

# Urteil vom 01. August 2024, VI R 23/22

## Besteuerungsrecht nach DBA-Schweiz 1971/2010 in der Freistellungsphase eines Arbeitsverhältnisses

ECLI:DE:BFH:2024:U.010824.VIR23.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 19, EStG § 34 Abs 1, DBA CHE 1971 Art 15 Abs 1, DBA CHE 1971 Art 15a Abs 2, DBA CHE 1971 Art 24 Abs 1 S 1 Nr 1d, AO § 2 Abs 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 15. Dezember 2021, Az: 9 K 133/21

## Leitsätze

Während des Zeitraums, in dem ein bis zur Kündigung des Arbeitsverhältnisses sowohl im Ansässigkeitsstaat Bundesrepublik Deutschland als auch in der Schweizerischen Eidgenossenschaft tätiger Arbeitnehmer unwiderruflich von der Pflicht zur Arbeitsleistung unter Fortzahlung des Arbeitsentgelts freigestellt wird, steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu.

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen den Gerichtsbescheid des Hessischen Finanzgerichts vom 15.12.2021 - 9 K 133/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit dem Jahr 2011 als Außendienstmitarbeiter bei einem in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Schweiz) ansässigen Unternehmen mit Sitz in ... im Kanton ... beschäftigt. Er verfügte seit Beginn dieser Tätigkeit stets nur über einen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland).
- 2 Laut Arbeitsvertrag standen dem Kläger 25 Urlaubstage --bei unterjährigem Austritt anteilig-- pro Kalenderjahr zu.
- 3 Mit Schreiben vom 26.04.2016 kündigte der Schweizer Arbeitgeber das Arbeitsverhältnis mit dem Kläger zum 31.10.2016 und stellte ihn unter Fortzahlung des Arbeitsentgelts mit sofortiger Wirkung unwiderruflich von seiner Arbeitsverpflichtung frei; ein im Arbeitsvertrag ursprünglich vereinbartes Konkurrenzverbot wurde für hinfällig erklärt.
- 4 Im Streitjahr (2016) erhielt der Kläger noch einen (Brutto-)Lohn in Höhe von insgesamt 131.895 CHF. Darin enthalten war eine Abfindung in Höhe von 30.148,25 CHF. Bis zum Tag der Freistellung (27.04.2016) verbrachte der Kläger im Streitjahr elf Arbeitstage in der Schweiz und 52 Arbeitstage in Deutschland; der Rest entfiel auf Wochenenden sowie Urlaubs-, Krankheits- und gesetzliche Feiertage. In diesem Zeitraum kehrte der Kläger außerdem an 22 Arbeitstagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurück.
- 5 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr, mit der er Einzelveranlagung beantragte, machte der Kläger steuerfreien Arbeitslohn nach dem 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) in der Fassung des Änderungsprotokolls vom

27.10.2010 (BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 513 --DBA-Schweiz--) in Höhe von 98.525 € geltend. Dieser Betrag ergab sich aus dem von ihm erklärten Bruttoarbeitslohn in Höhe von umgerechnet 106.835 € und dem darauf angewendeten Verhältnis von angeblich 166 Arbeitstagen, für welche der Schweiz das Besteuerungsrecht zustehe, zu insgesamt 180 tatsächlichen Arbeitstagen.

- 6** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte dem nicht, sondern nahm vielmehr an, dass der während des Zeitraums der Freistellung bezogene Arbeitslohn dem deutschen Besteuerungsrecht unterliege. Das FA teilte den Bruttoarbeitslohn in Höhe von umgerechnet 121.193 € unter Berücksichtigung von nur elf in der Schweiz verbrachten Arbeitstagen auf in einen Betrag in Höhe von 11.447 €, der unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Steuer freizustellen sei, und in einen Betrag in Höhe von 109.746 €, der vollständig der deutschen Einkommensteuer unterliege.
- 7** Im Einspruchsverfahren akzeptierte der Kläger zunächst die vom FA vorgenommene Aufteilung und begehrte nur die Berücksichtigung der in der Schweiz gezahlten Altersvorsorgebeiträge und der dort vom Lohn einbehaltenen Quellensteuer sowie die Anwendung der Fünftelregelung im Hinblick auf die erhaltene Abfindung. Im Übrigen beantragte er die Zusammenveranlagung mit der Klägerin und Revisionsklägerin.
- 8** Im weiteren Verlauf gelangte der Kläger jedoch zu der Auffassung, dass der auf die Freistellungsphase entfallende Lohn nur in der Schweiz besteuert werden könne. Den Antrag auf Zusammenveranlagung hielt er nur für den Fall aufrecht, dass das FA bei seiner Auffassung bleibe.
- 9** Mit der Einspruchsentscheidung hob das FA den Einkommensteuerbescheid auf und nahm eine Zusammenveranlagung vor. Dabei berücksichtigte es die Schweizer Altersvorsorgebeiträge als Sonderausgaben. Es blieb jedoch bei seiner Ansicht, dass der während der Freistellungsphase zugeflossene Lohn nur dem deutschen Besteuerungsrecht unterliege und dementsprechend auch eine Anrechnung der Schweizer Steuer ausscheide. Im Übrigen wandte das FA auch nicht die Fünftelregelung auf die Abfindung an.
- 10** Hiergegen erhoben die Kläger Klage. Im Laufe des Klageverfahrens einigten sich die Beteiligten unter anderem auf einen Umrechnungskurs und einen rechnerischen Tageslohn. Zudem verständigten sie sich dahin, dass der Kläger bis zu seiner Freistellung unter Berücksichtigung von jeweils sechs Urlaubs- und Krankheitstagen effektiv 63 Tage gearbeitet habe, wovon 52 Tage auf eine Tätigkeit in Deutschland und elf Tage auf eine Tätigkeit in der Schweiz entfallen seien und ihm für den gesamten Zeitraum anteiliger Urlaub von insgesamt 21 Tagen zugestanden habe (25 Urlaubstage x 10/12).
- 11** Hinsichtlich der Abfindung in Höhe von 30.148,25 CHF kamen die Beteiligten überein, dass der Betrag gemäß § 24 Abs. 1 Satz 2 und 3 der Deutsch-Schweizerischen Konsultationsvereinbarungsverordnung vom 20.12.2010 (BGBl I 2010, 2187, BStBl I 2010, 146) nach den Orten aufzuteilen sei, von denen der Kläger seine Tätigkeit seit Beginn ausgeübt habe. Demnach ergab sich eine Besteuerung in Deutschland in Höhe von umgerechnet 20.100,36 € und eine Freistellung unter Anwendung des Progressionsvorbehalts in Höhe von umgerechnet 7.518,45 €. Die Beteiligten vertraten übereinstimmend die Auffassung, die Abfindungsleistung sei unter Anwendung der Fünftelregelung des § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu versteuern.
- 12** Dementsprechend erließ das FA am 09.08.2021 einen Änderungsbescheid, in dem es zusätzlich noch einen weiteren Teil des Arbeitslohns, der unter anderem auf die im Streitjahr nicht mehr in Anspruch genommenen Urlaubstage entfiel, unter Anwendung des Progressionsvorbehalts von der Besteuerung freistellte. Insgesamt stellte das FA vom laufenden Arbeitslohn 8.543 € steuerfrei.
- 13** Bezüglich der noch offenen Streitpunkte (Freistellung der gesamten Lohnzahlung für die Freistellungsphase und der gesamten Abfindung von der deutschen Besteuerung) wies das Finanzgericht (FG) die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 566 veröffentlichten Gründen ab.
- 14** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 15** Sie beantragen, den Gerichtsbescheid des Hessischen Finanzgerichts vom 15.12.2021 - 9 K 133/21 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 09.08.2021 dahingehend zu ändern, dass von den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere 57.250,67 € unter Anwendung des Progressionsvorbehalts von der deutschen Einkommensteuer freigestellt werden.

Für den Fall der Freistellung beantragen sie,  
die Aufhebung der Zusammenveranlagung und die Einzelveranlagung des Klägers.

Hilfsweise beantragen sie noch,  
bei der Berechnung der Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG statt 20.100 € den Betrag von 27.618,81 € anzusetzen.

- 16** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dem Kläger steht nach dem DBA-Schweiz keine über die bereits vom FA gewährte Steuerfreistellung für die laufende Lohnzahlung in Höhe von 8.543 € (dazu unter 2.) und für die anteilige Abfindung in Höhe von 7.518,45 € (dazu unter 3.) hinausgehende Steuerfreistellung hinsichtlich seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu.
- 18** 1. Der Kläger war im Streitjahr aufgrund seines inländischen Wohnsitzes in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Er unterfiel daher mit seinen (Welt-)Einkünften --hier auch den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit aus der Schweiz-- in Deutschland der Steuerpflicht.
- 19** 2. Nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1d DBA-Schweiz waren die Einkünfte des Klägers, die dieser während der Freistellungsphase bezogen hatte, überhaupt nicht (dazu unter 2.b bb (1)) und die Einkünfte, die er für die aktive Tätigkeit bezogen hatte, nur soweit von der Besteuerung in Deutschland unter Anwendung des Progressionsvorbehalts freizustellen, als sie auf die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit --hier elf Tage-- entfielen (dazu 2.b bb (2)).
- 20** a) Der unbeschränkt steuerpflichtige Kläger war im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz in Deutschland ansässig.
- 21** b) Vorbehaltlich der Art. 15a bis 19 DBA-Schweiz können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden (Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz).
- 22** aa) Art. 15a DBA-Schweiz ist im Streitfall nicht anwendbar, da der Kläger im Streitjahr kein Grenzgänger war.
- 23** Grenzgänger ist nach Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.
- 24** (1) Hinsichtlich der Freistellungsphase ist der Kläger bereits deshalb kein Grenzgänger im Sinne des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz, weil er in diesem Zeitraum nicht mehr regelmäßig an seinen inländischen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz).
- 25** (2) Für die Zeit bis zum Beginn der Freistellung (27.04.2016) entfällt die Grenzgängereigenschaft des Klägers nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz, weil er im Streitjahr nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) in diesem Zeitraum an 22 Arbeitstagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrte.
- 26** Da die Grenze von 60 Nichtrückkehrtagen im Kalenderjahr aufgrund des verkürzten Tätigkeitszeitraums im Streitjahr neu zu berechnen ist (Ziffer II.3. des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 21.12.1992 vom 18.12.1991 zum DBA-Schweiz, BGBl II 1993, 1889) ist anstelle von 60 Tagen die Zahl von 18 Nichtrückkehrtagen maßgeblich. Da der Kläger an 22 Tagen aufgrund der Arbeitsausübung nicht an seinen inländischen Wohnsitz zurückkehrte, ist diese Grenze im Streitjahr überschritten, so dass die Grenzgängereigenschaft entfällt.

