht mit der Frage, ob dem Mitbeteiligten eine haftungsrelevante Pflichtverletzung während seiner Vertretertätigkeit



vorzuwerfen ist, auseinandergesetzt hat, war das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

W i e n , am 2. September 2025





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 A B in C, vertreten durch die Prof. Dr. Thomas Keppert Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH in 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. Juni 2024, Zl. RV/3100224/2016, betreffend Einkommensteuer 2011, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Der Revisionswerber war - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Bundesminister für Finanzen und hat im Jahr 2011 Rechtsanwaltskosten in näher bestimmter Höhe getragen, die mit mehreren Rechtssachen in Verbindung standen. Am 20. Juli 2016 brachte die Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft beim Landesgericht für Strafsachen Wien eine Anklageschrift gegen ihn und weitere Beschuldigte ein. Inhalt der Anklage waren Korruptionsvorwürfe im Zusammenhang mit dem Verkauf der Bundeswohnbaugesellschaften, u.a. der „BUWOG“. Konkret wurde den Angeklagten - in unterschiedlichen Beteiligungsformen - vorgeworfen, motiviert durch versprochene und geleistete Bestechungszahlungen das Verkaufsverfahren der Bundeswohnbaugesellschaften bis zur Erteilung des Zuschlags beeinflusst zu haben. Ein weiteres Faktum der Anklage betraf die pflichtwidrige, parteiliche Einflussnahme auf die Auswahl des Linzer Terminal Towers als neuen Standort der örtlichen Finanzdienststellen und den daran anschließenden Mietvertragsabschluss, dem ebenfalls geflossene Bestechungszahlungen zugrunde lagen. Die Vorwürfe in der Anklage wurden unter die Straftatbestände der Untreue, der Geschenkkannahme durch Beamte, der Bestechung, der Unterschlagung, der Beweismittelfälschung; der versuchten Begünstigung sowie der Geldwäscherei subsumiert.





Mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 4. Dezember 2020, 15 Hv 1/17z, wurden der Revisionswerber und weitere Angeklagte schuldig gesprochen worden.

- 2 In der Einkommensteuererklärung 2011 machte der Revisionswerber bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Rechtsanwaltskosten in näher bestimmter Höhe als Werbungskosten geltend. Diese habe er als steuerlich abzugsfähige (nachträgliche) Werbungskosten angesetzt, weil sämtliche gegen ihn betriebene Verfahren „politisch motiviert“ gewesen seien und somit in engem Zusammenhang mit seiner ehemaligen politischen Tätigkeit als Bundesminister für Finanzen stünden.
- 3 Im Einkommensteuerbescheid 2011 ließ das Finanzamt - nach vorangegangenem Vorhalteverfahren und erfolgter Angabe der betroffenen Prozesse - die geltend gemachten (nachträglichen) Werbungskosten unberücksichtigt.
- 4 Dagegen erhob der Revisionswerber Beschwerde und nach einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung einen Vorlageantrag an das BFG.
- 5 Über Vorhalt des BFG gab der Revisionswerber eine Aufteilung der geltend gemachten Aufwendungen auf die betroffenen Rechtssachen im Schätzungswege bekannt.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde teilweise (hinsichtlich einzelner betroffener Rechtssachen) Folge, versagte aber hinsichtlich des revisionsgegenständlichen Komplexes betreffend das „BUWOG“-Verfahren samt den damit unmittelbar zusammenhängenden Verfahren einen Werbungskostenabzug. Begründend führte es aus, gemäß § 32 Abs. 2 EStG 1988 gehörten zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 sowie aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988. Nachträgliche Werbungskosten lägen vor, wenn sich die Aufwendungen noch auf die Tätigkeit vor ihrer Beendigung bezögen. Nachträglich bedeute in diesem Zusammenhang, dass die Werbungskosten nach Beendigung des Zufließens von Einnahmen bezahlt würden, aber noch auf



die Zeit der Einkünfteerzielung entfielen, wie z.B. Prozesskosten, die sich auf die ehemalige Tätigkeit bezögen.

- 7 § 20 EStG 1988 enthalte Bestimmungen, durch die die Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung abgegrenzt würde; sie ergänzten vor allem §§ 4 und 16 EStG 1988. Aufwendungen (Ausgaben) werde die Abzugsfähigkeit wegen ihres ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen privaten Charakters bzw. im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher oder beruflicher Veranlassung mit privater Veranlassung versagt. § 20 EStG 1988 stelle hingegen keine Rechtsgrundlage dafür dar, die Abzugsfähigkeit von ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen zu verneinen (Hinweis auf VwGH 27.11.2001, 2000/14/0202). Ein bloß mittelbarer Zusammenhang genüge, um betriebliche bzw. berufliche Veranlassung anzunehmen. Werde der mittelbare Zusammenhang aber von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, werde der Veranlassungszusammenhang durchbrochen.
- 8 Kosten eines Strafverfahrens wie insbesondere die Strafverteidigungskosten ebenso wie Geldstrafen stellten grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar (Hinweis auf VwGH 16.9.1992, 90/13/0063, mwN). Dieser Beurteilung liege der Gedanke zu Grunde, dass deren auslösende Ursache im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers und nicht in der Führung des Betriebes liege (Hinweis auf VwGH 25.4.2001, 99/13/0221, und 21.4.2016, 2013/15/0182, sowie *Zorn in Doralt, Kirchmayr, Mayr, Zorn*, EStG § 4 Tz 265). Eine Abziehbarkeit könne jedoch dann bejaht werden, wenn der strafrechtliche Vorwurf ausschließlich und unmittelbar aus der beruflichen (betrieblichen) Sphäre des Steuerpflichtigen erklärbar und damit betrieblich veranlasst sei (Hinweis auf VwGH 21.4.2016, 2013/15/0182, und 22.3.2018, Ro 2017/15/0001). Die zitierten Erkenntnisse seien zwar zum betrieblichen Bereich ergangen, würden aber in gleicher Weise für außerbetriebliche Einkünfte gelten (Hinweis auf *Zorn in Doralt, Kirchmayr, Mayr, Zorn*, EStG § 16 Tz 220 „Prozesskosten“). Mit seiner jüngeren Judikatur beurteile der VwGH die steuerliche Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten



ähnlich der Rechtsprechung des BFH, welche darauf abstelle, ob das strafrechtlich relevante Verhalten, das dem Steuerpflichtigen vorgeworfen werde, ausschließlich und unmittelbar aus seiner Einkunftserzielungssphäre heraus erklärbar sei.

- 9 Vor dem Hintergrund der skizzierten Rechtsprechung bestehe für das BFG keine Abzugsfähigkeit der revisionsgegenständlichen Aufwendungen: Der Revisionswerber habe in seiner Amtszeit als Bundesminister die Bundeswohnbaugesellschaften privatisiert sowie den Mietvertrag zur Einmietung von Finanzdienststellen in den Terminal Tower unterzeichnet. Es treffe daher zu, dass er die ihm im „BUWOG-Prozess“ zur Last gelegten Taten (Verbrechen der Untreue, Vergehen der Fälschung eines Beweismittels, Verbrechen der Geschenkkannahme durch Beamte), für die er auch verurteilt worden sei, in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen habe. Eine in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangene Straftat vermöge jedoch keinen Veranlassungszusammenhang der Prozesskosten mit den (ehemaligen) Einkünften zu begründen, wenn die Handlungen nicht im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung lägen bzw. der berufliche durch einen (überlagernden) privaten Veranlassungszusammenhang ausgeschlossen werde. Dies sei insbesondere der Fall, wenn eine persönliche Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Tat angestrebt werde.
- 10 Das Strafgericht habe festgestellt, dass die Provisionsvereinbarungen Einfluss auf die Preisbildung gehabt hätten. Es sei zur Überzeugung gelangt, dass die verdeckten Provisionsvereinbarungen für den Zuschlag im Verwertungsverfahren der Bundeswohnbaugesellschaften sowie für den Abschluss des Mietvertrages in einem sinnfälligen Zusammenhang mit diesen Rechtsgeschäften gestanden seien und einen Bestandteil dieser Grundgeschäfte dargestellt hätten. Die Provisions- und Schmiergeldabsprache sei nicht nur auf Kosten des Machtgebers gegangen, sondern habe auch ein Entgelt des Machthabers und zwar des angeklagten Revisionswerbers für den Geschäftsabschluss dargestellt. Dieser habe die Zuschlagserteilung erwirkt und die Mietvertragsunterzeichnung genehmigt, weshalb den vorliegenden Zuwendungen die wirtschaftliche Bedeutung eines versteckten Preisnachlasses



zukomme, dessen Einbehaltung durch den Machthaber pflichtwidrig sei und einen vermögensrechtlichen Nachteil für den Machtgeber darstelle.