- 27** Entsprechend ist für den gesamten im Streitjahr bezogenen Arbeitslohn Art. 15 DBA-Schweiz anzuwenden. Die Schweiz hat danach nur das Besteuerungsrecht, soweit die Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt wurde (Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz).
- 28** bb) Im Streitfall hat der Kläger seine Arbeit nur teilweise im Sinne des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Schweiz ausgeübt.
- 29** (1) Während der Freistellungsphase hat der Kläger seine Arbeit nicht im Sinne des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Schweiz ausgeübt.
- 30** Ab dem 27.04.2016 war der Kläger mit sofortiger Wirkung unter Fortzahlung des Arbeitsentgelts von der Verpflichtung zur Arbeit freigestellt. Die Freistellung beseitigt die Arbeitspflicht des Arbeitnehmers aus dem Arbeitsvertrag und den Anspruch des Arbeitnehmers, Beschäftigung zu verlangen. Eine Vielzahl von Rechten und Pflichten bleibt jedoch bestehen, zum Beispiel das Recht des Arbeitnehmers auf Lohnfortzahlung und Sozialleistungen. Zahlungen, die bei Freistellung von der Arbeit geleistet werden, sind daher keine Abfindungen wegen der Auflösung eines Dienstverhältnisses, sondern Leistungen in Erfüllung eines modifizierten Dienstverhältnisses (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.04.1994 - XI R 41/93, BFHE 174, 352, BStBl II 1994, 653).
- 31** Aufgrund der Freistellung von der Arbeit war der Kläger ab dem Zeitpunkt der Kündigung nicht mehr aktiv in der Schweiz tätig.
- 32** Eine Arbeitsausübung im Sinne des Art. 15 DBA-Schweiz liegt auch nicht aufgrund der Erfüllung einer anderen Verpflichtung gegenüber seinem Schweizer Arbeitgeber vor.
- 33** Da der Kläger von der Arbeitspflicht unwiderruflich freigestellt war, musste er sich während der Freistellungsphase nicht in irgendeiner Weise für seinen Schweizer Arbeitgeber zur Verfügung halten (vgl. BFH-Urteil vom 09.09.1970 - I R 19/69, BFHE 100, 194, BStBl II 1970, 867).
- 34** Das aus der Freistellung folgende bloße Erlöschen des Rechts eines Arbeitnehmers, Beschäftigung zu verlangen, stellt auch keine in einer Unterlassung liegende vertragliche Verpflichtung dar, die dort bewirkt würde, wo anderenfalls die zu unterlassende Handlung vorgenommen würde (vgl. BFH-Urteil vom 09.09.1970 - I R 19/69, BFHE 100, 194, BStBl II 1970, 867). Denn der Arbeitnehmer wird im Falle der Freistellung nicht für das "Nichtstun" an einem bestimmten Ort --dem Arbeitsplatz beziehungsweise -ort-- bezahlt. Vielmehr kann der Arbeitnehmer seinen Pflichten aus dem in der Freistellungsphase noch bestehenden modifizierten Arbeitsverhältnis an jedem beliebigen Ort nachkommen. Insoweit besteht keine unmittelbare Beziehung zwischen der "Nichtbeschäftigung" des Klägers und der Schweiz als Arbeitsort.
- 35** Auch hatte der Kläger keine Karenzpflicht zu erfüllen (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.1977 - I R 254/75, BFHE 124, 35, BStBl II 1978, 195). Die Zahlungen während der Freistellungsphase waren nicht Entgelt für die Einhaltung einer Karenzpflicht, sondern wurden in Erfüllung eines modifizierten Dienstverhältnisses geleistet (s. BFH-Urteil vom 27.04.1994 - XI R 41/93, BFHE 174, 352, BStBl II 1994, 653).
- 36** Die Kläger können sich zudem nicht mit Erfolg auf das BFH-Urteil vom 12.01.2011 - I R 49/10 (BFHE 232, 436, BStBl II 2011, 446) berufen. Denn der Bezug der Vergütung während der Freistellungsphase der Altersteilzeit stellt sich als Entlohnung für die bereits geleistete Arbeit in der aktiven Phase dar. Die Vergütung ist damit bereits durch die vorangegangene aktive Tätigkeit verdient worden und kommt lediglich zeitversetzt zur Auszahlung. Im Streitfall hingegen erhielt der Kläger die laufenden Bezüge während der Freistellungsphase nicht, weil er sich diese Vergütungen bereits während der Phase der aktiven Tätigkeit verdient hatte. Vielmehr waren die Zahlungen Folge der verbliebenen Laufzeit des durch Kündigung und Freistellung modifizierten Dienstverhältnisses (so im Ergebnis auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12.12.2023, BStBl I 2023, 2179, Rz 362).
- 37** Soweit sich die Kläger auf Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 15 Rz 71 berufen, ist bereits zweifelhaft, ob mit den dortigen Ausführungen überhaupt Sachverhalte wie der vorliegende gemeint sind. Denn der Kläger musste sich im Streitfall --wie bereits ausgeführt-- weder "zur Verfügung halten" noch wurde er für ein "Nichtstun" bezahlt.
- 38** Der Kläger ist damit in der Freistellungsphase weder aktiv in der Schweiz tätig geworden, noch kann er nach den für sogenannte passive Tätigkeiten entwickelten Grundsätzen so behandelt werden, als habe er seine Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt. Deswegen verbleibt es bei der Grundregel des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz, wonach alleine Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Zahlungen in der Freistellungsphase zusteht (so

auch FG Baden Württemberg, Urteil vom 12.09.2012 - 3 K 632/10, juris; FG Köln, Urteil vom 25.02.2014 - 8 K 2555/11).

- 39** (2) In der Phase der aktiven Tätigkeit bis zum 27.04.2016 hatte der Kläger seine Tätigkeit nach der übereinstimmenden Verständigung der Beteiligten nur an elf Tagen in der Schweiz ausgeübt.
- 40** c) Demnach kann nur das Arbeitsentgelt für die aktive Tätigkeit in Höhe von 5.396,38 € (11 Tage x 490,58 €) in der Schweiz besteuert werden und ist daher gemäß Art. 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1d und Satz 2 DBA-Schweiz unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen.
- 41** aa) Nach der Rechtsprechung des I. Senats des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 29.01.1986 - I R 22/85, BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479), der sich der erkennende Senat anschließt, ist Grundlage der Berechnung der nicht der inländischen Besteuerung unterliegenden Einkünfte die Zahl der vertraglich vereinbarten Arbeitstage im Kalenderjahr abzüglich der Urlaubstage und der anderen arbeitsfreien Tage (arbeitsfreie Samstage, Sonntage und gesetzliche Feiertage). Diesen Arbeitstagen ist das für diese Zeit vereinbarte Arbeitsentgelt --hier der gesamte im Streitjahr gezahlte Lohn ohne die Abfindung-- gegenüberzustellen und sodann das auf den einzelnen Arbeitstag entfallende Arbeitsentgelt zu ermitteln.
- 42** bb) Aufgrund der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zum 31.10.2016 sind im Streitfall danach 190 Arbeitstage (305 Kalendertage abzüglich von 21 anteiligen Urlaubstagen, 44 Samstagen, 44 Sonntagen und sechs Feiertagen) anzusetzen. Ausgehend von dem dafür vereinbarten Arbeitsentgelt (ohne Abfindung) in Höhe von 93.210,20 € (101.746,75 CHF) ergibt sich ein Arbeitsentgelt pro Arbeitstag in Höhe von 490,58 €.
- 43** d) Tatsächlich hat das FA von diesen Einkünften 8.543 € freigestellt. Eine Änderung zu Ungunsten der Kläger kommt wegen des finanzgerichtlichen Verböserungsverbots (Verbot der *reformatio in peius*) nicht in Betracht (z.B. Senatsurteil vom 18.11.2020 - VI R 17/18, Rz 18, m.w.N.).
- 44** 3. Die Abfindung ist nicht (auch nicht anteilig) von der Besteuerung in Deutschland freizustellen. Wie das FG in der Vorentscheidung zutreffend ausgeführt hat, unterliegt die Abfindung in voller Höhe von umgerechnet 27.618,81 € der inländischen Besteuerung.
- 45** a) Nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat ebenfalls anschließt, sind Abfindungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz nicht im Tätigkeitsstaat, sondern ausschließlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern (vgl. BFH-Urteile vom 02.09.2009 - I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl II 2010, 394; vom 24.07.2013 - I R 8/13, BFHE 245, 291, BStBl II 2014, 929; vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326). Denn sie werden nicht für eine konkrete im In- oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern für den Verlust des Arbeitsplatzes. Ein solcher bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genügt nach dem Abkommenswortlaut ("dafür") indes nicht.
- 46** b) Daran vermag auch die im Streitjahr bereits in Kraft getretene Konsultationsvereinbarung vom 17.03.2010, bekanntgegeben durch das BMF-Schreiben vom 25.03.2010 (BStBl I 2010, 268), nichts zu ändern.
- 47** aa) Nach dieser Bestimmung hat der (frühere) Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, sofern es sich bei der Abfindung um Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder Tantiemen aus einem früheren Arbeitsverhältnis handelt. Wird die Abfindung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt und war der Arbeitnehmer auch teilweise im Ansässigkeitsstaat tätig, ist die Abfindung zeitanteilig aufzuteilen.
- 48** Der Senat misst einer derartigen zwischenstaatlichen Konsultationsvereinbarung --in Einklang mit den Grundsätzen zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757)-- zwar Bedeutung für die Auslegung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei "Grenzmarke" für das richtige Abkommensverständnis ist jedoch der Abkommenswortlaut. Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden (BFH-Urteil vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326).
- 49** bb) Zwar haben sich die Vereinbarungsgrundlagen mittlerweile dahingehend geändert, dass der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2010 (BGBl I 2010, 1768) mit § 2 Abs. 2 der Abgabenordnung eine Ermächtigungsgrundlage

geschaffen hat, wonach --so Satz 1 der Vorschrift-- das BMF ermächtigt wird, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen.

Konsultationsvereinbarungen in diesem Sinne sind nach Satz 2 der Vorschrift einvernehmliche Vereinbarungen der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Ziel, Einzelheiten der Durchführung eines solchen Abkommens zu regeln, insbesondere Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des jeweiligen Abkommens bestehen, zu beseitigen.

- 50** Doch ist es auch vermittels einer derart gefassten Ermächtigungsregelung ausgeschlossen, den Abkommenstext und damit die besagte Besteuerungszuordnung für die betreffenden Einkünfte zu verändern. Der Abkommenstext belässt für die Frage der Besteuerungszuordnung von Abfindungen an ehemals nichtselbständig tätige Arbeitnehmer keine Spielräume (BFH-Urteil vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326). Entsprechend sind die Gerichte --wie auch das FG im Streitfall-- befugt, derartige Vereinbarungen nicht anzuwenden.
- 51** c) Die mit Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016 (BGBl I 2016, 3000) diese Rechtsprechung korrigierende Regelung des § 50d Abs. 12 EStG ist erst ab dem 01.01.2017 in Kraft getreten und damit im Streitjahr nicht anwendbar.
- 52** 4. Die Revision der Kläger hat auch mit dem Hilfsantrag, bei der Berechnung der Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 EStG anstatt 20.100 € den Betrag von 27.618,81 € anzusetzen, keinen Erfolg. Denn unter die tarifbegünstigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG kann, wovon die Kläger ersichtlich selber ausgehen, nur die Abfindung fallen. Das FA hat im streitgegenständlichen Änderungsbescheid vom 09.08.2021 die Abfindung --zu Unrecht-- nur in Höhe von 20.100 € der Besteuerung unterworfen und im Übrigen unter Anwendung des Progressionsvorbehalts von der Besteuerung freigestellt. Es hat daher konsequent die Tarifbegünstigung auch nur in Höhe des der deutschen Besteuerung unterworfenen Anteils der Abfindung (20.100 €) gewährt. Eine weitere Tarifbegünstigung kommt nicht in Betracht. Ebenso wenig ist allerdings wegen des finanzgerichtlichen Verböserungsverbots (Verbot der reformatio in peius) die Steuerfestsetzung zu Ungunsten der Kläger zu ändern (z.B. Senatsurteil vom 18.11.2020 - VI R 17/18, Rz 18, m.w.N.).
- 53** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache **\*\*BF\*\***, über die Beschwerde vom 2. April 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der Bescheid wird gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen und somit auch die Einkommensteuer EUR 0,00 betragen.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang

Der in Österreich wohnhafte Beschwerdeführer war im Jahr 2022 bei **\*\*A\*\*** (mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Malta) als Pilot angestellt. Das Dienstverhältnis bei **\*\*A\*\*** bestand bereits seit 2020, zuvor lag ein Dienstverhältnis mit **\*\*B\*\*** vor. Anfangs agierte der Beschwerdeführer als Co-Pilot und absolvierte noch diverse Ausbildungen, im Jahr 2022 war er jedenfalls als Pilot tätig.

Am Jahreslohnzettel für 2022 finden sich steuerpflichtige Bezüge von EUR 90.927,91 und eine einbehaltene Lohnsteuer von EUR 32.793,77 ausgewiesen.

Mit Schreiben vom 1.3.2023 stellte der Beschwerdeführer bei der belangten Behörde einen Antrag auf „Rückzahlung Lohnsteuer aufgrund DBA“. Von der belangten Behörde erfolgte mit Bescheid vom 19.1.2024 die abweisende Erledigung. Begründend wurde auf die EAS-Rechtsauskunft 3448 vom 17.11.2023 verwiesen (siehe dazu weiter unten).

Im daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid 2022 vom 22.3.2024 finden sich unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der **\*\*A\*\*** steuerpflichtige Bezüge iHv EUR 90.927,21 ausgewiesen. Abzüglich bestimmter angeführter Werbungskosten finden sich

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv EUR 84.848,86 festgeschrieben. In selber Höhe sind auch der Gesamtbetrag der Einkünfte sowie das Einkommen ausgewiesen. Andere Einkünfte liegen somit keine vor.

Begründend findet sich am Einkommensteuerbescheid hinsichtlich der Bezüge von **\*\*A\*\*** ausgeführt:

*„Die Einkünfte der **\*\*A\*\*** werden in Österreich zur Besteuerung herangezogen.*

*Die Besteuerung erfolgt im Hinblick auf die Rechtsmeinung des BMF in der EAS 3448, Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA-Malta. Der Lohnzettel der **\*\*A\*\*** in Österreich zur Besteuerung herangezogen, die abgeführte Lohnsteuer wird berücksichtigt. Die Besteuerung der Einkünfte in Malta wurde nicht nachgewiesen und hat nach Informationsstand des Finanzamtes auch nicht stattgefunden. Durch die Besteuerung der Einkünfte in Österreich wird die doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften verhindert. Im Hinblick auf die Kritik an der Rechtsansicht des BMF in dem von Ihnen erwähnten Artikel „DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF?“ ist anzumerken, dass bei einer Freistellung eine doppelte Nichtbesteuerung zur Folge hätte. Der von Ihnen erwähnte Antrag auf „Rückzahlung Lohnsteuer aufgrund DBA“ für das Jahr 2022 wurde vom FAG bereits bearbeitet und zuletzt in der Beschwerdevorentscheidung (20.02.2024) abgewiesen.“*

Mit Beschwerde vom 2.4.2024 beantrage der Beschwerdeführer die Abänderung des Einkommensteuerbescheids 2022. Aufgrund entsprechender DBA-Regelungen könne die EAS Rechtsauskunft 3448 nicht herangezogen werden. Das ausschlaggebende Wort „nur“, auf das sich die EAS beziehe, sei nur in der deutschen Fassung zu finden. Die englische Fassung werde schlicht ignoriert.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.4.2024 erfolgte von Seiten der belangten Behörde die abweisende Beschwerdeerledigung. Ausgeführt findet sich im Wesentlichen, dass der Lohnzettel der **\*\*A\*\*** in Österreich zur Besteuerung herangezogen und die abgeführte Lohnsteuer berücksichtigt worden sei. Die Besteuerung der Einkünfte in Malta sei nicht nachgewiesen worden und habe nach Informationsstand der belangten Behörde auch nicht stattgefunden. Durch die Besteuerung der Einkünfte in Österreich werde die doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften verhindert.