- 11 An die Feststellungen des Strafgerichtes sei das BFG bei verurteilenden Entscheidungen gebunden (Hinweis auf VwGH 9.10.2023, Ra 2023/13/0115, mwN). Im Hinblick auf das vorliegende Strafurteil stehe für das Beschwerdeverfahren sohin bindend fest, dass sich der Revisionswerber mit dem aufgezeigten Verhalten außerhalb seines beruflichen Pflichtenkreises (§ 2 Abs. 2 BMG) bewegt habe. Er habe seine Befugnis (über fremdes Vermögen zu verfügen) wissentlich missbraucht und dadurch der Republik Österreich einen Vermögensschaden in beträchtlicher Höhe zugefügt. Der Revisionswerber habe für die pflichtwidrige Vornahme von Amtsgeschäften Bestechungszahlungen gefordert und lukriert, die er privat vereinnahmt habe. Die schuldhaften Handlungen beruhten sohin (ausschließlich) auf einer Bereicherungsabsicht des Revisionswerbers. Damit sei sein Fehlverhalten aber seiner privaten Sphäre zuzuordnen. Von einem steuerlich relevanten Zusammenhang zwischen den Straftaten und der beruflichen Tätigkeit des Revisionswerbers als Finanzminister könne nicht ausgegangen werden. Ein Abzug der geltend gemachten Prozesskosten als nachträgliche Werbungskosten komme damit nicht in Betracht.
- 12 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich - soweit es die nicht anerkannten Rechtsanwalts- und Prozesskosten, welche das Verfahren „BUWOG“ samt den damit unmittelbar zusammenhängenden Verfahren betrifft - die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit zwei Gründe vorbringt. Zum Einen habe sich das BFG an die Feststellungen des Strafgerichts im „BUWOG“-Verfahren (15 Hv 1/17z) gebunden gesehen und deswegen ohne eigene Ermittlungen und Beweiswürdigung als Sachverhalt angenommen, dass der Revisionswerber in seiner Funktion als Bundesminister für Finanzen ein rechtswidriges Verhalten zur eigenen Bereicherung gesetzt hätte, und deshalb aus rechtlicher Sicht die Rechtsanwalts- bzw. Prozesskosten nicht abzugsfähig seien. Damit weiche es von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ab, wonach eine Bindung nur an ein rechtskräftiges verurteilendes Straferkenntnis bestehe (Hinweis auf VwGH 9.10.2023, Ra 2023/13/0115,



sowie 1.9.2015, Ro 2014/15/0023). Da im Revisionsfall keine Rechtskraft des Strafurteils bestehe, hätte das BFG eigenständige Sachverhaltsfeststellungen und eine eigene Beweiswürdigung treffen müssen. Dabei hätte sich ergeben, dass der Revisionswerber nicht rechtswidrig gehandelt habe. Die Rechtsanwalts- und Prozesskosten seien entstanden, um einen strafrechtlichen Vorwurf, der unmittelbar mit seiner beruflichen Tätigkeit als Bundesminister für Finanzen zusammenhänge, zu widerlegen. Das BFG hätte daher von vornherein nicht mit der privaten Sphäre argumentieren können. Aus dem ausschließlichen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit ergebe sich vielmehr unmittelbar die Werbungskosteneigenschaft.

- 13 Zum Zweiten weiche das BFG mit der Versagung der Werbungskosteneigenschaft aber auch dann von der ständigen Rechtsprechung des VwGH ab, wenn man von dem vom BFG angenommenen Sachverhalt ausgehe. Auch wenn ein Dienstnehmer sich in seiner Stellung als Dienstnehmer rechtswidrig Vermögensvorteile verschaffe, stellten diese Vorteile Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar (Hinweis auf VwGH 29.5.2024, Ra 2023/15/0036). Sie zählten zur beruflichen Sphäre. Sollten in Zusammenhang damit Rechtsanwalts- bzw Prozesskosten anfallen, stellten diese Werbungskosten dar. Solche Kosten seien nach der Rechtsprechung absetzbar, wenn der Steuerpflichtige das strafbare Verhalten im Rahmen der beruflichen Sphäre gesetzt habe (Hinweis auf VwGH 27.6.2019, Ra 2019/15/0063; 22.3.2018, Ro 2017/15/0001; 21.4.2016, 2013/15/0182).
- 14 Mit diesem Vorbringen wird eine Zulässigkeit der Revision nicht aufgezeigt.
- 15 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.



- 16 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.
- 17 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.
- 18 § 16 Abs. 1 EStG 1988 definiert Werbungskosten als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 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. Aufwendungen, die einen Zusammenhang mit der persönlichen Lebensführung aufweisen, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig, wenn eine beinahe ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung gegeben ist (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0040, mwN).
- 19 Nach Lehre und Rechtsprechung stellen die Kosten eines Strafverfahrens wie insbesondere die Strafverteidigungskosten ebenso wie Geldstrafen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar. Dieser Beurteilung liegt der Gedanke zu Grunde, dass deren auslösende Ursache im schuldhaften Verhalten des Abgabepflichtigen liegt (vgl. VwGH 21.4.2016, 2013/15/0182, mwN; 16.9.1992, 90/13/0063).
- 20 Ausnahmen von diesem Grundsatz hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung „unter Anlegung eines strengen Maßstabes“ nur dann erwogen, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Abgabepflichtige zur Wehr gesetzt hat, ausschließlich und unmittelbar aus



seiner beruflichen Tätigkeit erklärbar und durch sie veranlasst gewesen wäre (vgl. VwGH 22.3.2018, Ro 2017/15/0001; 21.4.2016, 2013/15/0182, sowie 16.9.1992, 90/13/0063, mwN).

- 21 Mit seiner ersten Zulässigkeitsrüge wendet sich der Revisionswerber gegen die (vom Strafgericht übernommenen) Tatsachenfeststellungen des BFG und macht geltend, dass eine „Bindung“ an die Feststellungen des Strafgerichts im Abgabenverfahren nach der hg. Rechtsprechung nur hinsichtlich rechtskräftiger Strafurteile bestehe und das BFG - angesichts fehlender formeller Rechtskraft des Strafurteils - zu Unrecht eigene Ermittlungen unterlassen habe.
- 22 Es ist zutreffend, dass der Verwaltungsgerichtshof - worauf die Revision auch verweist - bereits mehrfach ausgesprochen hat, dass ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen entfaltet, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. z.B. VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0023, mwN).
- 23 Der von der Revision gezogene Umkehrschluss, bei fehlender Rechtskraft eines Strafurteils dürfe dieses der Tatsachenfeststellung des BFG nicht zugrunde gelegt werden, ergibt sich allerdings nicht aus dieser Rechtsprechung.
- 24 Wie im Schrifttum bereits herausgearbeitet worden ist, können nämlich insbesondere auch beweisrechtliche Überlegungen für eine Übernahme der Tatsachenfeststellungen des Strafgerichts im Abgabenverfahren ins Treffen geführt werden (vgl. näher bereits *Stoll*, BAO II S 1332 sowie zuletzt *Blum*, in *Holoubek/M Lang*, Bindungswirkungen zwischen Verfahren 184 ff).
- 25 Dementsprechend hat auch der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 13. April 1988, 84/13/0135, ausgesprochen, dass der Abgabenbehörde - was gleichermaßen auch für das Verwaltungsgericht gilt - keine Rechtswidrigkeit, insbesondere keine Verletzung der Ermittlungspflicht, vorgeworfen werden kann, wenn sie jene Tathandlungen als erwiesen angenommen hat, die zur rechtskräftigen Verurteilung des Täters



geführt haben. Da nämlich die Rechtsordnung der Beweiskraft von Beweismitteln, die zu einer strafgerichtlichen Verurteilung führen, besondere Bedeutung beimisst, ist davon auszugehen, dass in Fällen, in denen eine Straftat mit rechtskräftigem Urteil als erwiesen angenommen wurde, keine begründeten Zweifel am Tatgeschehen offengeblieben sind, die eine nochmalige Überprüfung durch ein anderes Gericht oder eine Verwaltungsbehörde rechtfertigen.

- 26 Diese auf Ebene der Beweiswürdigung für eine Übernahme der Tatsachenfeststellungen sprechende Überlegung gilt grundsätzlich unabhängig von der rechtskräftigen Natur einer strafgerichtlichen Verurteilung, weshalb auch bei Fehlen einer Bindungswirkung ieS - im Gegensatz zur Revisionsmeinung - nicht von vornherein von der zwingenden Notwendigkeit zusätzlicher eigener abgabenrechtlicher Ermittlungen und Feststellungen über die strafgerichtlichen Feststellungen hinaus auszugehen ist.
- 27 Mit seiner Zulässigkeitsrüge zieht der Revisionswerber letztlich die Beweiswürdigung des BFG, das seine Tatsachenfeststellungen aus dem (den Revisionswerber betreffenden) Strafgerichtsurteil übernommen hat, in Zweifel und macht diesbezügliche Verfahrensfehler geltend.
- 28 Werden Verfahrensfehler als Zulassungsgründe ins Treffen geführt, so muss auch schon in der abgesonderten Zulässigkeitsbegründung die Relevanz dieser Verfahrensmängel, weshalb also bei Vermeidung des Verfahrensmangels in der Sache ein anderes, für den Revisionswerber günstigeres Ergebnis hätte erzielt werden können, dargetan werden. Dies setzt voraus, dass - auf das Wesentliche zusammengefasst - jene Tatsachen dargestellt werden, die sich bei Vermeidung des Verfahrensfehlers als erwiesen ergeben hätten (vgl. zB VwGH 4.12.2019, Ra 2019/16/0190; 31.8.2023, Ra 2021/15/0033).
- 29 Dazu enthält die Revision kein weiteres Vorbringen.
- 30 Soweit sich die Revision mit ihrer Zulässigkeitsrüge ganz allgemein gegen die (vom Strafgericht übernommene) Beweiswürdigung des BFG wendet, ist festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof nach seiner ständigen Rechtsprechung - als Rechtsinstanz - zur Überprüfung der Beweiswürdigung



im Allgemeinen nicht berufen ist. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt allerdings dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hat (vgl. VwGH 2.12.2024, Ra 2023/15/0101, mwN).

- 31 Dass dies im Revisionsfall erfolgt wäre, hat die Revision, die die (übernommene) Beweiswürdigung des Strafgerichts nicht weiter substantiiert angreift, nicht aufgezeigt.
- 32 Es ist daher - unabhängig von der Frage des allfälligen Bestehens einer Bindungswirkung - nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass das BFG im Revisionsfall die Tatsachenfeststellungen des Strafgerichts übernommen hat und auf dieser Grundlage - vor dem Hintergrund der eingangs dargestellten hg. Rechtsprechung - davon ausgegangen ist, der Revisionswerber habe in eigener Bereicherungsabsicht und ohne Veranlassungszusammenhang zu seinen ehemaligen (ordnungsgemäßen) Einkünften als Bundesminister gehandelt, weshalb die Strafverteidigungskosten seiner privaten Sphäre zuzuordnen seien.
- 33 Im Rahmen seiner zweiten Zulässigkeitsrüge verweist der Revisionswerber darauf, dass die vom BFG festgestellten rechtswidrigen Vermögensvorteile ihrerseits Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit seien und damit in Zusammenhang angefallene Rechtsanwalts- bzw. Prozesskosten schon aus diesem Grund Werbungskosten darstellen müssten.
- 34 Mit dieser Argumentation übersieht der Revisionswerber aber, dass für den Nachweis eines solchen Zusammenhangs die geltend gemachten Rechtsanwalts- bzw. Prozesskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 „zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung“ der rechtswidrigen Einnahmen aufgewendet hätten werden müssen. Die gegenständlichen Rechtsanwalts- bzw. Prozesskosten dagegen sind - so die Revision selbst - „entstanden, um einen strafrechtlichen Vorwurf, der unmittelbar mit [der] beruflichen Tätigkeit als Bundesminister für Finanzen zusammenhängt, zu widerlegen“.



- 35 Darüber hinaus blendet der Verweis der Revision auf die hg. Rechtsprechung zu (allfällig steuerlich absetzbaren) zivilrechtlichen Schadenersatzzahlungen in Zusammenhang mit Einnahmen aus strafbarem Verhalten aus, dass bei Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Strafverfahren selbst nach der oben zitierten hg. Rechtsprechung das persönliche (Fehl-)Verhalten des Abgabepflichtigen im Vordergrund steht, weshalb dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 - wie vom BFG auch fallbezogen angenommen - besonderes Gewicht zukommt.
- 36 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 - in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat - zurückzuweisen.

W i e n , am 24. April 2025



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Richterin Mag. Karoline Windsteig, den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Heinrich Witetschka in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hason & Partner Steuerberatung KG, Praterstraße 33, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 30. November 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 8. November 2023 betreffend Körperschaftsteuer 2012 und Körperschaftsteuer 2013 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung sowie gegen die nach § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheide vom 16. November 2023 betreffend die Körperschaftsteuer 2014, 2015, 2016 und 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. November 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Steger zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 in der berichtigten Fassung vom 08.11.2023 wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die nach § 295 Abs. 3 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 vom 16.11.2023 wird stattgegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

III. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Körperschaftsteuer 2012 und 2013:

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Privatstiftung reichte am 08.09.2014 die Körperschaftsteuererklärung 2012 und am 30.04.2015 die Körperschaftsteuererklärung 2013 beim Finanzamt ein. In den Beilagen zu den jeweiligen Erklärungen wäre offengelegt worden, dass der Spekulationsgewinn des Jahres 2012 einen Geldbetrag in Höhe von 25.536.507,23 € und der Spekulationsgewinn des Jahres 2013 einen Geldbetrag in Höhe von 27.358.070,27 € ausgemacht hätte.

Entgegen der im Prüfungsbericht vom 13.03.2013 vertretenen Rechtsauffassung der belangten Behörde, der Spekulationsgewinn wäre steuerpflichtig zu behandeln gewesen, habe die Bf. die Rechtsansicht vertreten, dass es sich hierbei um steuerfreie Dividendenzahlungen gehandelt hätte, die nicht der Körperschaftsteuer unterlägen und deshalb nicht in die Körperschaftssteuererklärungen 2012 und 2013 aufzunehmen gewesen wären.

Dem Finanzamt wäre in der Folge bei der elektronischen Ausfertigung des Körperschaftsteuerbescheides 2012 vom 26.09.2014 und des Körperschaftsteuerbescheides 2013 vom 16.02.2016 ein Fehler unterlaufen. Die Geldbeträge des offengelegten Spekulationsgewinnes 2012 und 2013 wären im Abgabenverwaltungssystem der Finanzverwaltung in die „falsche Kennzahl“ eingetragen worden. Dadurch wären der „Spekulationsgewinn 2012“ und der „Spekulationsgewinn 2013“ unrichtig als „zwischensteuerpflichtige Einkünfte gem. § 13 Abs 3 KStG 1988“ dem Regime der Zwischensteuer unterworfen worden.

Im Zuge der Erlassung abweisender Beschwerdevereentscheidungen am 12.12.2016 über die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 änderte die belangte Behörde nichts an der Besteuerung des Spekulationsgewinnes als „zwischensteuerpflichtige Einkünfte.“

Nach Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht am 02.02.2017 hätte die Amtspartei im Rahmen der am 12.07.2023 durchgeführten Senatsverhandlung den Antrag gestellt, die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 im Spruch anderslautend als die bekämpften Bescheide zu erlassen (Verböserung - Berichtigung der dargestellten Fehler). Der Senat habe am Schluss der Verhandlung verkündet, die Entscheidung gem. § 276 Abs 2 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorzubehalten.

Daraufhin habe die Bf. mit Schreiben vom 14.07.2023 die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 256 Abs 1 BAO zurückgezogen, woraufhin das BFG mit Beschluss vom 25.07.2023, GZ RV/7100585/2017 die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 256 Abs 3 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt habe.

Die belangte Behörde berichtete in der Folge am 08.11.2023 den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 26.09.2014 und am 16.11.2023 den Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom

16.02.2016 gem. § 293 BAO. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 302 Abs 2 lit. a BAO Berichtigungen gem. § 293 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig gewesen wären. Die Sonderregelung des § 302 Abs 2 lit. a BAO erweitere die Zulässigkeit von Berichtigungen gem. § 293 BAO über die allgemeinen Verjährungsfristen hinaus (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 302 Rz 6). Die Verjährung, auch die absolute, hindere die Berichtigung gem. § 293 BAO nicht, insoweit diese innerhalb der Jahresfrist ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides erfolgte.

Unter Hinweis auf Stoll Kommentar – Digital first, Reszut/Tanzer/Unger, § 293 Rz 39 wäre eine Berichtigung auf Grund eines innerhalb eines Jahres nach Eintritt der formellen Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig, auch wenn sich das an die Rechtskraft anschließende Jahr über die absolute Verjährungsfrist erstrecken sollte. Die Jahresfrist hätte im konkreten Fall am 17.07.2024 geendet.

Den Tatbestand des § 293 BAO sah die belangte Behörde im Wesentlichen dadurch verwirklicht, dass sie die von der Bf. eingebrachten Körperschaftsteuererklärungen 2012 und 2013 korrigieren hätte müssen und die jeweils offengelegten, jedoch von der Bf. als steuerfreie Dividenden beurteilten Spekulationsgewinne in die „falsche Kennzahl“ des elektronischen Abgabenverwaltungssystems eingetragen hätte. Dadurch wäre der Spekulationsgewinn nicht der Körperschaftsteuer gem. § 22 Abs 1 KStG 1988, sondern unrichtig nach dem Regime der Zwischensteuer des § 13 Abs 3 KStG 1988 der Körperschaftsteuer gem. § 22 Abs 2 KStG 1988 unterworfen worden. Die händische Eingabe wäre von der belangten Behörde entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung, somit gegen den Willen der Behörde unrichtig in die Kennzahl 884 (ab 1.4.2012) anstatt in die Kennzahl 660 „sonstige Einkünfte“ erfolgt.

Der Ablauf des maschinellen Veranlagungsverfahrens führte zu Fehlern in den Veranlagungen zur Körperschaftsteuer 2012 und 2013. Die Unrichtigkeit wäre für die Bf. schon aus den vom Finanzamt vorgenommenen Abweichungen in den Streitjahren 2010 und 2011 im Vergleich zu 2012 und 2013 erkennbar, daher offenbar gewesen.

Nach der Judikatur des VwGH zu § 293 BAO sei die Unrichtigkeit dann offenbar, wenn diese für jene Personen für die der Bescheid bestimmt ist, erkennbar gewesen wäre (vgl. BAO: Stoll Kommentar – Digital).

In den Begründungsausführungen der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 vom 26.9.2014 und vom 16.02.2016 wurde unter anderem auf den Prüfungsbericht vom 13.03.2013 verwiesen und die Verwirklichung eines Veräußerungsgeschäftes nach § 30 Abs. 1 Z 1b EStG 1988 idF Nr. 400/1988 geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008, bejaht, außerdem enthielte die Begründung einen Hinweis, dass 6,035.676,37 € (2012) und 10,014.518,12 € (2013) als anrechenbare Zwischensteuer für die nächsten Veranlagungsjahre zur Verfügung stünden.

Auf Grundlage des Berichts über die Außenprüfung vom 13.03.2013, habe die belangte Behörde die eingereichten Erklärungen auch für 2010 und 2011 korrigieren müssen; aus der Aktenlage sei nicht ersichtlich gewesen, aufgrund welcher Unterlagen und Überlegungen sie für die Jahre 2012 und 2013 hinsichtlich der offengelegten Spekulationsgewinne willentlich zu einer anderen Beurteilung kommen hätte können als die offengelegten Spekulationsgewinne als sonstige Einkünfte gem. § 22 Abs. 1 KStG zu versteuern.

Körperschaftsteuer 2014 bis 2017

- Im Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 25.05.2016 wäre eine anrechenbare Zwischensteuer aus den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in Höhe von - 2.465.588,20 € angerechnet worden.
- Im Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 17.07.2017 wäre eine anrechenbare Zwischensteuer aus den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in Höhe von - 3,940.830,04 € angerechnet worden.
- Im Körperschaftsteuerbescheid 2016 wäre eine anrechenbare Zwischensteuer aus den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in Höhe von -3.596.959,28 € angerechnet worden.
- Im Körperschaftsteuerbescheid 2017 wäre eine anrechenbare Zwischensteuer aus den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in Höhe von -11.140,60 € angerechnet worden.

Infolge der oben dargelegten am 14.7.2023 verfassten Zurücknahme der Beschwerde vom 30.10.2014 gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 2012 und 2013 und der Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gem. § 256 Abs 3 BAO iVm § 278 BAO durch das BFG, habe die belangte Behörde die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 293 BAO berichtigt. In den berichtigten Bescheiden entstand keine anrechenbare Zwischensteuer.

Die belangte Behörde vertritt die Rechtsansicht, dass die anrechenbare Zwischensteuer für Folgejahre gem. § 24 Abs 5 KStG 1988 mit der Systematik des Verlustvortrages gem. § 18 Abs 6 EStG 1988 zu vergleichen sei.

Auch hier werde die Höhe der anrechenbaren Zwischensteuer für Folgejahre mit rechtskraftfähiger Wirkung im Körperschaftsteuerbescheid des Jahres festgesetzt, in welchem die Zwischensteuer angefallen sei. Es werde damit im Sinne des § 92 Abs 1 lit b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt (vgl. VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085). Der diesbezügliche Ausspruch wirke auf ein späteres Veranlagungsverfahren derart ein, dass er für die nachfolgende Anrechnung der Zwischensteuer betragsmäßig verbindlich werde. Somit habe die Festsetzung der Höhe der anrechenbaren Zwischensteuer für die Folgejahre die gleiche Auswirkung für die Körperschaftsteuerbescheide der Folgejahre wie die Festsetzung des negativen Einkommens, das in Folgejahren zum Verlustabzug gem.