Auch im Hinblick auf die laufende Diskussion in der Literatur sehe die belangte Behörde die Rechtsauskunft des BMF, EAS 3448, als schlüssig und vorrangig an. Die Entscheidung sei schließlich auch im Hinblick der DBA-Zielsetzung, Vermeidung der Doppelbesteuerung oder Doppelnichtbesteuerung, erfolgt.



Mit Antrag vom 1.5.2024, eingebracht durch FinanzOnline am 2.5.2024, wurde die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Mit Bericht vom 16.7.2024 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Ausgeführt findet sich dabei, dass die gegenständlichen Bezüge in Malta nicht besteuert worden seien, weshalb eine Besteuerung nach EAS 3448 vorgenommen worden sei.

Der Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht entsprechend, legte die belangte Behörde am 19.7.2024 noch diverse Dokumente (wie etwa den abweisenden Bescheid vom 19.1.2024 und Dokumente rund um Fristverlängerungsansuchen und Vorhaltsbeantwortungen) vor.

Der vom Bundesfinanzgericht am 19.7.2024 befragte Beschwerdeführer führte erklärend aus, dass seine Einkünfte in den Jahren vor 2022 tatsächlich wesentlich geringer ausgefallen seien, zumal er zuvor nur als Copilot tätig gewesen sei und es aufgrund der COVID-Krise wesentlich weniger Arbeit gegeben habe.

Er führte weiter aus, dass die Fluglinie **\*\*X\*\*** dasselbe Modell wie **\*\*A\*\*** habe, alle Dienstnehmer von **\*\*X\*\*** somit in Malta beschäftigt seien. Er wisse, dass den Beschäftigten von **\*\*X\*\*** im Rahmen der Lohnverrechnung lediglich Sozialversicherung in Abzug gebracht werde, jedoch würde seines Wissens nach überhaupt keine Lohnsteuer in Abzug gebracht. **\*\*X\*\*** berufe sich direkt auf die Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen.

Mit Schreiben vom 22.7.2024 wurden die zuvor gestellten Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen**

### **1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Jahr 2022 wohnhaft (Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen) in Österreich und war als angestellter Pilot für **\*\*A\*\*** tätig. Die Tätigkeit als Pilot führte er an Bord von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr aus.

**\*\*A\*\*** war und ist eine Fluggesellschaft mit Sitz in **\*\*\***, Malta, mit registrierter Adresse in **\*\*\***, Malta. Auch der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befand und befindet sich in Malta.

### **2. Beweiswürdigung**

Die obig getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig bzw können sie öffentlichen Registern entnommen werden und als unstrittig beurteilt werden.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

### 3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)

Der Beschwerdeführer verfügte gemäß § 26 der Bundesabgabenordnung (BAO) über einen Wohnsitz in Österreich und ist damit gemäß § 1 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich demnach auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Als angestellter Pilot erzielt er gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

#### DBA Recht

Unstrittig ist der Beschwerdeführer DBA-rechtlich in Österreich ansässig.

Art 15 des persönlich und sachlich anwendbaren Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Malta zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (StF BGBl 294/1979 idF BGBl III 93/2018; in der Folge DBA Malta) regelt die Verteilung im Fall von unselbständiger Arbeit. Art 15 DBA Malta lautet auszugsweise:

#### **„Artikel 15**

##### **Unselbständige Arbeit**

*(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, 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) [...]*

*(3) Ungeachtet der Absätze 1 und 2 dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.“*

Der Methodenartikel Art 23 DBA Malta sieht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auszugsweise wie folgt vor:

#### **„Artikel 23**

##### **Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

*(1) Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen nur in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat kann 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) Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte, die nach den Absätzen 2 der Artikel 10, 11 und 12 in dem anderen Vertragstaat besteuert werden können, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der in dem anderen Vertragstaat gezahlten Steuer entspricht. In Österreich darf der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Malta bezogen werden.*

*In Malta darf die Anrechnung unter Beachtung der maltesischen Vorschriften über die Anrechnung ausländischer Steuern auf die maltesische Steuer erfolgen.*

*[...]“*

Nach den Ausführungen am Ende des DBA existieren zwei Urschriften, eine in deutscher und eine in englischer Sprache, wobei jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist. Beide Fassungen wurden im BGBl kundgemacht.

Die englischsprachige Fassung von Art 23 Abs 1 DAB Malta lautet wörtlich:

### **„Article 23**

#### **Elimination of Double Taxation**

*1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraph 2 hereof, exempt such income or capital from tax but may, in calculating tax on the other income or capital of that person, apply the tax which would have been applicable if the exempted income or capital had not been so exempted.“*

Es zeigt sich eine signifikante Abweichung zwischen den beiden sprachlichen Versionen: Der deutschsprachige Text sieht eine Freistellung dann vor, wenn die Einkünfte „nur“ in dem anderen Vertragsstaat (Quellenstaat) besteuert werden können. Der englischsprachige Text setzt für die Freistellung (lediglich) voraus, dass der Quellenstaat nach dem Abkommen besteuern darf. Das Wort „nur“ bzw „only“ findet sich in der englischsprachigen Version nicht.

## EAS Rechtsauskunft

Zur beschwerdegegenständlich relevanten Frage der Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal im Zusammenhang mit dem DBA Malta erließ das BMF die Rechtsauskunft EAS 3448 vom 17.11.2023, 2023-0.825.422, gültig ab 17.11.2023. Diese lautet:

*„Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA-Malta*

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

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

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

*Im Ergebnis wird dem Wortlaut des Abkommens nach das Besteuerungsrecht Österreichs weder auf Ebene der Verteilungsnormen (Art. 15 Abs. 3 iVm Art. 15 Abs. 1 DBA-Malta) noch auf Ebene des Methodenartikels (Art. 23 Abs. 1 und Abs. 2 iVm Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta) eingeschränkt.*

*Im Wege einer teleologischen Auslegung des Art. 23 DBA-Malta kann jedoch die Anrechnungsmethode auch für Einkünfte iSd Art. 15 Abs. 3 DBA-Malta angewendet werden, um damit dem Ziel und Zweck des Abkommens gerecht zu werden. Dieses Ergebnis wird auch auf die durch das MLI abgeänderte Präambel des DBA-Malta gestützt, die als Ziel dieses Abkommens explizit nicht nur die Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern auch die*

*Notwendigkeit der Vermeidung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorsieht. Dementsprechend ist der auszulegenden DBA-Bestimmung unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht. Sind zwei Auslegungsvarianten des Doppelbesteuerungsabkommens möglich, so ist jener der Vorzug zu geben, die den Eintritt von Doppelbesteuerung oder ungerechtfertigter Doppelnichtbesteuerung beseitigt.*

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

*Bundesministerium für Finanzen, 17. November 2023“*

Nach der zitierten EAS-Auskunft schränke Art 15 Abs 3 DBA Malta den Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates des Flugpersonals (Österreich) nicht ein und könnten Einkünfte dieser Art auch im Ansässigkeitsstaat des Flugpersonals (Österreich) besteuert werden. Die Befreiungsmethode nach Art 23 Abs 1 DBA Malta komme jedoch dabei nicht zur Anwendung, was durch das Wort „nur“ in Art 23 Abs 1 DBA Malta zum Ausdruck gebracht werde. Ebenso wenig komme mangels Verweis auf Art 15 Abs 3 DBA Malta die Anrechnungsmethode des Art 23 Abs 2 DBA Malta zur Anwendung. Das Besteuerungsrecht würde somit weder auf Ebene der Verteilungsnormen noch auf Ebene des Methodenartikels eingeschränkt. Über eine teleologische Auslegung könne jedoch die Anrechnungsmethode auch für Einkünfte iSd Art 15 Abs 3 DBA Malta angewendet werden, was auch durch die durch das MLI abgeänderte Präambel des DBA-Malta gestützt werden könne, die als Ziel des Abkommens auch die Vermeidung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorsehe.

### **Rechtsauffassung der belangten Behörde**

Die belangte Behörde folgte der unter EAS 3448 dargelegten Rechtsauffassung und unterwarf die am Jahreslohnzettel für 2022 ausgewiesenen Bezüge aus dem gegenständlichen Dienstverhältnis der Einkommensteuer – bzw lehnte es die Erstattung der in Abzug gebrachten Lohnsteuer ab.

Zur Unterstützung des eigenen Standpunkts legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht eine undatierte Stellungnahme des BMF zur betreffenden Thematik vor. Darin findet sich unter anderem ausgeführt, dass das Ziel und der Zweck eines DBA darin lägen, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden und nicht eine (ungerechtfertigte) Doppelnichtbesteuerung herbeizuführen (VwGH 10.5.1972, 1637/70). Art 31 Abs 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WVK) weise damit auf die teleologische Auslegung hin. Art 33 Abs 1 WVK normiere zudem, dass jede sprachliche Fassung in gleicher

Weise verbindlich sei, sofern die Vertragsstaaten nichts anderes vereinbart haben. Betreffend das DBA Malta komme der englischen Fassung kein Vorrang vor der deutschen Fassung zu.

Aufgrund des Fehlens des Wortes „nur“ weise Art 15 Abs 3 DBA Malta kein ausschließliches Besteuerungsrecht jenem Staat zu, in dem der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens liegt. Es sei daher der Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates des Flugpersonals (Österreich) weiterhin gegeben. Im Ergebnis dürften gemäß Art 15 Abs 3 DBA Malta Gehälter von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigem und auch ansässigem Flugpersonal einer Fluggesellschaft, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in Malta befindet, ebenfalls in Österreich besteuert werden, weil das Besteuerungsrecht Österreichs als Ansässigkeitsstaat des Flugpersonals in Bezug auf dessen Gehälter durch das DBA Malta nicht eingeschränkt werde.

Art 23 Abs 1 DBA Malta finde in Bezug auf die von Art 15 Abs 3 DBA Malta erfassten Einkünfte keine Anwendung. Die in Art 23 Abs 2 DBA-Malta vorgesehene Anrechnungsmethode finde aufgrund des Fehlens eines Verweises ebenso wenig Anwendung. Somit werde dem Wortlaut des Abkommens nach das Besteuerungsrecht Österreichs weder auf Ebene der Verteilungsnormen noch auf Ebene des Methodenartikels eingeschränkt.

### **Kritik in der Literatur**

Die unter EAS 3448 dargelegte Rechtsansicht des BMF wurde im Schrifttum kritisch diskutiert:

Etwa weist *Lang* (DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF? SWI 2024, 10) auf die Konsequenzen der vom BMF vertretenen Rechtsauffassung hin, die weit über Art 15 Abs 3 DBA Malta hinausgingen: Die Konsequenzen würden auch in allen anderen Fällen, in denen der Quellenstaat abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht hat, ohne dass es ihm aber in der jeweiligen Verteilungsnorm *ausschließlich* eingeräumt wurde, zum Tragen kommen. Es wäre daher immer dann, wenn der Quellenstaat zwar besteuern darf, aber eben nicht „nur“ der Quellenstaat besteuern darf, die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode zu beseitigen. Dies könnte etwa der Fall bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, bei Unternehmensgewinnen, bei der Veräußerung aus unbeweglichem Vermögen, bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit, etc, sein (vgl *Lang*, SWI 2024, 10 mwN).

Fälle, in denen die Freistellungsmethode zur Anwendung kommen würde, gäbe es bei dieser Rechtsauslegung nur mehr wenige: Etwa bei Gewinnen aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr, etc. Die Freistellungsmethode würde derart zur bloßen Ausnahme.

Es wäre nicht bloß der Anwendungsbereich, sondern auch die normative Bedeutung des Art 23 Abs 1 DBA Malta auf Grundlage dieser Auffassung äußerst gering. In den angeführten Fällen

räume bereits die Verteilungsnorm „nur“ dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht ein, womit es das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates ausschließe. Die nochmalige Anordnung in Art 23 Abs 1 DBA Malta erweise sich damit als überflüssig.

Schließlich sei auch die bisher von der österreichischen Finanzverwaltung vertretene Auffassung eine andere gewesen, als die nunmehr in EAS 3448 dargelegte (vgl *Lang*, aaO mit beispielhaftem Verweis auf EAS 1956 und mwN). Weiter unterstützend führt *Lang* die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum DBA Malta (ErlRV 1045 BlgNR 14. GP, 22) ins Treffen, insbesondere den in Zusammenhang mit Art 23 DBA Malta stehenden Satz „*Beide Staaten wenden im Allgemeinen die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt an.*“ (ErlRV 1045 BlgNR 14. GP, 24). Daneben verweist er noch auf den Bericht des Finanz- und Budgetausschusses des Nationalrats (AB 1131 BlgNR 14. GP, 1) und auf die Erläuterung durch die Berichterstatterin BR *Kubanek* anlässlich der Beschlussfassung im Bundesrat am 1.2.1979, wonach durch das vorliegende Abkommen die Doppelbesteuerung grundsätzlich nach der sogenannten Befreiungsmethode beseitigt werden solle.