§ 18 Abs 6 EStG 1988 geführt hätte. Da die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 insbesondere auch im Hinblick auf die anrechenbare Zwischensteuer für Folgejahre berichtigt worden wären und dadurch der Spruch der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 anders hätte lauten müssen, seien die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 gem. § 295 Abs 3 BAO abzuändern gewesen. Maßnahmen gem. § 295 Abs 3 BAO stünden nicht im behördlichen Ermessen, sondern seien zwingend vorzunehmen gewesen (vgl. VwGH vom 19.9.2013, 2012/15/0014; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 295 Rz 4).

Zur Verjährung führte die belangte Behörde aus, dass im Falle einer Abänderung eines „grundlagenähnlichen“ Bescheides nach Ergehen von Folgejahre betreffende Körperschaftsteuerbescheide, die Folgejahre betreffenden Bescheide gem. § 295 Abs 3 BAO anzupassen wären. Solchen Abänderungen stehe gem. § 209a Abs 2 BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn vor Eintritt der Bemessungsverjährung der Körperschaftsteuer der Folgejahre eine Beschwerde gegen den Bescheid, in dem die Zwischensteuer festgesetzt werde, eingebracht werde (vgl. UFS 8.1.2010, RV/0452-W/04; UFS vom 1.9.2011, RV/1036-W/10). Die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO gestatte die verjährungsungebundene Abgabensfestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittels dann, wenn die Abgabensfestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Beschwerde bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig sei (vgl. VwGH vom 2.9.2009, 2008/15/0216; UFS 1.9.2011, RV/1036-W/10). Die Sondervorschrift des § 209a BAO setze auch die absolute Verjährungsfrist außer Kraft (vgl. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0182).

Die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 seien hinsichtlich der anrechenbaren Zwischensteuer mittelbar abhängig von den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013. Gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 wurde vor Eintritt der Verjährung der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 Beschwerde eingebracht. Ab der Vorlage der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 an das BFG wäre es aufgrund der Zuständigkeit des BFG und der Entscheidungssperre gem. § 300 Abs 1 BAO dem Finanzamt nicht mehr möglich gewesen, die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 abzuändern. Durch die von der Bf. mit Schreiben vom 14.07.2023 beantragte Zurücknahme der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 256 Abs 1 BAO hätte das Bundesfinanzgericht zwingend die Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gemäß § 278 BAO zu beschließen. Ab Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und in der Folge die Zurücknahme der Beschwerden wären sowohl dem Finanzamt als auch dem Bundesfinanzgericht die Möglichkeit entzogen worden, die „unrichtigen“ Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 zu berichtigen. Nach Ritz/Koran hindere die Zurücknahme der Beschwerde bzw. die Gegenstandsloserklärung die Abgabenbehörde nicht, den betreffenden Bescheid gegebenenfalls abzuändern (Ritz/Koran, BAO⁷ [2021], § 256, IV. Folgen der Zurücknahme, Rz 13). Genau für solche Sachverhalte wäre § 302 Abs 2 lit a BAO geschaffen, wodurch die Abgabenbehörde in die Lage versetzt werde, auch nach Eintritt der Verjährung Berichtigungen gem. § 293 BAO durchzuführen. In diesem Zusammenhang seien

somit die Gegenstandsloserklärung durch das Bundesfinanzgericht und die Berichtigung gem. § 293 BAO in Verbindung mit § 302 Abs 2 lit a BAO durch das Finanzamt gemeinsam als Erledigung der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 im Sinne des § 209a Abs 2 BAO zu verstehen. Daraus folge, dass die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 auch außerhalb der Verjährungsfrist gem. § 295 Abs 3 BAO in Verbindung mit § 209a Abs 2 BAO zwingend abzuändern seien.

Die Bf. erhob gegen die im Spruch genannten Bescheide **Beschwerde** und führte in der Begründung aus:

„Gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung 2012 und 2013 wäre als Beilage eine umfassende Berechnung offengelegt worden. In der jeweiligen Beilage zu den Erklärungen sowie in den jeweiligen Beschwerden vom 30.10.2014 bzw. 23.02.2016 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 wäre die Behandlung der Einkünfte als Spekulationsgewinn explizit offengelegt worden.

Diese Offenlegung wäre jedoch in den jeweiligen Beschwerdeentscheidungen unbeachtet geblieben. Nur Fehler der Behörde seien berichtigbar.

Übernimmt die Behörde zB. Rechen- oder Schreibfehler der Partei aus Abgabenerklärungen, so sei dies nicht gemäß § 293 BAO zu berichtigen. Bei den von dieser Gesetzesstelle erfassten Fehlern handele es sich laut Verwaltungsgerichtshof um solche, die der Behörde selbst bei Ausfertigung ihres Bescheides unterlaufen wären.

Es gehe hier nicht um Fehler, die durch die Partei, wenn auch durch offensichtlich irrtümliche Angaben, etwa in den Abgabenerklärungen, unterlaufen seien und von der Behörde übernommen worden wären.

Beruhe der Bescheid auf solchen Fehlern, so klafften nicht die auf den (wenn auch fehlerhaften) Parteiangaben beruhende Bescheidabsicht und die formelle Erklärung des Bescheidwillens auseinander. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293 BAO sei nicht gegeben (VwGH 23.2.1989, 88/16/0220; siehe zu vor auch: Ritz, BAO⁵ Tz 1-8 zu § 293 mit weiterer Judikatur). Dass die Bescheide eine "ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit" enthalten hätten, treffe nicht zu, weil der Behörde sämtliche für die Beurteilung des Falles erforderliche Unterlagen rechtzeitig und vollständig vorgelegt wurden (siehe auch BFG 29.1.2016 RV/3100999/2015)“

Die steuerliche Vertretung ersuchte um Vorlage der Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

In ihrer schriftlichen Stellungnahme vom 12.08.2024 verwies die belangte Behörde auf die Begründungen des Körperschaftsteuerbescheides 2012 vom 26.09.2014 sowie des

Körperschaftsteuerbescheides 2013 vom 16.02.2016, dass im Sinne der Betriebsprüfung abweichend zu den Körperschaftsteuererklärungen 2012 bzw. 2013 die Veranlagungen durchgeführt worden wären. Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 13.03.2013 gehe klar die Ansicht der Betriebsprüfung hervor, es habe sich um Spekulationseinkünfte gem. § 30 Abs. 1 Z 1b EStG 1988 (Nr. 400/1988 geändert durch BGBl. I. Nr. 85/2008 und durch BGBl. Nr. 111/2010), gehandelt.

In den Körperschaftsteuerbescheiden 2010 und 2011 wären - ebenfalls mit dem Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht - die in diesen Jahren zugeflossenen Spekulationsgewinne noch korrekt als sonstige Einkünfte gem. § 22 Abs 1 KStG 1988 erfasst worden. Ein Grund für die abweichende Behandlung in den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 wäre nicht vorgelegen.

Der tatsächliche Bescheidwille wäre somit auch bei den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 in der Erfassung des zugeflossenen Anteils am Veräußerungsgewinn als Spekulationseinkünfte gem. § 30 Abs 1 Z 1b EStG 1988 gelegen. Dies deckte sich auch mit der Offenlegung durch die Bf. in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 bzw. 2013, wonach sich aus der Veräußerung der Beteiligung an der ***1*** ein Spekulationsgewinn ergebe, folgte man der Auffassung der Betriebsprüfung. Es liege somit kein Fehler der Partei vor, der von der Behörde übernommen worden wäre.

Ein Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens sei dadurch verwirklicht worden und könne entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gem. § 293 BAO berichtigt werden.

Die Bestimmung des § 293 BAO diene nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen, sondern nur zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens. Dabei trage die Bestimmung unter anderem dem Umstand Rechnung, dass auch bei der Unterstützung durch eine automatisierte Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, durch die bewirkt werde, dass der Bescheid anders laute als es die Abgabenbehörde beabsichtigt habe. Die Bestimmung erfasse auch solche Mängel, die ihre Wurzel in der Unkenntnis über den Programmablauf haben, der durch die Eintragungen im Eingabebogen in Gang gesetzt werde. Ein solcher Fehler könne auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (vgl. VwGH vom 20.05.2010, 2008/15/0280; VwGH vom 04.06.1986, 85/13/0076 sowie Ritz/Koran, BAO⁷, § 293, Tz 7). Die weiteren Ausführungen der Bf. gingen somit ins Leere, da der Bescheid nicht, wie bereits beschrieben auf Fehlern der Partei durch offensichtlich irrtümliche Angaben beruhe.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss vom 29.08.2024 die Stellungnahme der belangten Behörde dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnisnahme übermittelt.

In der am 12.11.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte die steuerliche Vertretung einen Schriftsatz ein, in welchem sie ihre Ansicht darlegte, dass § 293 BAO, der dazu diene, Schreib-, Rechen-bzw. tatsächlich oder ausschließlich auf den Einsatz von technischen Mitteln beruhende Fehler zu berichtigen, im konkreten Fall nicht zur Anwendung gelange.

Sie präsentierte - wie nachfolgend dargelegt – den Inhalt des Schreibens in der Verhandlung:

Eine Bescheidberichtigung nach § 293 BAO

- diene nicht dazu Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes und Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, zu berichtigen (VwGH 09.07.2008, 2005/13/0020),
- biete keine Handhabe für eine inhaltlich berichtigende oder erklärende Auslegung des Spruches oder der Begründung eines Bescheides,
- ermögliche nicht, eine unrichtige rechtliche Beurteilung eines richtig angenommenen Sachverhaltes zu korrigieren, oder
- einen unrichtig angenommenen bestreitbaren Sachverhalt zu berichtigen,
- sei ausgeschlossen bei Fehlern, die durch die Partei, wenn auch durch offensichtlich irrtümliche Angaben verursacht worden seien (VwGH 26.03.1993, 90/17/0224, VwGH 23.02.1989, 88/16/0220).