Insgesamt überrasche es, so *Lang*, dass das BMF in der EAS-Rechtsauskunft 3448 von einer bisher vom BMF seit 1979 und auch von der Bundesregierung und dem zuständigen Ausschuss des Nationalrats bei der parlamentarischen Genehmigung des DBA Malta vertretenen Auffassung abgehe, ohne auf diese Meinungsänderung auch nur hinzuweisen.

Zumal schließlich neben dem deutschsprachigen DBA-Text auch der englischsprachige authentisch sei, genüge es nicht, das DBA alleine anhand des deutschsprachigen Textes auszulegen, vielmehr sei die englischsprachige Version in gleicher Weise heranzuziehen. Wie bereits oben ausgeführt, unterscheiden sich die beiden Versionen, weil sich nur im deutschsprachigen Text in Art 23 Abs 1 DBA Malta ein „nur“ findet. Es liege somit ein Widerspruch zwischen den beiden in gleicher Weise authentischen Texten des Art 23 Abs 1 DBA Malta vor.

In der völkerrechtlichen Rechtsprechung fänden sich Hinweise, die bei zwei oder mehreren authentischen Vertragssprachen der Fassung größere Bedeutung beimessen, in deren Sprache der Text verhandelt wurde, somit vermutlich der englischen Version (vgl *Lang*, aaO mwN).

Doch selbst wenn man diese Überlegungen verwerfe, lägen andere gute Gründe vor, jener Interpretation des Art 23 Abs 1 DBA Malta zu folgen, die aus seiner englischsprachigen Fassung hervorleuchte: Eben, wie oben ausgeführt, dass zumindest der erste Satzteil des Art 23 Abs 1 DBA Malta völlig überflüssig wäre und die aus dem deutschsprachigen Text gewonnene Interpretation zu dem irritierenden Ergebnis führen würde, dass nur die – seltenen – Einkünfte, die nach den Verteilungsnormen „nur“ im Quellenstaat besteuert werden können, vom Text erfasst wären.

Dafür, dass die EAS-Rechtsauskunft 3448 im Sinne einer „*teleologischen Interpretation*“ die Anwendung der Anrechnungsmethode für geboten halte, gebe es nach *Lang* keine Begründung; der klare Wortlaut des Art 23 Abs 2 DBA Malta beschränke diese Methode klar auf Art 10, 11 und 12 des DBA.

Der Blick auf die englischsprachige Fassung des DBA löse nach *Lang* all diese Probleme: Nach diesem Text des Art 23 Abs 1 DBA Malta seien alle Einkünfte, für die der andere Vertragsstaat nach einer Verteilungsnorm das Besteuerungsrecht hat, im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung freizustellen. Die einzige Ausnahme sei Art 23 Abs 2 DBA Malta, mit dem die wenigen Fälle beschrieben würden, für die ausnahmsweise die Anrechnungsmethode maßgeblich ist.

Letztlich nimmt *Lang* noch zu der durch das Multilaterale Instrument zur Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen (MLI) in das DBA Malta eingeführten Präambel bzw zur diesbezüglichen in die EAS 3448 eingegangenen Begründung Stellung und kommt zum Ergebnis, dass unter Berufung auf die Präambel eine allfällige niedrige Besteuerung für Einkünfte nach Art 15 Abs 3 DBA Malta im Quellenstaat keineswegs dazu führen könne, dass Art 23 Abs 1 DBA Malta seinen Anwendungsbereich verliere (vgl *Lang*, aaO mwN).

*Lang* gelangt damit zur zusammenfassenden Würdigung, dass es sich bei der Einfügung des Wortes „*nur*“ in die deutschsprachige Fassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta um ein Redaktionsversehen handle: „*Die DBA-Verhandlungen wurden vermutlich in englischer Sprache geführt, und bei der Kontrolle der Übersetzung der englischen in die deutsche Fassung wurde offenbar übersehen, dass sich in die deutschsprachige Fassung irrtümlich das Wort „nur“ eingeschlichen hat.*“

Auch *Bendlinger/Rosenberger* sprechen davon, dass das BMF in der Auskunft EAS 3448 zu einem „*überraschenden Ergebnis*“ gekommen sei. Die beiden Autoren gehen ebenfalls davon aus, dass es sich bei der Einfügung des Wortes „*nur*“ in die deutsche Sprachfassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta um ein Redaktionsversehen gehandelt haben dürfte, weil auch davon ausgegangen werden müsse, dass die Verhandlungen mit dem maltesischen Vertragspartner in Englisch geführt worden seien, weshalb gute Gründe dafür sprächen, dem englischsprachigen Text Vorrang zu geben. Im Zweifel (wenn, wie im gegenständlichen Fall, beide Sprachfassungen einen unterschiedlichen Wortlaut haben) werde wohl tatsächlich der (mutmaßlichen) Verhandlungssprache Englisch Vorrang einzuräumen sein, wenn man Sinn und Zweck des Staatsvertrags ergründen möchte (vgl *Bendlinger/Rosenberger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 7/2024, 383).

Weiter befasste sich *Waser* (Besteuerung von in Österreich ansässigem Flugpersonal nach dem DBA Malta, PV-Info 2/2024, 22) mit der EAS-Auskunft 3448 und gelangte gleichfalls zum Ergebnis, dass sowohl systematische Erwägungen als auch ein Blick auf die englische Sprachfassung dafür sprächen, dass sowohl für die Verteilungsnorm des Art 15 Abs 3 DBA



Malta als auch für alle anderen, nicht explizit in Art 23 Abs 2 DBA Malta genannten, offenen Verteilungsnormen die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangen müsse.

Angeführt werden kann schließlich noch der Beitrag von *Kudert/Höppner/Steinhauser*, "Nur" ein Wort – Überlegungen zum Methodenartikel im DBA-Malta, ÖStZ 2024/59, der ebenfalls ein der Rechtsauskunft 3448 widersprechendes Ergebnis nach sich zieht.

### **Ergebnis**

Das Bundesfinanzgericht schließt sich den genannten Literaturstimmen an und geht ebenfalls von einem Redaktionsversehen hinsichtlich des Wortes „nur“ im deutschsprachigen Text von Art 23 Abs 1 DBA Malta aus.

Dieses Redaktionsversehen lässt sich – wieder in Übereinstimmung mit *Lang*, SWI 2024, 10 – im Auslegungsweg derart beheben, dass dem englischsprachigen Text der Vorzug gegeben wird. Zumal die englischsprachige Fassung keine Entsprechung zu dem Wort „nur“ enthält, hat nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht der Ansässigkeitsstaat (somit Österreich) in der vorliegenden Konstellation, in der der Quellenstaat (Malta) das Besteuerungsrecht hat, nach Art 23 Abs 1 DBA Malta die Einkünfte freizustellen.

Damit war die vorliegende Beschwerde vom Bundesfinanzgericht stattgebend zu erledigen. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2022 war gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung (BAO) derart abzuändern, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der Gesamtbetrag der Einkünfte das Einkommen und derart auch die Einkommensteuer EUR 0,00 betragen.

### **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.

Zumal sich der Verwaltungsgerichtshof – soweit ersichtlich – noch nicht der diesbezüglichen Auslegung von Art 15 Abs 3 und Art 23 Abs 1 DBA Malta widmete, lag eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) vor. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof war somit zuzulassen.

Wien, am 24. Juli 2024

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*15\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 25. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf nun Finanzamt Österreich vom 24. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Beschwerdegegenständlich ist das Jahr 2018. Frau \*\*\*1\*\*\*. \*\*\*2\*\*\* \*\*\*3\*\*\*, Beschwerdeführerin, ist italienische Staatsbürgerin, hat ihren Wohnsitz in \*\*\*9\*\*\*, Österreich, bezieht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Pensionseinkünfte aus Italien, Pensionseinkünfte aus Deutschland und Bezüge von der Deutschen Rentenversicherung Bund aus Deutschland. Der Erhalt dieser Einkünfte ist unstrittig.

Die Einkünfte werden gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen Italien-Österreich und gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich besteuert.

Für die Einkünfte wurde mit Bescheid vom 23.10.2019 vom Finanzamt ein Einkommensteuerbescheid gemäß der damaligen Rechtsauslegung der Abkommen erlassen und die Einkommensteuer mit € 344,00 festgesetzt.

Am 24.01.2020 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 23.10.2019 gemäß § 299 BAO auf. Begründend wurde auf den neuen Sachbescheid verwiesen.

Mit neuem Einkommensteuerbescheid vom 24.01.2020 wurde die Einkommensteuer für 2018 mit € 2.290,00 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt

*„Der Einkommensteuerbescheid vom 23.10.2019 ist iSd § 299 BAO zu korrigieren weil sich der Spruch als nicht korrekt erweist.*

*Wie in Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt \*\*\*\*5\*\*\*\* festgestellt worden ist, wurden zwar die Pensionseinkünfte "Deutsche Rentenversicherung Bund" iHv 27.640,86 Euro richtigerweise nur im Progressionsvorbehalt erfasst (DBA ö-D, Art. 18 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 lit. a und d), die Einkünfte der "VBL Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder Anstalt des öffentlichen Rechts" iHv 7.230,24 Euro hingegen sind unter Art. 18 Abs. 1 DBA ö-D zu subsumieren und daher im Ansässigkeitsstaat, also Österreich, steuerpflichtig (vgl. Wassermeyer Doppelbesteuerung Kommentar, Art. 18 Rz 16 und 23). Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Italien betragen nicht 137 Euro, bei diesem Betrag handelt es sich um italienische Einkünfte aus einer Grundsteuer. Vielmehr betragen die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung 3.420 Euro und die steuerpflichtigen Einkünfte 3.089 Euro bei einer anzurechnenden italienischen Steuer iHv 742 Euro (Art. 6 Abs. 3 iVm Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA ö-It.).“*

Mit Schreiben vom 24.02.2024 erhob Frau \*\*\*\*1\*\*\*\*. \*\*\*\*3\*\*\*\* mit folgender Begründung Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 24.01.2020.

*„Sowohl die deutschen als auch die österreichischen Behörden sowie die österreichischen Steuerberater haben mir noch vor meinem Umzug nach Österreich versichert und dies auch später schriftlich bestätigt, daß ich als ehemalige Angestellte des deutschen Staates meine deutschen Renten sowie die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (meiner Wohnung in \*\*\*\*5\*\*\*\*) in Deutschland versteuern müsse. Jetzt wird das plötzlich in Zweifel gezogen, und mir würde durch eine Besteuerung der deutschen Einnahmen in Österreich ein großer finanzieller Nachteil entstehen.*

*Unter diesen Voraussetzungen hätte ich mir einen Umzug nach Österreich gut überlegt.*

*Ich beziehe keine österreichische Pension und habe auch sonst keine Einkünfte in Österreich. Abgesehen von der italienischen Minirente, die hier in Österreich versteuert werden soll und der jährlichen Mieteinnahme von anteilig € 137 aus der Hausmeisterwohnung in \*\*\*\*4\*\*\*\* beziehe ich alle Einkünfte aus Deutschland, d.h. mehr als 90 %. Erst nach meiner Pensionierung bin ich nach Österreich gezogen (s. Seite 6(1) der BMF-Broschüre BR St, auf die mich der Experte des \*\*\*\*14\*\*\*\* Finanzamtes hingewiesen hat). Demnach wäre das bisher praktizierte Verfahren*

*anwendbar, d.h. bis auf die italienischen Einkünfte sind alle Einkünfte in Deutschland zu versteuern, was auch logischer wäre.*

*Auch meine Krankenversicherung (\*\*\*13\*\*\*: € 538,25/Monat) zahle ich weiterhin in Deutschland.*

*Wenn der Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens der ist, daß eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll, kann das doch nicht dazu führen, daß der Steuerpflichtige dadurch finanziell benachteiligt wird. Wenn dies alles zu einer derartigen Steuererhöhung führt, kann ich auf meine italienische Rente verzichten.*

*Zusätzliche Erklärungen kann ich Ihnen gern geben, aber in diesem Fall würde ich bei Ihnen vorsprechen, um meine Augen nicht noch mehr durch das Schreiben am Computer zu belasten.“*

Das Finanzamt erließ nach Rücksprache mit dem Fachbereich eine Beschwerdeentscheidung, in der der Beschwerde teilweise stattgegeben wurde und der Einkommensteuerbescheid geändert wurde. Die Einkommensteuer wurde mit € 2.073,00 festgesetzt. Begründung war

**Der Beschwerde vom 25.2.2020 ist insoweit stattzugeben, als dass dem ital. ESt-Bescheid 2018 tatsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 3.420 Euro zugrundeliegen, die nur zu 4%, also 137 Euro, der AbgpfI zuzurechnen sind. Bei den weiteren Einkünften iHv 2.950 Euro handelt es sich um unbeachtliche Einkünfte auf nicht vermietete Immobilien. Auf das italienische Einkommen iHv 3.257 Euro, das sich aus den Einkünften aus V&V iHv 137 Euro und der Rente iHv 3.120 Euro zusammensetzt, wurde eine ital. Steuer iHv 749 Euro eingehoben, die (nur) im aliquoten Ausmaß von 31,51 Euro für die Einkünfte aus V&V anzurechnen ist. Hinsichtlich der dt. VBL-Rente iHv 7.230,24 Euro hat in der Tat Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Auch wurde nach Kenntnis des ho. Finanzamt durch die deutschen Finanzbehörden im Februar 2020 ein Änderungsbescheid zum ESt-Bescheid 2018 erlassen, im Zuge dessen die VBL-Rente nur noch im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt worden ist. Die Steuerpflicht in Ö ist somit unstrittig (Art. 19 iVm Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA Ö-D).**