Auf Basis der damaligen Gesetzeslage gehe eine durch das Budgetbegleitgesetz 2011 (BudBG 2011) ab dem Jahr 2012 maßgebliche Änderung der Rechtslage im Zusammenhang mit außerbetrieblichen Einkünften hervor, wonach zwischen Alt- und Neuvermögen unterschieden worden wäre.

Für den konkreten Fall bedeute dies, dass sonstige Einkünfte aus der gegenständlichen Veräußerung der Beteiligung, falls spekulationsverfangen, der Körperschaftsteuer in Höhe von 25% unterlegen wären. Sie wären auch in der allgemeinen Überschussrechnung zu erfassen gewesen. Der Zwischenbesteuerung im Sinne des § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 würden sie dann unterliegen, wenn sie Einkünfte außerhalb der Spekulationsfrist im Sinne des § 31 EStG 1988 idF vor dem BudBG 2011 darstellten.

Die steuerliche Vertretung stellte folglich die Vermutung auf, dass es sich nicht um einen bloß technischen Fehler durch die Wahl der falschen Kennzahl, sondern zumindest teilweise um ein menschliches Versagen handelte.

Bekräftigt werde diese Annahme durch nachfolgende Argumente:

Die Kennzahl 660 für sonstige Einkünfte habe sich auf Seite 2 der Körperschaftsteuererklärung 2012/2013, während sich die Kennzahl 884 auf der Seite 4 befunden habe.

1. Zwischen den beiden Kennzahlen wären zwei Seiten und 38 andere Kennzahlen gelegen. Daraus erscheine es nach Ansicht der steuerlichen Vertretung unwahrscheinlich, dass die Eintragung in die Kennzahl 884 infolge eines „schlichten Verschauens“ erfolgt wäre.
2. Die Zwischensteuer wäre nicht nur erklärt, sondern von der Behörde in den Folgejahren bei KEST-pflichtigen Zuwendungen gegenverrechnet und rückgezahlt worden. Damit habe das Finanzamt selbst bestätigt, dass der Bescheidinhalt seinem damaligen Willen entsprochen habe. Zudem wäre der Körperschaftsteuerbescheid 2014 am 25.05.2016, demnach nur drei Monate nach dem Körperschaftsteuerbescheid 2013 erlassen worden. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätte aufgrund der hohen Zwischensteuergutschrift der Fehler auffallen müssen und wäre nach § 299 BAO berichtigbar gewesen.
3. Die Abgabenbehörde habe selbst in der Bescheidbegründung auf Seite sieben festgehalten, dass die Begründung der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 aus dem Prüfungsbericht kopiert und in die jeweiligen Bescheide eingefügt worden wäre.

Die steuerliche Vertretung verwies überdies auf eine Entscheidung des BFH v. 10.03.2020, IX R 29/18, bzw. auf Stoll BAO Kommentar, § 293 Rz 10, wonach im Interesse der Abgrenzung die deutsche Judikatur eine Formel zurecht legte, die in ihrer Einfachheit ebenso bezwingend wie in ihrer Aussage treffend erscheine und allgemeine Anerkennung beanspruchen dürfe. Demnach werde in der Art einer gedanklichen Verbotsnorm die Anwendung der Berichtigungsvorschrift dann als unzulässig erachtet, wenn auch nur die Möglichkeit eines Fehlers in der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung bestünde. Ließe es sich nicht abschließend klären, wie die Unrichtigkeit in der betreffenden Erledigung zustande gekommen sei und stünden sich zwei (oder mehrere) nicht nur theoretisch vorstellbare hypothetische Geschehensabläufe gegenüber, von denen auch nur einer die Berichtigung ausschließe, so dürfe nicht berichtigt werden.

Bezüglich der Möglichkeit eines Fehlers in der Tatsachenwürdigung bzw. in der Rechtansicht hielte es die steuerliche Vertretung nicht für unmöglich, dass die Tatsache, dass es sich um Spekulationseinkünfte und nicht um zwischenbesteuerte Einkünfte handelte im Zuge der Willensbildung vergessen worden wäre. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Fakten, die während der Willensbildung in Vergessenheit geraten, nicht Gegenstand der Willensbildung sein. Sie führen vielmehr, soweit sie für die Entscheidung relevant wären, zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung (vgl. VwGH 01.03.2023, Ra 2022/13/0105).

Zu vorstellbaren Geschehensabläufen habe das Finanzamt festgehalten, dass es sich nicht klären ließe aus welchen Überlegungen oder welcher Aktenlage die Behörde zu dieser Entscheidung gekommen wäre. Zudem erscheine es nicht nur theoretisch vorstellbar, dass

die bescheiderlassende Person eine eigene Tatsachenwürdigung vorgenommen habe. Dementsprechend sei nach Stoll, BAO Kommentar, § 293 Rz 10 eine Berichtigung nicht möglich gewesen.

Bezüglich EDV-Fehlern führte die steuerliche Vertretung aus, dass tatsächlich mit der im Berichtigungsbescheid vorgenommenen Änderung, nämlich dem Ansatz nunmehr einer anderen Einkunftsart, nachträglich eine Änderung „im Inhalt des Bescheides“ vorgenommen worden wäre.

Nachdem der Sachverhalt im Zuge von Beschwerden erstmals eingehender gewürdigt worden wäre, sei das Finanzamt daraus resultierend zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung gelangt. Die belangte Behörde bestätigte dies insoweit als sie angab, sie habe am letzten Tag der Entscheidung über das materiellrechtliche Beschwerdeverfahren erkannt, dass eine falsche Einkunftsart verwendet worden wäre und dies per Verböserungsantrag festgehalten.

Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens, sohin Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, seien einer Berichtigung nach § 293 BAO nicht zugänglich. Bei der im angefochtenen Bescheid vorgenommenen inhaltlichen Änderung, mit der eine vormals unrichtige rechtliche Beurteilung infolge der offensichtlich weitgehend unterlassenen Würdigung des Sachverhaltes behoben werden sollte, handele es sich somit um einen nicht gem. § 293 BAO berichtigungsfähigen Fehler.

Dies werde dadurch unterstrichen, dass die Abgabenbehörde erst im Zuge des materiellrechtlichen Beschwerdeverfahrens am letzten Tag direkt vor der Urteilsverkündung durch Vorlage neuer Berechnungsgrundlagen einen Verböserungsantrag gestellt hätte (s. BFG-Beschluss vom 25.07.2023, Seite 2 von 4).

Zum Ermessen stellte die steuerliche Vertretung den umgekehrten Fall ins Treffen, wenn der erwähnte Fehler zu Ungunsten der Abgabenbehörde eingetreten wäre und die Partei außerhalb der Rechtsmittelfrist ein außerordentliches Rechtsmittel (zB § 299 BAO oder § 308 BAO), welches im Ermessen der Behörde stünde, ergriffen hätte, so wäre es mit einer hohen Wahrscheinlichkeit zur Abweisung mit folgender Begründung gekommen:

„Aufgrund der Höhe der Abgabenschuld und der Komplexität des Sachverhalts darf angenommen werden, dass es bei der Ausfertigung der Erklärung zumindest zu einem 4-Augen Prinzip gekommen ist. Es handelt sich hierbei um einen Fehler, der nicht auch gelegentlich einer sorgfältigen Person unterläuft. Im Gegenteil wurde auffallend sorglos gehandelt, in dem die erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen wurde.“

Die steuerliche Vertretung warf der Abgabenbehörde abschließend vor, auffallend sorglos gehandelt zu haben und einen Sachverhalt schlicht falsch eingeschätzt zu haben und nun unter dem Titel des § 293 BAO diese Sorglosigkeit trotz Verjährung bereinigen zu wollen.

Der Vertreter der belangten Behörde führte dazu unter Hinweis auf das bisherige Vorbringen aus, dass mit den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 eindeutig das Ergebnis der Betriebsprüfung umgesetzt worden sei (Bescheid Wille). Tatsache sei es gewesen, dass der Innendienst den Gewinn in eine falsche Kennzahl eingetragen habe.

Auch nach der geänderten Rechtslage ab dem 01.04.2012 durch das Stabilitätsgesetz sei die Kennzahl 660 unverändert verblieben. Daher sei es ausschließlich ein Irrtum der Behörde bezüglich der Eintragung der richtigen Kennzahl gewesen, der zu einer Zwischenbesteuerung geführt habe.

Bei der Eintragung von Kennzahlen in das System könne der Finanzbeamte nicht erkennen, wie viele Seiten vergleichbar mit einer händischen Erklärung zwischen den einzelnen Kennzahlen liegen. Der Vertreter der belangten Behörde verwies zudem auf den BP-Bericht, in dem auch eine Anpassung der KÖSt-Vorauszahlung für das Jahr 2012 (Erhöhung) festgehalten wurde, und dass es keinen Hinweis gebe, dass eine Zwischenbesteuerung erhöht werden hätte sollen.

Die belangte Behörde hob hervor, dass der Innendienst täglich zahlreiche Erklärungen veranlasse und in diesem Zusammenhang BP-Berichte umsetze und keine eigenen rechtlichen Willensbildungen durch die Erklärung zum Ausdruck bringe.

Die steuerliche Vertretung verwies zusammenfassend auf eine Möglichkeit einer anderen Willensbildung, es gäbe Urteile in denen festgehalten werde, dass solche Fälle nicht nur aus rein technischen Gründen passiert wären.

Auf die Frage, ob es Vorbringen zu den Abänderungen nach § 295 Abs. 3 BAO gebe, äußerte sich die steuerliche Vertretung dahingehend, dass aus ihrer Sicht die Voraussetzungen des § 293 BAO nicht zutreffen würden, und sich ein solches Vorbringen daher erübrigte.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde

Der steuerliche Vertreter beantragt die Stattgabe der gegenständlichen Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Körperschaftsteuer 2012 und 2013

Im Bericht der Außenprüfung vom 13.03.2013 wurde im Zuge der im Jahre 2010 erfolgten Veräußerung einer Beteiligung an der ***1*** ein Spekulationsgewinn als sonstige Einkünfte der Bf. steuerpflichtig festgestellt. Weitere Zuflüsse dieses Spekulationsgewinnes an die Bf. erfolgten in den Streitjahren in Höhe von 25,536.507,23 € (2012) und von 27,358.070,27 € (2013).

Ausgehend von den im Außenprüfungsbericht festgestellten Bemessungsgrundlagen wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung für 2012 erhöht (S 3 Bericht vom 13.03.2013).

Die Bf. hatte diese Zahlungen in den Beilagen zu den Körperschaftsteuererklärungen 2012 und 2013 vom 08.09.2014 und vom 30.04.2015 als Spekulationsgewinn offengelegt, jedoch als steuerfreie Dividende beurteilt und deshalb nicht in die Körperschaftssteuererklärungen aufgenommen.

Das Finanzamt folgte im Zuge der Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 der im Außenprüfungsbericht dargelegten Rechtsauffassung, trug hingegen die steuerpflichtigen Einkünfte unrichtigerweise in die Kennzahl 884 „zwischensteuerpflichtige Einkünfte gem. § 13 Abs. 3 KStG 1988“ ein, weshalb sie einer Zwischenbesteuerung gem. § 22 Abs. 2 KStG 1988 unterworfen worden waren. Feststellungen, dass der Abgabenbehörde bei der Auswahl der Kennzahl 884 möglicherweise ein Fehler in der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung unterlaufen wäre, waren nicht zu treffen.

Dementsprechend standen laut Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 vom 26.09.2014 und vom 16.02.2016 für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer in Höhe von 6,035.676,37 € (2012) und 3,978.841,75 € (2013) zur Verfügung.

Die Eintragung der steuerpflichtigen Einkünfte in die Kennzahl 884 führte im Zuge ihrer elektronischen Verarbeitung überdies dazu, dass gem. § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 die von der Bf. abgeführte Kapitalertragsteuer auf Zuwendungen iSd § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 der Jahre 2012 und 2013 die Einkünfte gem. § 13 Abs. 1 und Abs. 2 KStG 1988 in den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 verringert hatte.

Der Begründungsteil der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 enthält einen Hinweis auf die in den nächsten Veranlagungsjahren anrechenbare Zwischensteuer in Höhe von 6,035.676,37 € (2012) und 3,978.841,75 € (2013). Festgestellt wird, dass dieser Hinweis die Folge der unrichtigen Eingabe der Kennzahl 884 war und mit einem automatisch errechneten

Geldbetrag immer dann auf einem Bescheid steht, wenn die jeweilige Kennzahl, im konkreten Fall die Kennzahl 884, eingetragen wurde.

Im Beschwerdeverfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2010 bis 2013 hat das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 mit Erkenntnis vom 25.07.2023, RV/7100581/2017, entschieden, dass der Beteiligungsveräußerungsgewinn keine steuerfreien Dividendenerträge, sondern einen steuerpflichtigen Spekulationsgewinn gem. § 30 Abs 1 Z 1b EStG 1988 (Nr 400/1988 geändert durch BGBl. I. Nr. 85/2008 und durch BGBl. Nr. 111/2010), darstellte und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Diese Entscheidung wurde am Ende der mündlichen Senatsverhandlung gem. § 276 Abs. 2 BAO mit Beschluss der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Infolge Zurücknahme der Beschwerden gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 08.09.2014 und den Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 30.04.2015 und ihrer Gegenstandsloserklärung mit Beschluss des BFG vom 25.07.2023, RV/ 7100585/2017, wurden die genannten Bescheide mit Einlangen der Zurücknahmeerklärung am 17.07.2023 rechtskräftig.

Das Finanzamt berichtigte in der Folge am 08.11.2023 von Amtswegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 293 BAO und besteuerte den in diesen Jahren zugeflossenen Spekulationsgewinn als sonstige Einkünfte. Die zwischenbesteuerten Einkünfte wurden mit 0 festgesetzt. Daraus ergab sich für 2012 eine Körperschaftsteuernachforderung in Höhe von 348.450,00 € und für 2013 von 2,860.675,00 €.

Die wirtschaftliche Lage der Bf. wird nach ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2020 beurteilt. Danach zeigt die Passivseite der Bilanz das Eigenkapital iHv rund 375 Mio € und das Fremdkapital iHv rund 6,4 Mio € auf, was zur Feststellung führt, dass dieser Vermögensstatus die durch die Berichtigung ausgelösten Steuernachforderungen nicht als unbillig erkennen lässt.

Körperschaftsteuer 2014, 2015, 2016 und 2017

Auf Basis der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 in der nicht berichtigten Fassung erfolgte in den Körperschaftsteuerbescheiden 2014, 2015, 2016 und 2017 vom 25.05.2016, 17.07.2017, 16.05.2018 und vom 02.05.2019 eine Anrechnung der Zwischensteuer im Ausmaß von - 465.588,20 € (2014), -3,940.830,04 € (2015), -3,596.959,28 € (2016) und von - 11.140,60 € (2017).

Als Folge der verfahrensgegenständlichen nach § 293 BAO berichtigten Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 entstand keine anrechenbare Zwischensteuer für die Folgejahre. Der Spruch der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 vom 25.05.2016, 17.07.2017, 16.05.2018 und vom 02.05.2019 hätte daher anders lauten müssen.

Aus diesem Grund änderte die belangte Behörde die genannten Bescheide gem.

§ 295 Abs. 3 BAO ab. Dies führte zu Abgabennachforderungen im Ausmaß von 2,465.588,00 € (2014), 3,940.830,00 € (2015), 3,596.959,00 € (2016) und von 11.141,00 € (2017).

Zur in § 207 BAO geregelten Verjährung ist festzustellen:

- Der Körperschaftsteuerbescheid 2014 erging am 25.05.2016, danach wurden seitens des Finanzamtes keine Verlängerungshandlungen mehr gesetzt. Am 16.11.2023 erging der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2014
- Der Körperschaftsteuerbescheid 2015 erging am 17.07.2017, danach wurden keine Verlängerungshandlungen mehr gesetzt. Am 16.11.2023 erging der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2015.
- Der Körperschaftsteuerbescheid 2016 erging am 16.05.2018, danach wurden keine Verlängerungshandlungen mehr gesetzt. Am 16.11.2023 erging der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2016.
- Der Körperschaftsteuerbescheid 2017 erging am 02.05.2019; am 16.11.2023 erging der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2016.

2. Beweiswürdigung

Der als erwiesen festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten.

Der Irrtum im Ankreuzen einer falschen Kennzahl war nach den konkreten Feststellungen kein inhaltlicher Irrtum, sondern ein Fehler, der seine Wurzel in der Verkennung der Anwendung dieser Kennzahl hatte und folglich in Unkenntnis des in Folge in Gang gesetzten EDV-Programmablaufes entstanden war. Dem Argument, dass die geänderte Rechtslage ab 01.04.2012 Grund für ein inhaltliches Abgehen der im Zuge der Außenprüfung getroffenen rechtlichen Beurteilung war, war nicht zuzustimmen, zumal die KZ 660 auch bei der Veranlagung 2012 und 2013 in Bezug auf bis 31.12.2012 erzielten Substanzgewinne zur Verfügung stand.

Wie bereits dargelegt, fehlen nach der Aktenlage Anhaltspunkte einer von der Abgabenbehörde gewollten Zwischenbesteuerung, sei es durch eine nachträgliche andere Tatsachenwürdigung und daraus folgend einer anderen rechtlichen Beurteilung oder durch eine Missachtung von Fakten, die ursprünglich im Zuge der Erstellung des Außenprüfungsberichtes entscheidungswesentlich waren. Dem folgend hat die Abgabenbehörde keine - losgelöst vom Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung - eigene Tatsachenwürdigung bei der Auswahl der angekreuzten Kennzahl vorgenommen hatte. Ein solches Abgehen von der rechtlichen Darlegung des Prüfungsorganes aufgrund einer anderen Tatsachenwürdigung ist im Akt nicht dokumentiert. Das für die Begründung der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 zur Verfügung stehende Textfeld

ist überdies hinsichtlich der Anzahl der Buchstaben und Zeichen begrenzt, sodass das Organ der Abgabenbehörde im Zuge der Eingabe der Begründung, selbst wenn sie kopiert wurde, den für die rechtliche Beurteilung entscheidungswesentlichen Teil aus dem Prüfungsbericht auswählen musste, um diesen händisch und nicht automatisiert in das Textfeld einzutragen.

Demgegenüber steht der in der Begründung der Bescheide erfasste zusätzliche Hinweis auf die für die nächsten Veranlagungsjahre anrechenbare Zwischensteuer für die automatisierte Folge der mit der unrichtigen Auswahl der Kennzahl ausgelösten Zwischenbesteuerung und hat keine Auswirkung auf den Bescheidwillen der Abgabenbehörde.

Der Senat gelangte vor diesem Hintergrund zur Auffassung, dass die Abgabenbehörde mit dem Ankreuzen der Kennzahl keine inhaltliche Änderung der vom Prüfungsorgan zum Ausdruck gebrachten rechtlichen Beurteilung (auch keine zwei oder mehrere „nicht nur theoretisch vorstellbare hypothetische Geschehensabläufe“) beabsichtigte, sondern ihr nur ein formeller Fehler in der Anwendung der Kennzahl passierte.

Dass zwischen den Kennzahlen 660 und 884 in der Körperschaftsteuererklärung weitere Kennzahlen lagen, ändert an dieser Beurteilung nichts, weil – wie die belangte Behörde in der Verhandlung ausführte, der Finanzbeamte im Zuge der Eingabe der Kennzahlen nicht erkennen konnte, wie viele Seiten zwischen diesen Kennzahlen lagen.

Eine fehlende Bescheidkontrolle der Abgabenbehörde in Bezug auf die danach ergangenen Folgebescheide lässt keineswegs den berechtigten Schluss zu, der Bescheidwille der Abgabenbehörde wäre auf eine inhaltlich andere Rechtsbeurteilung gerichtet gewesen. Eine offenbare Unrichtigkeit wird auch nicht dadurch zum Rechts- und Tatsachenirrtum, wenn sie fortlaufend übernommen wird.

Nach der Aktenlage gibt es auch keine Hinweise, dass die Abgabenbehörde eine Kontrolle durchführte, im Zuge derer der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn außerhalb der Jahresfrist beurteilt wurde und die Zwischenbesteuerung im konkreten Fall bestätigt worden wäre.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Körperschaftsteuer 2012 und 2013

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Die Rechtslage in Bezug auf die Beurteilung des im Bericht der Außenprüfung vom 13.03.2013 festgestellten spekulationsverfangenen Gewinnes als sonstige steuerpflichtige Einkünfte stellte sich wie folgt dar:

„§ 30 EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I. Nr. 111/2010 lautet:

(1) Spekulationsgeschäfte sind

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.