Die Beschwerdeführerin beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte dazu aus:

*„2015 bin ich von \*\*\*8\*\*\*/Deutschland nach \*\*\*9\*\*\* umgezogen. 2007 bin ich in Rente gegangen und beziehe wie alle Angestellten des deutschen Staates die BfA-Rente und die VBL-Rente, wobei vom ersten Tag der Beschäftigung die Pflichtbeiträge für beide Renten vom Gehalt abgezogen wurden. Eine Wahlmöglichkeit gab es nicht.*

*Noch vor meinem Umzug und auch danach erhielt ich sowohl von deutschen und österreichischen Finanzbehörden sowie von renomierten Steuerberatern die Auskunft, daß ich alle meine deutschen Einkünfte in Deutschland versteuern müsse.*

*Der Steuerbescheid der deutschen sowie der österreichischen Behörde für 2018 beläuft sich auf über € 4.000 — ein zigfaches der Steuer, die ich bei der Versteuerung in Deutschland zu zahlen hätte.*

*Steuerfreibeträge und Abschläge, die bisher in Ansatz kamen, gelten offensichtlich nicht mehr, weil entgegen anderslautenden Auskünften und bisher angewandtem Verfahren die VBL-Rente nunmehr in Österreich zu versteuern sei.*

*Wenn der Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens der ist, daß eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll, kann das doch nicht dazu führen, daß der Steuerpflichtige dadurch benachteiligt und sozusagen „bestraft“ wird, weil er in ein anderes EU-Land zieht.*

*Hätte ich damals anderslautende Informationen gehabt, hätte ich mir den Umzug überlegt.*

*Entweder muß ich meinen Wohnsitz wieder nach Deutschland verlegen oder versuchen, einen Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht in \*\*\*10\*\*\* zu stellen, zumal ich erst nach Rentenbeginn nach \*\*\*9\*\*\* gezogen bin.*

*Meines Erachtens wäre das eher ein Fall für den Europäischen Gerichtshof, aber ich habe weder die Kraft noch die Mittel, ein jahrelanges Verfahren durchzuziehen.*

*Im übrigen haben sowohl Herr Magister \*\*\*6\*\*\* als auch Herr \*\*\*7\*\*\* mich in dieser Angelegenheit sehr unterstützt und ausführliche Informationen gegeben, wofür ich sehr dankbar bin.*

*In der Hoffnung, daß mir das Finanzgericht einen günstigeren Bescheid geben kann, verbleibe ich...“*

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit folgendem Bericht vor:

*„Bezug habende Normen*

*§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988; Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA Österreich - Deutschland iVm Art. 21 (D) und Art. 19 Abs. 2 (Ö)*

*Sachverhalt und Anträge*

*Sachverhalt:*

*Die Abgabepflichtige ist ledig, stammt aus Südtirol, ist italienische Staatsbürgerin und laut ZMR-Meldung im April 2013 aus Italien nach Österreich gezogen. Nach Angaben im Vorlageantrag erfolgte der Umzug nach Österreich erst im Jahr 2015 aus Deutschland. Seit diesem Jahr wohnt sie in einer Eigentumswohnung in \*\*\*9\*\*\*, die Ansässigkeit in Österreich im streitgegenständlichen Jahr ist unstrittig. Bevor sie 2004 in Pension ging, arbeitete sie nach*

*eigenen Angaben als Dolmetscherin für das Bundesamt \*\*\*11\*\*\* (Staatsangestellte, keine Beamtin). In Deutschland unterliegt sie grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht.*

*Seit 2015 werden für die Abgabepflichtige iZm DAC 1 (Directive on Administrative Cooperation) Pensionseinkünfte (Art. 18 DBA) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Art. 6 Abs. 3 DBA) aus Italien gemeldet. Seit 2016 darüber hinaus Bezüge von der Deutsche Rentenversicherung Bund (Art. 18 Abs. 2 DBA) und der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL; Art. strittig).*

*Auf Grundlage dieser Daten erfolgte mit 23.10.2019 eine bescheidmäßige Festsetzung, im Zuge welcher die Einkünfte aus Deutschland zur Gänze dem Progressionsvorbehalt unterworfen wurden.*

*Der Rechtsmittelbearbeiter wurde in der 4. Kalenderwoche 2020 vom zuständigen Mitarbeiter des Finanzamtes \*\*\*5\*\*\*, Hrn. \*\*\*12\*\*\*, erstmalig telefonisch kontaktiert, da dieser bekanntgeben wollte, dass seiner Ansicht nach das Besteuerungsrecht bei Österreich läge und er eine doppelte Nichtbesteuerung vermeiden wollte. Er verwies auf den deutschen DBA Kommentar Wassermeyer, Art. 18 Rz 16 und 23, demzufolge Art. 18 Abs. 1 DBA anzuwenden sei.*

*In weiterer Folge wurde der Bescheid vom 23.10.2019 am 24.1.2020 aufgehoben und durch einen neuen Einkommensteuerbescheid ersetzt, der die Bezüge der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder unter Verweis auf den DBA Kommentar Wassermeyer und Art. 18 Abs. 1 DBA steuerpflichtig stellte. Auf Grundlage der italienischen Steuererklärung wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der gesamten ausgewiesenen Höhe erfasst.*

*Auch wenn die Steuerpflicht der Bezüge der VBL in Österreich für die Abgabenbehörde evident war, zeigte eine Durchsicht der relevanten Judikatur bzw. Kommentare hinsichtlich dieser Frage eine gewisse Uneinheitlichkeit, weswegen anschließend eine Anfrage an den bundesweiten Fachbereich vorgenommen wurde.*

*Dieser stellte mit Verweis auf den DBA-Kommentar Aigner/Kofler/Tumpel, 2. Auflage, Art. 18 RZ 36 klar, dass nach dt. Rechtsprechung bei Pensionen, die zum Teil aus Arbeitgeber- und zum Teil aus Arbeitnehmerbeiträgen gespeist wurden, der direkte Bezug zur früheren unselbständigen Arbeit verloren geht, weshalb diese aus Sicht Deutschlands unter Artikel 21 Abs. 1 DBA fallen und daher im Ansässigkeitsstaat Österreich zu besteuern seien.*

*Aus Österreichischer Sicht hingegen kommt Art. 19 DBA zur Anwendung. Der daraus resultierende Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer doppelten Nichtbesteuerung kann gem. Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA-D durch Wechsel ins Anrechnungsverfahren beseitigt werden.*

*Im Zuge der Beschwerde vom 25.2.2020 wies die Beschwerdeführerin zutreffend darauf hin, dass sie aus der Hausmeisterwohnung in \*\*\*4\*\*\* nur einen aliquoten Anteil von 4% bezogen*

hatte, weshalb die gegenständlichen Einkünfte im Rahmen der Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 14.8.2020 wieder iHv 137 Euro festgesetzt wurden. Die einbehaltene italienische Steuer iHv 749 Euro, die auf das Gesamteinkommen von 3.257 Euro (also die Pensionseinkünfte iHv 3.120 Euro und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 137 Euro) eingehoben worden war, wurde in jenem Ausmaß angerechnet, in dem sie sich anteilig auf die letzteren Einkünfte bezogen hat (Art. 6 Abs. 3 DBA iVm Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA). Die Bezüge der VBL wurden weiterhin der Besteuerung in Österreich unterzogen. Begründend wurde diesbezüglich auf Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA verwiesen.

Dem Rückschein der BVE ist zu entnehmen, dass dieser mit 18.8.2020 hinterlegt wurde, der Beginn der Abholfrist somit der 19.8.2020 gewesen ist. Wie sich in weiterer Folge herausstellte, war die Abgabepflichtige zu dieser Zeit in Italien gewesen und hatte daher keine Kenntnis von dem Schriftstück, sodass dieses nach Ende der Abholfrist wieder an das Finanzamt retourniert wurde. Ein weiterer Zustellversuch erfolgte durch das aktenführende Team am 9.9.2020 mit Fensterkuvert, also ohne Rückschein (siehe Mailverkehr Pfl - Team - Fb 14. und 16.10.2020, S. 9/10 - Dok.Nr. 19). Nachdem die Beschwerdeführerin am 10.10.2020 aus Italien nach Österreich zurückkam, geht die Abgabenbehörde iSd § 26 Abs. 2 ZustellG von einem rechtzeitig gestellten Vorlageantrag mit 6.11.2020 aus.

*Beweismittel:*

*italienische Steuererklärung (Dok.Nr. 7);*

*deutscher Steuerbescheid vom 6.12.2019 (Dok.Nr. 8);*

*ZMR Auszug (Staatsangehörigkeit, Dok.Nr. 10);*

*E-Mail der VBL (Pflichtversicherung, Dok.Nr. 16);*

*E-Mail-Verkehr mit dem Finanzamt \*\*\*5\*\*\*, Abteilung II vom 25.2.2020 zur Bescheidänderung (Dok.Nr. 18)*

*Stellungnahme:*

*Strittig ist im Zuge des Vorlageantrages, ob die Bezüge der VBL in Österreich der Besteuerung unterliegen oder unter Wahrung des Progressionsvorbehaltes unter die Befreiungsmethode zu subsumieren sind.*

*In einem ersten Schritt wird jedoch auf die innerstaatliche Ebene eingegangen.*

*1) innerstaatliche Ebene*

*\* Bezüge der VBL - Sachverhalt:*

*OFD Münster, 17.10.2007 S 1315 - 42 - St 45 - 32 (siehe Dok.Nr. 14):*

*Die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) ist eine vom Bund und den Ländern getragene Versorgungseinrichtung für die Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes. Sie gewährt Leistungen der betrieblichen Altersversorgung (Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes) und ist damit Pensionskasse i. S. von § 40b EStG. Die VBL ist als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts organisiert. Sie untersteht der Aufsicht des BMF. Bei der VBL-Rente – zumindest im Rahmen einer Pflichtversicherung im Abrechnungsverband West – handelt es sich um regelmäßige Zahlungen aufgrund eigener Beitragsleistungen, die innerstaatlich mit dem Ertragsanteil der Besteuerung unterliegen.*

*Einer E-Mail des Kundenservices der VBL (Dok.Nr. 16) an die Beschwerdeführerin vom 28.1.2020 ist zu entnehmen, dass es sich bei der gegenständlichen Rente um eine solche handelt, die aus Pflichtbeiträgen gespeist worden ist.*

*Bei Bezügen und Vorteilen aus ausländischen Pensionskassen handelt es sich um nichtselbständige Einkünfte gem. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG.*

*Jakom, EStG Kommentar 2020, § 25, Tz 7 ist diesbezüglich folgendes zu entnehmen:*

*Bei ausländischen Pensionskassen ist zu untersuchen, ob eine gesetzliche Beitragspflicht besteht:*

*\* Ausländische gesetzliche Beitragspflicht: ArbN-Beiträge sind nach § 16 Abs 1 Z 4 lit h als WK zu behandeln. ArbG-Beiträge sind nicht steuerbar (§ 26 Z 7). Die Leistungen der ausländischen Pensionskasse sind zur Gänze steuerpflichtiger Arbeitslohn (s VwGH 26.11.15, 2013/15/0123; 29.3.17, Ra 2015/15/0033).*

*\* Keine gesetzliche Beitragspflicht: ArbN-Beiträge sind SA. ArbG-Beiträge stellen im über den Freibetrag nach § 3 Abs 1 Z 15 lit a hinausgehenden Ausmaß steuerpflichtiger Arbeitslohn dar (hierfür SA-Abzug). Pensionskassenleistungen sind mit 25 % zu erfassen, und zwar auch dann, wenn die entsprechenden Beitragszahlungen zu Unrecht als WK berücksichtigt wurden (s UFS 18.1.11, RV/0207-F/09).*

*Bendlinger/Kofler, Internationales Steuerrecht, Art. 18, Tz 706 ist folgendes zu entnehmen:*

*In Deutschland haben sich die OFD Rheinland und Münster darauf festgelegt, dass Renten der*

*Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL), eine Versorgungseinrichtung für Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes, grundsätzlich als private Rentenbezüge einzustufen sind, für die nach Art 21 OECD-MA 2017 ("Andere Einkünfte") der Ansässigkeitsstaat des Rentenbeziehers das Besteuerungsrecht hat. Denn die Zahlungen stammen weder aus öffentlichen Kassen iSd Art 19 Abs 2 OECD-MA 2017 noch stellen sie Ruhegehälter gem Art 18*



*OECD-MA 2017 dar, weil die Arbeitnehmer die wirtschaftliche Last der Beiträge als zu versteuernden Bestandteil ihrer Löhne selbst getragen haben. Die VBL-Renten seien auch keine gesetzlichen Sozialversicherungsrenten, die idR im Quellenstaat der Besteuerung unterliegen. Das österreichische BMF hat hingegen auch Rentenbezüge der Ärztekammer Nordrhein, die als öffentliche Körperschaft konstituiert ist, als „Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung“ Deutschlands qualifiziert.*

*Gemäß diesem Kommentar haben also die Arbeitnehmer die wirtschaftliche Last der VBL-Beiträge selbst zu tragen.*

*Das BFG vom 16.04.2020, RV/5100315/2019 hat sich iZm einer deutschen DRV-Rente, also einer Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, mit der Frage auseinandergesetzt, ob es im Hinblick auf die Frage, ob eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG) oder eine Pensionszahlung auf Grund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen Sozialversicherung (§ 29 Z 1 dritter Satz EStG) vorliegt, maßgeblich ist, ob sich die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd ausgewirkt haben und kam zu dem Ergebnis, dass dies nicht der Fall ist:*

*"Damit geht es aber auch für die Einbeziehung der DRV-Rente in das österreichische Besteuerungssystem um die Prüfung, ob die Rente aus einer Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen stammt, die nach der österreichischen Rechtslage im Auszahlungsjahr als Werbungskosten abzugsfähig wären, oder ob die Beiträge freiwillig geleistet wurden.*

*Diese Beurteilung erfordert zwar Feststellungen, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach aufgrund der in den Streitjahren geltenden Rechtslage in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten, es kommt aber nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind (VwGH 23.10.1997, 96/15/0234)."*

*Nach österreichischer Rechtslage hätten die Pflichtbeiträge zur VBL Rente in den Jahren der Beitragszahlung gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG jedenfalls als Werbungskosten abgezogen werden können. Daher hat das Finanzamt die streitgegenständlichen Bezüge der VBL unter § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b erster Satz EStG subsumiert und diese somit zur Gänze mit dem Tarifsteuersatz besteuert.*

## *2) Zwischenstaatliche Ebene*

*Wie bereits dargelegt, geht der bundesweite Fachbereich davon aus, dass der Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer doppelten Nichtbesteuerung, der sich dadurch ergibt, dass Deutschland gem. Art. 21 DBA (bzw. ursprünglich gem. Art. 18 Abs. 1 DBA) von einem Besteuerungsrecht Österreichs ausgeht, während Österreich gem. Art. 19 Abs. 2 DBA mangels österreichischer Staatsangehörigkeit (laut ZMR) von einem Besteuerungsrecht*

*Deutschlands ausgeht, gem. Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA-D durch Wechsel ins Anrechnungsverfahren beseitigt werden kann. Auch Art. 23 kann anwendbar sein: Durch den vorliegenden Qualifikationskonflikt ist der Ansässigkeitsstaat nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet.*

*Nachdem Deutschland tatsächlich von einer Besteuerung abgesehen hat, wurde somit auch keine anzurechnende Steuer zum Abzug gebracht.*

*Das ho. Finanzamt beantragt somit, die Bescheidbeschwerde gem. § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen.“*

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin ist italienische Staatsbürgerin, hat ihren Wohnsitz in **\*\*\*9\*\*\***, Österreich, bezieht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Pensionseinkünfte aus Italien, Pensionseinkünfte (Bezüge von der Deutschen Rentenversicherung Bund) und Bezüge aus der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) aus Deutschland. Der Erhalt dieser Einkünfte ist unstrittig.

Die Einkünfte werden gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen Italien-Österreich und dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich besteuert.

Die deutsche Finanzverwaltung erließ im Februar 2024 einen deutschen Einkommensteuerbescheid, indem es die Bezüge aus der Versorgungsanstalt Bund und Länder von einem Besteuerungsrecht Österreich als Ansässigkeitsstaat ausgeht und berücksichtigte diese Bezüge nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist das Besteuerungsrecht Österreichs für die Bezüge aus der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) strittig. Strittig ist wie die rechtliche Einordnung im Rahmen des Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs - Deutschland ist.

Die strittige Rechtsfrage ist, ob die Bezüge aus der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) als andere Einkünfte gemäß Art 21 DBA D-Ö in Österreich als Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen (deutsche Rechtsauffassung) oder als Ruhegehalt (mangels österreichischer Staatsangehörigkeit) gemäß Art 19 Abs. 2 DBA D-Ö in Deutschland als Quellenstaat (Kassenstaat) der Besteuerung unterliegt (österreichische Rechtsauffassung).

Die daraus folgende Rechtsfrage ist, wie eine Nichtbesteuerung der Bezüge aus der Versorgungsanstalt Bund und Länder vermieden wird.

## **2. Beweiswürdigung**

Dies ergibt sich aus dem bisherigen Verfahren, den vorgelegten Unterlagen und dem ausführlichen Vorbringen der Parteien.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

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

**Rechtliche Bestimmungen:**

**Einkommensteuergesetz, EStG:**

**§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:**

1. ...

2. a) .....

b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.

.....

**Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und –umgehung,**

### **Artikel 3**

Allgemeine Begriffsbestimmungen

(1) Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,

a) bedeutet der Ausdruck „ein Vertragsstaat“ und „der andere Vertragsstaat“, je nach dem Zusammenhang, die Bundesrepublik Deutschland oder die Republik Österreich;

....

d) umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen;

....

bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“

aa) in der Bundesrepublik Deutschland: das Bundesministerium der Finanzen oder die Behörde, auf die es seine Befugnisse delegiert hat,

bb) in der Republik Österreich: den Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigten Vertreter.

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

#### **Artikel 4**

Ansässige Person

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

.....

#### **Artikel 18**

Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

(3) .....

(4) Der Begriff „Rente“ bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslanglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

(5) .....

## **Artikel 19**

### **Öffentlicher Dienst**

(1) Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Vergütungen dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und

a) ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder

b) nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten.

(2) Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, dürfen abweichend von Artikel 18 nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Ruhegehälter dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

(3) Auf Vergütungen für Dienstleistungen und Ruhegehälter, die im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates erbracht werden, sind die Artikel 15, 16, 17 und 18 anzuwenden.

(4) .....

## **Artikel 21**

### Andere Einkünfte

(1) Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, dürfen ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.

(2) .....

## **Artikel 23**

### Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) .....

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Absatz 2 und 17 Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.

c) .....

d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

## **Artikel 28**

## Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen

(1) Der Ansässigkeitsstaat vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 und nicht durch Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel,

a) wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden;

b) wenn die Bundesrepublik Deutschland nach gehöriger Konsultation und vorbehaltlich der Beschränkungen ihres innerstaatlichen Rechts der Republik Österreich auf diplomatischem Weg andere Einkünfte notifiziert hat, auf die sie diesen Absatz anzuwenden beabsichtigt, um die steuerliche Freistellung von Einkünften in beiden Vertragsstaaten oder sonstige Gestaltungen zum Missbrauch des Abkommens zu verhindern.

Im Fall einer Notifikation nach Buchstabe b kann die Republik Österreich vorbehaltlich einer Notifikation auf diplomatischem Weg diese Einkünfte auf Grund dieses Abkommens entsprechend der Qualifikation der Einkünfte durch die Bundesrepublik Deutschland qualifizieren. Eine Notifikation nach diesem Absatz wird erst ab dem ersten Tag des Kalenderjahrs wirksam, das auf das Jahr folgt, in dem die Notifikation übermittelt wurde und alle rechtlichen Voraussetzungen nach dem innerstaatlichen Recht des notifizierenden Staates für das Wirksamwerden der Notifikation erfüllt sind. Die Bundesrepublik Deutschland wird von dem Recht zur Notifikation nicht vor Ablauf von fünf Jahren nach In-Kraft-Treten des Abkommens Gebrauch machen.

(2) Der Ansässigkeitsstaat ist berechtigt, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Abwehr von Steuerumgehungen anzuwenden, um missbräuchlichen Gestaltungen oder unfairem Steuerwettbewerb zu begegnen.

(3) Wenn die vorstehenden Bestimmungen zur Doppelbesteuerung führen, konsultieren die zuständigen Behörden einander nach Artikel 25 Absatz 3, wie die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.

### **Anwendung auf den konkreten Sachverhalt:**

Die Beiträge der Beschwerdeführerin sind gemäß der Bestätigung der VBL. Die Altersvorsorge für den öffentlichen Dienst eine Pflichtversicherung ohne Wahlmöglichkeit für die

Beschwerdeführerin. Bezüge sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG Leistungen aus einer ausländischen Pensionskasse, da eine gesetzliche verpflichtende Beitragspflicht bestand.

Jakom EStG | Einkommensteuergesetz, Jahreskommentar, 17. Aufl. 2024

*§ 25 Tz 7: Bei ausl Pensionskassen ist zu untersuchen, ob eine gesetzl Beitragspflicht besteht:*

*Ausl gesetzl Beitragspflicht: ArbN-Beiträge sind nach § 16 Abs 1 Z 4 lit h als WK zu behandeln. ArbG-Beiträge sind nicht stbar (§ 26 Z 7). Die Leistungen der ausl Pensionskasse sind zur Gänze stpfl Arbeitslohn (s VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123; 29.3.2017, Ra 2015/15/0033).*

Die deutsche Steuerverwaltung beurteilt die Bezüge aus der deutschen VBL als unter Art 21 des DBA Deutschland- Österreich fallend und berücksichtigte diese Einkünfte nur mehr im Rahmen des Progressionsvorhaltes. Das deutsche Finanzamt stützte seine Rechtsansicht auf die Rechtsauffassung der Oberfinanzdirektion Münster, die die Bezüge der VBL, die als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts organisiert ist, als regelmäßige Zahlungen aufgrund eigener Beitragsleistungen, die innerstaatlich mit dem Ertragsanteil der Besteuerung unterliegen beurteilen, OFD Münster 17.10.2007 S 1 31 5 - 42 - St 45 - 32, IWB 2/2008 S. 1245.

Der deutsche Bundesfinanzhof, BFH, Urteil vom 15. September 2011, VI R 36/09, führt dazu zur Qualifikation der Beitragszahlungen an die VBL in seiner Entscheidung aus

*Rz 14: 2. Nach diesen Maßstäben hält die Würdigung des FG, die streitbefangenen Umlagezahlungen führten nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand. Der Senat kann selbst entscheiden. Die streitgegenständlichen Zahlungen in Höhe von 6,45 % des zusatzversorgungspflichtigen Entgelts werden nach der Satzung der VBL im Umlageverfahren geleistet. Die Umlagezahlungen stellen einen "für" die Beschäftigung gewährten Vorteil dar und sind damit Arbeitslohn. Eine Steuerbefreiung der Zahlungen nach § 3 Nr. 63 EStG scheidet aus. Zu Recht hat deshalb das FA in den Einkommensteuerbescheiden für 2002 und 2003 jeweils den in der Lohnsteuerkarte ausgewiesenen Bruttoarbeitslohn zugrunde gelegt beurteilt.*

Aus deutscher Sicht wird durch die Beitragsleistung des Arbeitnehmers die Verbindung zu einer gesetzlichen Sozialversicherung durchbrochen und liegen daher keine Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung vor.

Der österreichische bundesweite Fachbereich vertritt im beschwerdegegenständlichen Fall die Rechtsauffassung, dass die Bezüge der VBL als Ruhegehälter gemäß Art 19 Abs. 2 DBA D-Ö zu beurteilen sind, da eigene Beiträge des Arbeitnehmers nicht die Qualifikation als Ruhegehalt gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA D-Ö verhindern.

Bei Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, OECD Musterabkommen, Art. 18, I. Allgemeines [Rz 36] wird dazu ausgeführt,



*„Die österr FinVerw geht davon aus, dass Arbeitnehmerbeiträge in eine Pensionskasse oder eine ähnliche Einrichtung der Einordnung als Ruhegehalt iSd Art 18 nicht entgegenstehen ( EAS 603 v 27.3.1995; EAS 1774 v 5.12.2000). Ein ausreichender Nahebezug zur früheren unselbständigen Arbeit wird sogar dann bejaht, wenn 60 % der Beitragsleistungen vom nunmehrigen Pensionsbezieher und 40 % aus Veranlagungserträgen und anderen Finanzierungskomponenten stammen ( EAS 1774 v 5.12.2000; dazu Dommès, Pensionen 62). Im Falle einer Lebensversicherungsrente, die durch Beiträge des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers gespeist wurde, soll indessen Art 21 zur Anwendung gelangen ( EAS 603 v 27.3.1995). Dagegen wird in Literatur (Wassermeyer in W/K/S 128 Art 18 Rz 18; Toifl in Gassner et al, Arbeitnehmer im Recht der DBA 298) und dt Rechtsprechung (zB BFH 8.12.2010, I R 92/09;) zT vertreten, dass bei Pensionen, die sowohl aus Arbeitgeberbeiträgen als auch aus Arbeitnehmerbeiträgen (insb bereits zugeflossene Löhne oder Gehälter) gespeist werden, die Anknüpfung zur früheren unselbständigen Arbeit verloren ginge. Eine Beschränkung, wonach es sich ausschließlich um Arbeitgeberbeiträge handeln muss, kann dem Wortlaut des Art 18 allerdings nicht entnommen werden (Dommès, Pensionen 60). Bei Pflichtbeiträgen in eine Pensionsversicherung fehlt es an einer faktischen Dispositionsbefugnis durch den Arbeitnehmer, wodurch die Kausalität zur früheren unselbständigen Arbeit weiter bestehen bleibt (vgl UFS 18.5.2010, RV/0294-F/08; Wurmsdobler, IStR 2009, 760; Ismer in V/L 6 Art 18 Rz 29; ausf Dommès, Pensionen 60f.“*

Dieser Qualifikationskonflikt wird auch in der Literatur

Internationales Steuerrecht, Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger

Die Verteilungsnormen im OECD-MA (Art 6 bis 22 OECD-MA) - Teil 2 (Bendlinger/Kofler) thematisiert:

*706 In Deutschland haben sich die OFD Rheinland und Münster darauf festgelegt, 2625 dass Renten der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL), eine Versorgungseinrichtung für Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes, grundsätzlich als private Rentenbezüge einzustufen sind, für die nach Art 21 OECD-MA 2017 ("Andere Einkünfte") der Ansässigkeitsstaat des Rentenbeziehers das Besteuerungsrecht hat. Denn die Zahlungen stammen weder aus öffentlichen Kassen iSd Art 19 Abs 2 OECD-MA 2017 noch stellen sie Ruhegehälter gem Art 18 OECD-MA 2017 dar, weil die Arbeitnehmer die wirtschaftliche Last der Beiträge als zu versteuernden Bestandteil ihrer Löhne selbst getragen haben. Die VBL-Renten seien auch keine gesetzlichen Sozialversicherungsrenten, die idR im Quellenstaat der Besteuerung unterliegen. Das österreichische BMF hat hingegen auch Rentenbezüge der Ärztekammer Nordrhein, die als öffentliche Körperschaft konstituiert ist, als „Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung“ Deutschlands qualifiziert.*

Der bundesweite Fachbereich geht im beschwerdegegenständlichen Fall ebenfalls von einem Qualifikationskonflikt aus, da er im beschwerdegegenständlichen Fall die Rechtsauffassung

vertritt, dass die Bezüge der VBL als Ruhegehälter gemäß Art 19 Abs. 2 DBA D-Ö zu beurteilen sind.