.....

(3) Spekulationsgeschäfte liegen nicht vor:

1. Soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

2....

§ 31 EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I. Nr. 111/2010, bestimmt in Bezug auf die Veräußerung von Beteiligungen:

(1) 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 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.

.....

(6) Die Abs. 1 bis 5 sind nicht anzuwenden, soweit die veräußerte Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehört oder wenn es sich um ein Spekulationsgeschäft (§ 30) handelt.

Aus § 31 Abs. 6 EStG 1988 ergibt sich, dass eine Anteilsveräußerung aus dem Privatvermögen innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr ein Spekulationsgeschäft gem. § 30 EStG 1988 ist. Die diesbezüglich festgestellten Einkünfte sind sonstige Einkünfte und mit 25% Körperschaftsteuer zu besteuern.

§ 22 KStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004, lautet:

(1) Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 beträgt 25%.

(2) Die Körperschaftsteuer beträgt 12,5% für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.“

In § 22 Abs. 2 und § 24 Abs. 5 Z 3 KStG jeweils in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I. Nr. 111/2010, betrug der Prozentsatz für die Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen 12,5%, der mit Wirkung ab Veranlagung 2011 auf 25 % angehoben wurde.

Unter die Zwischensteuer fallen bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 EStG 1988 (§ 13 Abs 3 Z 1 KStG 1988).

*Sonstige Einkünfte aus der gegenständlichen Veräußerung der Beteiligung an der ***1*** unterliegen, wenn sie spekulationsverfangen waren der Körperschaftsteuer von 25% und sind in der allgemeinen Überschussrechnung zu erfassen. Der Zwischenbesteuerung im Sinne des § 13 Abs. 3 Z 2 KStG würden sie dann unterliegen, wenn sie Einkünfte außerhalb der Spekulationsfrist im Sinne des § 31 EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011 darstellten (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG1, §13 Tz 88, 92).“*

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes soll § 293 BAO die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (Ritz/Koran, BAO⁸ § 293 Tz 1).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dient die Einrichtung des § 293 BAO nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen (vgl. VwGH 08.11.1979, Zl. 1429/79), sondern nur zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens vom Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Dabei sollte die Ausdehnung des § 293 Abs. 1 BAO - wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage hervorgeht - ausdrücklich dem Umstand Rechnung tragen, dass auch bei der Unterstützung durch eine automatisierte Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, durch die bewirkt wird, dass der Bescheid anders lautet als die Abgabenbehörde beabsichtigt hat (vgl. BAO-Novelle, BGBl. Nr. 151/1980, VwGH 13. Oktober 1982, 82/13/0122).

Der Senat ist im vorliegenden Beschwerdefall zur Auffassung gelangt, dass der Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung, § 293 BAO wäre auf den Beschwerdefall nicht anwendbar, nicht zu folgen war:

Die Wahl der falschen Kennzahl beruhte auf einen Fehler, der der im Prüfbericht zum Ausdruck gebrachten Steuerpflicht des Spekulationsgewinnes nach § 30 Abs. 1 lit. b EStG 1988 iSd vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I. Nr. 111/2010 und der Erhöhung der Körperschaftsvorauszahlung für 2012 sowie dem im Begründungsteil der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 vom 29.09.2014 und vom 16.02.2016 dokumentieren Bescheidwillen der Abgabenbehörde widersprochen hatte.

Desgleichen war ein Vergessen auf einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn auszuschließen, zumal offenkundig war, dass die Abgabenbehörde mit der falschen Kennzahl 884 meinte, die vom Prüfer vorgegebenen Veranlagung des steuerpflichtigen Spekulationsgewinnes durchzuführen und dabei überdies keine Tatsachenfeststellungen unberücksichtigt ließ.

Anders als im Beschwerdefall war im Erkenntnis des VwGH vom 26.03.1993, 90/17/0224, ein Rechenfehler ein inhaltlicher Irrtum und nicht nach § 293 BAO zu berichtigen, da dieser zur unrichtigen Bemessungsgrundlage für die Berechnung einer „gesetzlichen Ergänzungsgebühr“ führte und der im Spruch festgesetzte Abgabenbetrag anhand der Begründung des Bescheides nachvollziehbar war.

Dies trifft auf den vorliegenden Fall nicht zu, da die eingegebene Begründung der Körperschaftsteuerbescheide mit den im Spruch der Abgabenbescheide festgesetzten Abgabenbeträgen nicht übereinstimmte.

Ebenso brachte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 01.03.2023, Ra 2022/13/0105, zum Ausdruck, dass ein "Vergessen" (oder Übersehen) von positiven Einkünften der Unternehmensgruppe bei der Ermittlung des Verlustabzuges im Rahmen der Körperschaftsteuer Gruppe ebenfalls als Fehler in der Willensbildung eine Bescheidberichtigung nach § 293 BAO nicht rechtfertigen kann.

Anders als die Bf. beabsichtigte das Finanzamt, den im Rahmen der elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärungen 2012 und 2013 offengelegten Veräußerungsgewinn nicht als steuerfreie Dividendenerträge zu beurteilen, sondern die im Außenprüfungsbericht vom 13.09.2013 dargelegte Rechtsauffassung in den Körperschaftsteuerbescheiden 2012 und 2013 umzusetzen. Die diesbezüglich zu berichtigenden Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 weisen im Begründungsteil auf ein spekulationsverfanges Veräußerungsgeschäft hin und überdies auf die weiteren Ausführungen im Sinne des Prüfberichtes, wonach zwischen dem Anschaffungsvorgang per 29.8.2007 und dem Veräußerungsvorgang per 3.10.2007 die Jahresfrist noch nicht abgelaufen war. Daraus erschließt sich nicht, dass die Abgabenbehörde

auf Tatsachen vergessen hätte und solcherart rechtlich eine Zwischenbesteuerung durchführen wollte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten zB Fehler, die sich daraus ergeben, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den sie mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöst, nicht kennt (vgl VwGH 13.10.1982, 82/13/0122; 26.5.2004, 2002/14/0015; 20.5.2010, 2008/15/0280; 24.11.2011, 2008/15/0205; 19.4.2023, Ra 2021/13/0125). Ein solcher Fehler kann auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Mit der Eintragung des Spekulationsgewinnes in die falsche Kennzahl waren die Voraussetzungen des § 293 BAO erfüllt, da die belangte Behörde im Zuge der fehlerhaften Eintragung von einer richtigen rechtlichen Beurteilung ausging und keine Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen vorgenommen hat (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸ § 293 Tz 7 u. 8).

Der festgestellte Sachverhalt bietet keine Hinweise auf eine mögliche unrichtige Tatsachenwürdigung, vielmehr hat eine Unachtsamkeit der Behörde trotz richtiger Tatsachenwürdigung zu inkorrekten Steuerfestsetzungen im Spruch der Bescheide geführt, die als offenbare Unrichtigkeiten nach § 293 BAO zu berichtigen waren. Die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführte BFH- Judikatur gelangte aus diesen Gründen nicht zur Anwendung (vgl. BFH 10.03.2020, IX R 29/18).

Die belangte Behörde führte in den Begründungsausführungen der angefochtenen Bescheide demnach zutreffend aus, dass es durch diese Unrichtigkeit bei Erstellung der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gegen den Willen des Finanzamtes zu einem Auseinanderklaffen von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens (vgl. BFG 24.6.2021, RV/5100503/2021) gekommen war.

Verjährung

§ 302 Abs. 1 BAO regelt, dass Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig sind.

Nach Abs. 2 der Bestimmung sind darüber hinaus zulässig:

a) Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;

b) Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

Infolge der Zurücknahme der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 erwuchsen diese am 17.07.2023 (Einlangen des Schreibens auf Zurücknahme der Beschwerden beim BFG) in Rechtskraft (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 256 Rz 15, VwGH 17.03.1970, 1855/68).

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Zurücknahme seine Zuständigkeit zur meritorischen Erledigung verloren (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 256 Rz 6).

Die angefochtenen nach § 293 BAO berichtigten Körperschaftsteuerbescheide vom 08.11.2023 wurden innerhalb der in § 302 Abs 2 lit a BAO bestimmten Jahresfrist ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides erlassen. Die Jahresfrist endete am 17.7.2024. Eine Berichtigung war demzufolge rechtlich möglich, da die Sonderregelung des § 302 Abs 2 lit. a BAO die Zulässigkeit von Berichtigungen gem. § 293 BAO über die allgemeinen Verjährungsfristen, auch über die absolute Verjährung, hinaus erweitert (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 302 Rz 6, Stoll Kommentar - Digital First, Rzeszut/Tanzer/Unger, § 293 Rz 39).

Dabei sind die Berichtigung nach § 293 BAO sowie ein diesbezüglicher Antrag ausschließlich mit einem Jahr nach Eintritt der (formellen) Rechtskraft des zu berichtigenden Rechtsaktes begrenzt. Dies stets auch dann, wenn sich das an die Rechtskraft anschließende Jahr über die Verjährungsfrist - und zwar auch über die sogenannte absolute Verjährungsfrist hinaus - erstrecken sollte (vgl auch Ott, ZGV 1989/1- 2,4).

Ebenso hindert nach Ritz/Koran, BAO⁸, § 256 Rz 13 die Zurücknahme der Beschwerde bzw. die Gegenstandsloserklärung nicht die Abgabenbehörde, den betreffenden Bescheid gegebenenfalls abzuändern (etwa gem. den § 293 oder § 293b) oder beispielsweise gem. § 299 Abs 1 aufzuheben. Daher wird eine Zurücknahme von Bescheidbeschwerden, um verbösernde Entscheidungen zu verhindern, im Ergebnis vielfach ins Leere gehen.