Das Bundesfinanzgericht beurteilt die Bezüge aus der Versorgungsanstalt Bund und Länder als Bezüge, die § 19 Abs. 2 DBA D-Ö zuzurechnen sind.

Anzuwenden ist gemäß Art 3 Abs 2 DBA D-Ö für die Interpretation der Bezüge der Versorgungsanstalt Bund und Länder die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Begründung für die Zuordnung zu Art. 19 Abs. 2 DBA D-Ö ist, dass nach österreichischem Recht unter nichtselbständige Einkünfte gemäß § 25 EStG auch Bezüge aus Pensionskassen, die sowohl von Arbeitgeberbeiträgen als auch Arbeitnehmerbeiträgen finanziert werden, subsumiert werden. Bezüge aus diesen Pensionskassen sind Ruhegehälter gemäß Art 18 DBA D-Ö und aufgrund der Zahlungen aus einem öffentlichen Dienst unter Art. 19 DBA D-Ö zu subsumieren.

Da die Beschwerdeführerin italienische Staatsbürgerin ist und in Österreich ansässig, ist gemäß österreichischer Rechtsauffassung Art 19 Abs. 2 letzter Satz DBA D-Ö nicht anwendbar.

Dieser Qualifikationskonflikt würde ein doppelte Nichtbesteuerung bedeuten da Deutschland kein Besteuerungsrecht ausgeübt hat.

Gemäß Art 28 Abs. 1 lit a DBA D-Ö wird für den zur Vermeidung einer von den Staaten nicht erwünschten doppelten Nichtbesteuerung aufgrund des Qualifikationskonfliktes zwischen der deutschen und österreichischen Finanzverwaltung – Einkünfte werden von den Vertragsstaaten unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zu geordnet -, ein Methodenwechsel durchgeführt.

Da die Beschwerdeführerin unbestritten in Österreich ansässig ist, ist gemäß Art. 28 Abs. 1 lit a DBA D-Ö von der Methode der Steuerbefreiung auf die Steueranrechnung zu wechseln.

Gemäß Art. 28 Abs. 1 lit a DBA D-Ö sind die Einkünfte aus der Versorgungsanstalt Bund und Länder in Österreich zu besteuern. Da gemäß deutscher Rechtsauffassung keine Besteuerung der Bezüge der VBL erfolgt, ist Österreich auch nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet. Zur Vermeidung einer Nichtbesteuerung werden die Bezüge aus der VBL daher in der österreichischen Einkommensteuerfestsetzung erfasst.

Da Deutschland auf die Bezüge aus der VBL keine Steuer erhebt, kann keine Steuer angerechnet werden.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid legte die Beschwerdeführerin dar, dass die Mieteinkünfte aus Italien wesentlich geringer sind als im Einkommensteuerbescheid berücksichtigt.

Dies ist zutreffend und wurde dies in der Beschwerdevorentscheidung berücksichtigt.

Die Beschwerde ist daher vom Bundesfinanzgericht nur im Punkt der Höhe der Vermietungseinkünfte aus Italien stattzugeben.

Der Beschwerdepunkt, dass die Bezüge aus der Versorgungsanstalt Bund und Länder nicht der vollen Besteuerung in Österreich unterliegen, wird abgewiesen.

Insgesamt ist daher der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 24.01.2020 teilweise Folge zu geben und die Einkommensteuer im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 14.08.2020 festzusetzen.

### **Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

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

Die Revision ist zulässig, da keine Rechtsprechung erkennbar ist, welchen Abkommensbestimmungen Bezüge aus der deutschen Versorgungsanstalt Bund und Länder im Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Österreich zuzuordnen sind.

Wien, am 21. Oktober 2024

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*R\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf\_Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 17. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Juni 2024 betreffend Einkommensteuer 2023 Steuernummer \*\*\*Bf\_StNr\*\*\* zu Recht erkannt:

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

[...]

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Am 12.06.2024 erging der Einkommensteuerbescheid 2023 an den Beschwerdeführer (Bf), wobei mit Lohnzettel seiner ehemaligen Arbeitgeberin, der \*\*\*A\_Bank\*\*\* (\*\*\*A\_Bank\*\*\*) übermittelte Bezüge iHv € \*\*\*Betrag\_1\*\*\* ebenso wie die ASVG-Pension iHv € \*\*\*Betrag\_2\*\*\* und die Vermietungseinkünfte des Bf der Einkommensteuer unterworfen wurden.

2. In der am 17.06.2024 eingebrachten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid begehrte der Bf, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur iHv € \*\*\*Betrag\_2\*\*\* anzusetzen, sohin die mit Lohnzettel der \*\*\*A\_Bank\*\*\* bekanntgegebenen Einkünfte unberücksichtigt zu lassen. Die \*\*\*A\_Bank\*\*\* habe in diesem Lohnzettel den sog. Mitarbeiterabbat gem. § 3 EStG ausgewiesen und dem Finanzamt gemeldet.

Mitarbeitererrabatte seien gem. § 3 Z. 21 EStG nur insoweit steuerpflichtig, als ihr Gesamtbetrag € 1.000,00 im Kalenderjahr übersteige. Die \*\*\*A\_Bank\*\*\* habe unter Berufung auf die LStR Rz 103 (gemeint wohl: 104) diesen Freibetrag nicht berücksichtigt. Diese Auslegung, wonach Pensionisten keine Mitarbeiter iSd § 3 Z. 21 EStG seien, sei durch den Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. Laut einer Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes, RV/7105649/2017, stehe der Freibetrag auch Pensionisten zu.

Der Bf macht weiters geltend, die erhöhten Sparzinsen seien von der \*\*\*A\_Bank\*\*\* bereits mit 25 % Kapitalertragsteuer endbesteuert worden, weshalb eine weitere, höhere Versteuerung als Vorteil aus dem (früheren) Dienstverhältnis nicht infrage komme.

3. Die Beschwerde wurde antragsgemäß gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht vom 30.08.2024 führte die Abgabenbehörde nach Wiedergabe der bezughabenden Bestimmungen des EStG 1988 und unter Anführung einer einschlägigen Kommentarstelle aus, dass Pensionisten nicht zu den begünstigten Arbeitnehmern iSd § 3 Abs. 1 Z. 21 lit. a EStG 1988 zählen, da sich die genannte Bestimmung ausschließlich auf aktive Dienstnehmer beziehe. Betreffend das vom Bf zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 08.05.2019, RV/7105649/2017, sei anzumerken, dass das BFG die Revision gegen dieses Erkenntnis zugelassen und damit anerkannt habe, dass unterschiedliche Rechtsauffassungen möglich seien. Eine Revision sei nicht erhoben worden.

Nach Wiedergabe von § 5 SachbezugswerteVO führte die Abgabenbehörde weiters aus, dass die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z. 21 EStG 1988 auch dann nicht zur Anwendung komme, wenn ein Wert betreffend die geldwerten Vorteile von Waren und Dienstleistungen in der Sachbezugswerteverordnung festgelegt sei. Hiermit werde deutlich, dass aufgrund der amtlichen Festlegung des maßgeblichen Zinssatzes durch den Bundesminister für Finanzen eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 21 EStG 1988 für Zinsvorteile aus Mitarbeitererrabatten ausgeschlossen sei.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

1. Der Bf ist ASVG-Pensionist. Von seinem ehemaligen Arbeitgeber, der \*\*\*A\_Bank\*\*\*, wurde für das Jahr 2023 ein Lohnzettel an die Abgabenbehörde übermittelt, mit welcher unter der Kennzahl 245 („steuerpflichtige Bezüge“) ein Betrag von € \*\*\*Betrag\_1\*\*\* ausgewiesen ist.

Dieser Betrag setzt sich lt. Schreiben der \*\*\*A\_Bank\*\*\* an den Bf vom Dezember 2023 wie folgt zusammen:

a) Mitarbeitererrabatte Zahlungsverkehr: € \*\*\*Teilbetrag\_1\*\*\*

b) Mitarbeiterrabatte Wertpapiergeschäft: € \*\*\*Teilbetrag\_2\*\*\*

c) Mitarbeiterrabatte Zinsgeschäft: € \*\*\*Teilbetrag\_3\*\*\*

2. Der Bf erhielt als (ehemaliger) Mitarbeiter der \*\*\*A\_Bank\*\*\* vergünstigte Kontoführungskonditionen (a), vergünstigte Depotgebühren (b), sowie höhere Guthabenzinsen auf Spareinlagen (c).

Von den Guthabenzinsen des Bf wurde von der \*\*\*A\_Bank\*\*\* Kapitalertragsteuer iHv 25 % einbehalten.

## **2. Beweiswürdigung**

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt sowie der vom Bf vorgelegten Aufstellung und ist unstrittig.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)**

1. § 15 EStG 1988 lautet:

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

(2)

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

2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen (...).

3. Für Mitarbeiterrabatte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 21 gilt Folgendes:

a) Ist die Höhe des geldwerten Vorteils nicht mit Verordnung gemäß Z. 2 festgelegt, ist für Mitarbeiterrabatte der geldwerte Vorteil abweichend von Z. 1 von jenem um übliche Preisnachlässe verminderten Endpreis zu bemessen, zu dem der Arbeitgeber Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Sind die Abnehmer des Arbeitgebers keine Letztverbraucher, ist der um übliche Preisnachlässe verminderte übliche Endpreis des Abgabeortes anzusetzen.

b) Liegen die Voraussetzungen gemäß § 3 Abs. 1 Z. 21 vor, ist für Mitarbeiterrabatte der geldwerte Vorteil insoweit mit null zu bemessen.

Der geldwerte Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 Z. 3 lit. a EStG 1988 aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem

Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (Mitarbeiterabbatt) ist gemäß § 3 Abs. 1 Z. 21 EStG 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen von der Einkommensteuer befreit:

- a) Der Mitarbeiterabbatt wird allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern eingeräumt.
- b) Die kostenlos oder verbilligt bezogenen Waren oder Dienstleistungen dürfen vom Arbeitnehmer weder verkauft noch zur Einkünfteerzielung verwendet und nur in einer solchen Menge gewährt werden, die einen Verkauf oder eine Einkünfteerzielung tatsächlich ausschließen.
- c) Der Mitarbeiterabbatt ist steuerfrei, wenn er im Einzelfall 20 % nicht übersteigt.
- d) Kommt lit. c nicht zur Anwendung, sind Mitarbeiterabbatte insoweit steuerpflichtig, als ihr Gesamtbetrag 1.000 Euro nicht übersteigt.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 gilt die Einkommensteuer für natürliche Personen für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, in aller Regel durch die Kapitalertragsteuer als abgegolten, ausgenommen in den Fällen der Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs. 5) und der Verlustausgleichsoption (Abs. 2).

Gemäß § 5 Abs. 1 Sachbezugswerte-VO ist die jährliche Zinsersparnis bei zinsverbilligten Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen die Differenz zwischen dem tatsächlichen Zinssatz (Sollzinssatz) und dem Prozentsatz gemäß Abs. 2 oder Abs. 3. Bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ist der Prozentsatz gemäß Abs. 3 anzusetzen.

2. Der Begriff „Bezüge und Vorteile“ iSd § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 umfasst alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig (mehrmalig) zufließen. Voraussetzung ist, dass der Vorteil seine Ursache im Dienstverhältnis hat (Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis). Die Bezüge und Vorteile aus dem Dienstverhältnis müssen sich im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweisen (VwGH 22.11.2018, Ro 2017/15/0042).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass dem Bf die erhaltenen Vorteile, nämlich günstigere Kontoführungs- und Depotgebühren sowie eine höhere Verzinsung im Vergleich zu normalen Bankkunden, ausschließlich aufgrund seiner früheren Tätigkeit für die \*\*\*A\_Bank\*\*\* gewährt wurden. Es handelt sich dabei grundsätzlich um Einnahmen iSd § 15 Abs. 1 iVm § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988.