Ermessen

Ob die Berichtigung der vorgenannten Unrichtigkeiten durch einen Bescheid gemäß § 293 BAO vorgenommen wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 BAO muss sich eine Entscheidung, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen hat, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen ist eine Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Für Berichtigungen gemäß § 293 BAO gilt zudem der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit. In Bescheiden versehentlich unterlaufene Fehler sind daher grundsätzlich mit allen vom Gesetz vorgesehenen

Mitteln zu beseitigen, und zwar unabhängig davon, ob sich die Berichtigung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz/Koran, BAO7 § 293 Tz 10). Nach Abwägung der einer Ermessensentscheidung zugrundeliegenden Prinzipien gibt die Abgabenbehörde dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Zweck des § 293 BAO ist die Herstellung eines rechtrichtigen Zustandes) den Vorrang. Zu berücksichtigen sind weiteres Billigkeitsgründe, somit im Wesentlichen die wirtschaftliche Lage des Abgabepflichtigen (vgl. UFS 14.7.2005, RV/3800-W/02).

Zutreffend sind auch folgende Begründungsausführungen der belangten Behörde, wonach zu beachtende Billigkeitsgründe, die im Wesentlichen die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen berücksichtigen sollen, nicht hervorgekommen sind, da die Erstattung der Steuernachforderungen der Bf. auf Grund ihrer Vermögenslage, allenfalls im Wege von Zahlungserleichterungen, zumutbar ist.

Bei der Ermessensübung ist vor allem darauf Bedacht zu nehmen, ob sich aus der Berichtigung für die Partei wesentliche Auswirkungen ergeben (AB 286 BlgNR 15. GP, 4; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO3, § 293 Rz 8). Daher werden in richtiger Ermessensübung im Allgemeinen sich nur geringfügig auswirkende Fehler nicht berichtigt werden (zB Stoll, Ermessen, 126; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, VwGH 2008/16/0086; BMF, AÖF 2008/62, Abschn. 4).

Im vorliegenden Fall sind daher die steuerlichen Auswirkungen der Berichtigungen, bezogen auf die jeweiligen Streitjahre keinesfalls als geringfügig anzusehen. Die Berichtigung gem. § 293 BAO des Körperschaftsteuerbescheids 2012 löst eine Nachforderung in Höhe von 348.450,00 € und des Körperschaftsteuerbescheids 2013 eine Nachforderung von 2.860.675,00 € aus. Die Höhe dieser Geldbeträge stellen nach der Judikatur eine wesentliche Auswirkung dar und sind gem. § 293 BAO richtigzustellen.

Die Beschwerde war daher insoweit abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (Stattgabe)

Körperschaftsteuer 2014, 2015 und 2016

Gem. § 295 Abs 3 BAO ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Bei den „anderen Bescheiden“ handelt es sich nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149; VwGH vom 10.11.1993, 92/13/0176).

Solche „grundlagenähnliche“ Bescheide sind etwa über die Höhe von Verlusten absprechende Bescheide (Körperschaftsteuerbescheide) für Verlustvorträge gem. § 18 Abs 6 EStG (Ritz/Koran, BAO⁸, § 295, Rz 15; VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085 sowie vom 19.9.2013, 2012/15/0014; BFG vom 12.9.2018, RV/2100035/2017).

Die belangte Behörde führte grundsätzlich zutreffend aus, dass die anrechenbare Zwischensteuer für Folgejahre gem. § 24 Abs 5 KStG 1988 eine dem Verlustvortrag gem. § 18 Abs 6 EStG 1988 vergleichbare Systematik hat. Auch hier wird die Höhe der anrechenbaren Zwischensteuer für Folgejahre mit rechtskraftfähiger Wirkung im Körperschaftsteuerbescheid des Jahres festgesetzt, in welchem die Zwischensteuer angefallen ist. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs 1 lit b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt (vgl. VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085). Der diesbezügliche Ausspruch wirkt auf ein späteres Veranlagungsverfahren derart ein, dass er für die nachfolgende Anrechnung der Zwischensteuer betragsmäßig verbindlich wird. Somit hat die Festsetzung der Höhe der anrechenbaren Zwischensteuer für Folgejahre die gleiche Auswirkung für die Körperschaftsteuerbescheide der Folgejahre wie die Festsetzung des negativen Einkommens, die in Folgejahren zum Verlustabzug gem. § 18 Abs 6 EStG führt.

Dies wird auch durch das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.1993, 92/13/0176, bekräftigt, wonach § 295 Abs. 3 BAO zur Änderung der die Folgejahre betreffenden Einkommensteuerbescheide (zwecks Nichtberücksichtigung der Zehntelbeträge) anzuwenden ist, wenn in einem Einkommensteuerbescheid statt der Zehntelabsetzung der betreffende Aufwand zur Gänze als Werbungskosten berücksichtigt wird.

Verjährung:

Wird ein „grundlagenähnlicher“ Bescheid nach Ergehen von Folgejahre betreffende Körperschaftsteuerbescheide abgeändert, so sind die Folgejahre betreffenden Bescheide gem. § 295 Abs 3 BAO anzupassen. Solchen Abänderungen steht gem. § 209a Abs 2 BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn vor Eintritt der Bemessungsverjährung der Körperschaftsteuer der Folgejahre eine Beschwerde gegen den Bescheid, in dem die Zwischensteuer festgesetzt wird, eingebracht wird (vgl. UFS 08.01.2010, RV/0452-W/04; UFS 01.09.2011, RV/1036-W/10).

Nach § 209a Abs 2 BAO steht einer Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn sie unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde abhängt. Demnach gestattet die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO die verjährungsungebundene Abgabefestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittels dann, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Beschwerde bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist (vgl. VwGH 02.09.2009, 2008/15/0216; UFS 01.09.2011, RV/1036-W/10). Die Sondervorschrift des § 209a BAO setzt auch die absolute Verjährungsfrist außer Kraft (vgl. VwGH 04.02.2009, 2006/15/0182).

Im konkreten Fall hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013, die vor Eintritt der Bemessungsverjährung der Körperschaftsteuer der Folgejahre eingebracht wurde, nicht meritorisch, sondern infolge einer Zurücknahmeerklärung der Bf. formell als gegenstandslos erklärt.

Das Beschwerdeverfahren wurde folglich mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 25.07.2023 beendet.

Die Erstbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Die beschwerdegegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 in ihrer berichtigten Fassung vom 08.11.2023 wurden folglich nicht in einem Beschwerdeverfahren geändert, sondern von der belangten Behörde innerhalb der gem. § 302 Abs. 2 lit a BAO bestimmten Jahresfrist am 08.11.2023 erlassen. Gegen diese Bescheide wurde am 30.11.2023, somit nach Eintritt der Verjährung (der „abgeleiteten“ Abgabe), die verfahrensgegenständliche Beschwerde erhoben.

Daraus ergibt sich die Unzulässigkeit einer Anpassung der abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide für die Folgejahre insoweit, als mit der Zurücknahme der Beschwerde und dem formellen Beschluss ihrer Gegenstandsloserklärung die bereits für die Körperschaftsteuerbescheide 2014, 2015, 2016 eingetretene Verjährung ihrer Abänderung entgegenstehen.

Die Festsetzungsverjährung der Körperschaftsteuer 2014, 2015 und 2016 endete am 31.12.2020, am 31.12.2021 und am 31.12.2022, demnach vor dem Ergehen der nach § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheide am 16.11.2023.

Eine Anwendung des § 209a Abs. 2 BAO war daher zu verneinen, weil die Abgabenfestsetzung in den nach § 295 Abs. 3 BAO berichtigten Körperschaftsteuerbescheiden nicht von der Erledigung einer vor dem Ablauf der Verjährungsfrist eingebrachten Beschwerde abhing.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nach der § 209a Abs.2 BAO die verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens gestattet (vgl. VwGH 02.09.2009, 2008/15/0216), ist auf den konkreten Fall insoweit nicht anwendbar, da es im Beschwerdeverfahren zu keiner meritorischen Entscheidung gekommen ist, die eine Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 im Rahmen des § 209a Abs. 2 BAO notwendig gemacht hätte. Die Abgabenfestsetzung war demgemäß infolge der Gegenstandsloserklärung der Beschwerde von der Erledigung einer anderen mit Beschwerde bekämpften Verwaltungsangelegenheit nicht mehr abhängig. Zudem bewirkte die Gegenstandsloserklärung und die Beendigung des Beschwerdeverfahrens, dass die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 vom 26.06.2014 und vom 16.02.2016 in

Rechtskraft erwachsen und nicht mittelbar eine Abänderung der Folgebescheide nach § 295 Abs. 3 BAO nach sich gezogen haben.

In diesem Sinne war die nachträgliche Berichtigung der Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 gem. § 293 BAO innerhalb der Jahresfrist nach § 302 Abs. 2 lit. a BAO und die Gegenstandsloserklärung der Beschwerde keine einheitliche Beschwerdeerledigung, zumal die Berichtigung nach § 293 BAO aus einem anderen Verfahrenstitel und überdies nach Beendigung des Beschwerdeverfahrens erfolgt war.

Vor diesem Hintergrund ist die Festsetzungsverjährung in Bezug auf die Körperschaftsteuer 2014, 2015 und 2016 eingetreten, da die nach Zurücknahme der Beschwerde in Rechtskraft erwachsenen Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 keine Änderung der Folgebescheide nach sich gezogen haben. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die zurückgenommene Beschwerde vor dem Eintritt der Verjährung der abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide eingebracht wurde.

Der Beschwerde war daher insoweit stattzugeben.

Zu Spruchpunkt III. (Abweisung)

Körperschaftsteuer 2017

Die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2017 ist mit Ende des Jahres 2023 verjährt, die Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides 2017 vom 16.11.2023 auf Grund des Körperschaftsteuerbescheides 2012 und des Körperschaftsteuerbescheides 2013 in der berichtigten Fassung vom 08.11.2023 erfolgte demnach innerhalb der Bemessungsverjährung und war zulässig.

Insoweit war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt IV. (Revision)

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

Die Frage, ob Folgebescheide gem. § 295 Abs. 3 BAO auf Grundlage einer im Sinne des § 302 Abs. 2 lit. a BAO außerhalb der Verjährungsfrist erfolgten Berichtigung von Bescheiden abgeändert werden können, wenn nach einer Gegenstandsloserklärung einer davor eingebrachten Beschwerde das Beschwerdeverfahren beim BFG beendet wurde, ist eine

Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, weil eine diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt. Die Revision ist daher zulässig.

Wien, am 26. November 2025