Wie der Bf in der Beschwerde zu Recht ausführte, wurde der erhöhte Zinsertrag bereits gem. § 97 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer unterworfen. In sachlicher Hinsicht sieht § 97 Abs. 1

erster Satz EStG 1988 die Steuerabgeltung für sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gem. § 27a Abs. 1 anwendbar ist. Durch diese Formulierung sollte klargestellt werden, dass die Abgeltungswirkung grds. sämtliche Kapitalerträge, für die die Kapitalertragsteuer zu Recht einbehalten wurde, erfasst (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], Kommentar zum EStG [23. Lfg 2022] § 97 Rz 10, unter Verweis auf EB 1212 BlgNR 24. GP 21 zum AbgÄG 2011).

Der im Vorlagebericht ins Treffen geführte § 5 Sachbezugswerte-VO, der schon nach seinem Wortlaut eindeutig den Vorteil aus nicht oder verbilligt festgesetzten Sollzinsen zum Gegenstand hat, nicht jedoch erhöhte - va endbesteuerte – Habenzinsen, ist auf den Beschwerdefall nicht anwendbar.

Der Zinsvorteil iHv € \*\*\*Teilbetrag\_3\*\*\* könnte somit schon infolge der Endbesteuerungswirkung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer keiner weiteren Besteuerung unterworfen werden. Es spielt daher im Beschwerdefall auch keine Rolle, dass höhere Habenzinsen, die einem (ehemaligen) Mitarbeiter gewährt werden, schon nach dem Gesetzeswortlaut kein „Mitarbeiterabbatt“ iSd § 3 Abs. 1 Z. 21 EStG 1988 sein können.

Nur der Vollständigkeit halber sei die Unrichtigkeit der Erfassung unter der Kennzahl 245 des Lohnzettels angemerkt, da es sich, unabhängig von der Höhe, nicht um (lohn)steuerpflichtige Bezüge handelt.

3. Hinsichtlich der vergünstigten Kontoführungs- und Depotgebühren hingegen kann diese Bestimmung unter der Voraussetzung zur Anwendung gelangen, dass auch ehemalige Mitarbeiter als „Arbeitnehmer“ in ihrem Sinne anzusehen sind. Dazu ist vorab festzuhalten, dass eine gänzlich fehlende Steuerbarkeit der vergünstigten Bankdienstleistungen aufgrund eines ausschließlichen Arbeitgeberinteresses (vgl. zB VwGH 21.04.2016, 2013/15/0259) schon von Seiten der \*\*\*A\_Bank\*\*\* nicht geltend gemacht, sondern im vorgelegten Schreiben der \*\*\*A\_Bank\*\*\* an den Bf vom Dezember 2023 ausdrücklich ein geldwerter Vorteil eingeräumt wurde.

Arbeitnehmer iSd Z 13 ff sind Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen; darunter fallen auch in den Ruhestand getretene ehemalige Mitarbeiter (Kuprian in Wiesner/Gabner/Knechtl/Wanke, EStG § 3 [Stand 1.7.2023, rdb.at], Anm. 75); ebenso, unter Verweis auf § 47 EStG, Fuchs in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter [Hrsg], Einkommensteuerkommentar Band III [40. Lfg 2007] § 3 Abs 1 Z 1 bis 33 Rz 20.1; aM Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], Kommentar zum EStG [18. Lfg 2016] § 3 - Zuwendungen des Arbeitgebers (Z 13 bis 21) Rz 108)

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 treffen unterschiedliche Aussagen zu „ehemaligen Arbeitnehmern“. So sollen die Begünstigungen der Z. 13, 14 und 15 lit. a aus



verwaltungsökonomischen Gründen auch für ehemalige Arbeitnehmer gelten (LStR Rz 75); nach LStR Rz 104 sind hingegen Pensionisten keine Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z. 21.

Bereits im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 08.05.2019, RV/7105649/2017, wurde ausgeführt, dass gem. § 47 Abs. 1 EStG 1988 „Arbeitnehmer“ eine natürliche Person ist, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, zu denen gem. § 25 EStG 1988 auch Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zählen. In der Folge kam die erkennende Richterin, unter umfangreichen Verweisen auf einschlägige Kommentarstellen und höchstgerichtliche Entscheidungen, zum nachvollziehbaren Schluss, auch ehemalige Dienstnehmer seien Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z. 21 EStG 1988. Es sei sämtlichen bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen keine verschiedene Bedeutung des Begriffes „Arbeitnehmer“ zu entnehmen. Dieser Ansicht schließt sich die gegenständlich erkennende Richterin vollinhaltlich an.

§ 3 Abs. 1 Z. 21 EStG 1988 ist daher infolge seiner Arbeitnehmereigenschaft auf den Bf anwendbar; infolge Nicht-Überschreitens der €-1.000-Grenze der genannten Bestimmung sind die in Form vergünstigter Konto- und Depotgebühren gewährten Mitarbeiterrabatte steuerfrei.

### **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.

Wie bereits in BFG RV/7105649/2017 ausgeführt, existiert zur, in der Literatur und von der Finanzverwaltung uneinheitlich beantworteten Rechtsfrage der Arbeitnehmereigenschaft ehemaliger Mitarbeiter keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision war daher zuzulassen.

Innsbruck, am 15. Oktober 2024



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.<sup>in</sup> Lachmayer und Dr.<sup>in</sup> Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des R K in B, vertreten durch Mag. Wolfgang Freudelsperger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 9400 Wolfsberg, Am Weiher 8, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. September 2022, Zl. RV/4100282/2020, betreffend Einkommensteuer 2018, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Der Revisionswerber ist Eigentümer von insgesamt 39 Eigentumswohnungen, die alle in einer Wohnungseigentumsanlage gelegen sind. In seiner Einkommensteuererklärung 2018 wies er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus und machte u.a. Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 71.480 € als Werbungskosten geltend, welche mit einem Betrag in Höhe von 61.980 € auf die Sanierung von zwei Eigentumswohnungen entfielen.
- 2 Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid 2018, in dem es den Aufwand in Höhe von 61.980 € als Instandsetzungsaufwand für Wohnzwecken dienende Gebäude qualifizierte, der auf 15 Jahre verteilt in Abzug zu bringen sei.
- 3 Der Revisionswerber erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 Beschwerde und führte zur Begründung aus, die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung der beiden Eigentumswohnungen seien weder als Herstellungs- noch als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren, sondern bloß als Instandhaltungsaufwand. Es seien keine Wände, Türen oder Fenster versetzt worden. Ebenso wenig sei die Raumaufteilung der Objekte verändert worden. Durch die Sanierung sei es auch zu keiner Anhebung des





Kategorienmietzinses gekommen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 27. Mai 2015, 2012/13/0024, festgehalten, bei der Sanierung von vier Wohnungseinheiten in einem Gebäude mit insgesamt 26 Wohnungseinheiten könne nicht davon ausgegangen werden, dass sich der Nutzungswert des gesamten Gebäudes wesentlich erhöhe bzw. dessen Nutzungsdauer wesentlich verlängere. Im angeführten Erkenntnis habe der Anteil der sanierten Wohnungen am Gesamtobjekt ca. 16 % (Nutzfläche der sanierten Wohnungen: 358,40 m<sup>2</sup>; Nutzfläche des gesamten Objektes: 2.250,74 m<sup>2</sup>) betragen. Im vorliegenden Fall betrage der sanierte Anteil am gesamten Gebäude lediglich 2,3 %, weshalb die Sanierungskosten als sofort abziehbarer Instandhaltungsaufwand zu qualifizieren seien.

- 4 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung als unbegründet ab, woraufhin der Revisionswerber die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde keine Folge und führte zur Begründung aus, der Revisionswerber sei Eigentümer von 39 Eigentumswohnungen in der Wohnungseigentumsanlage X. Dies entspreche in Summe 62130/115350-stel Anteilen am Gesamtobjekt. Im Streitjahr habe er zwei Eigentumswohnungen saniert. Dazu lägen Angebote eines Unternehmens vor, welche diverse Abbruch- und Entsorgungsarbeiten, Baumeisterarbeiten, Elektroinstallationsarbeiten, Sanitärinstallationsarbeiten, Tischlerarbeiten etc. umfassten. Im Anbot für eine Wohnung werde ein Gesamtbetrag von 48.924 € (brutto) und im Anbot für die andere Wohnung ein Gesamtbetrag von 25.500 € (brutto) ausgewiesen. Dass durch die gegenständlichen Sanierungsarbeiten der Nutzungswert der in Rede stehenden Eigentumswohnungen wesentlich erhöht bzw. deren Nutzungsdauer wesentlich verlängert worden sei, sei unstrittig. Dies sei vom Revisionswerber im Zuge der mündlichen Verhandlung ausdrücklich bestätigt worden. Strittig sei die Abgrenzung zwischen Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen und dabei insbesondere die Auslegung des in der Definition der Instandsetzungsaufwendungen in § 28 EStG 1988 verwendeten Gebäudebegriffs. Fraglich sei demnach, ob als Bezugsgröße für die wesentliche



Erhöhung/Verlängerung von Nutzungswert oder Nutzungsdauer die jeweilige sanierte Eigentumswohnung heranzuziehen sei (so die Ansicht des Finanzamts) oder die gesamte Wohnungseigentumsanlage X, in der sich die Eigentumswohnung befinde (so die Ansicht des Revisionswerbers).

- 6 Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Liebhaberei, sei bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Bestandsobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich jedes einzelne Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bilde. Dies gelte insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen, die an unterschiedliche Personen vermietet seien (Hinweis auf VwGH 24.4.1997, 94/15/0126; 29.2.2012, 2008/13/0029, 0111; 25.4.2019, Ro 2018/13/0006).
- 7 Der Revisionswerber habe an die Mieter der verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnungen keine weiteren Objekte vermietet. Daher sei davon auszugehen, dass keine wechselseitigen Abhängigkeiten der Mietverträge betreffend die in Rede stehenden Eigentumswohnungen vorlägen, und zwar weder untereinander noch in Bezug auf andere in der Wohnungseigentumsanlage X befindliche und in Bestand gegebenen Eigentumswohnungen des Revisionswerbers.
- 8 Das BFG erachte es als geboten und zulässig, bei der Beurteilung der Frage, was im Falle einer Wohnungssanierung als Bezugsgröße für die Wesentlichkeit einer Erhöhung des Nutzungswerts oder einer Verlängerung der Nutzungsdauer heranzuziehen sei, auf die von der Judikatur geprägte Beurteilungseinheit im Zusammenhang mit der Liebhabereithematik abzustellen. Es wäre nicht sachgerecht, bei einem Steuerpflichtigen, der eine Renovierung bzw. Sanierung seiner Eigentumswohnung für Zwecke der (weiteren) Vermietung vornehme, auf die Größe der gesamten Wohnungseigentumsanlage abzustellen, in der sich die Wohnung befinde. Eine derartige Beurteilung würde - unabhängig von Umfang und Qualität der durchgeführten Sanierungsmaßnahmen - bei Eigentumswohnungen, die in größeren Wohnkomplexen situiert seien, stets zu sofort abzugsfähigem „Instandsetzungsaufwand“ führen. Umgekehrt könnte es bei Eigentumswohnungen, die Teil einer sehr kleinen Anlage seien, bei



gleichartigem Sanierungsumfang zu einer entgegengesetzten Beurteilung kommen und eine für die Qualifikation als Instandsetzung erforderliche Wesentlichkeit (in Bezug auf Nutzungswert und Nutzungsdauer) durchaus als gegeben erachtet werden.

9 Das BFG teile daher den vom Finanzamt vertretenen Standpunkt, wonach als Bezugsgröße für den Gebäudebegriff iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 die jeweilige Eigentumswohnung als wirtschaftliche Einheit zugrunde zu legen sei.

10 Eine Revision erklärte das BFG für zulässig, weil über die im Revisionsfall abzusprechende Rechtsfrage in Bezug auf Eigentumswohnungen keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes existiere.

11 In der gegen dieses Erkenntnis gerichteten ordentlichen Revision wird - wie im Beschwerdeverfahren - der Standpunkt vertreten, dass bei der Abgrenzung zwischen Instandhaltung und Instandsetzung für die Beurteilung der „Wesentlichkeit“ nicht auf den Nutzwert der Eigentumswohnung, sondern auf den Nutzwert des Gesamtgebäudes abzustellen sei. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 27. Mai 2015, 2012/13/0024, ausgeführt, dass sich „die Prüfung der Wesentlichkeit der Erhöhung des Nutzwertes am Nutzwert des gesamten Objektes zu orientieren“ habe.

12 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

14 § 28 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes 2015, BGBl. I Nr. 118/2015, lautet auszugsweise:

„(2) Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten [...] sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre zu verteilen.
- Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:
- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.



- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. (...)

- 15 § 28 Abs. 2 EStG 1988 enthält Regelungen für Instandhaltungsaufwendungen und für Instandsetzungsaufwendungen. Für Instandhaltungsaufwendungen besteht ein Wahlrecht auf Verteilung auf fünfzehn Jahre, wenn es sich um nicht regelmäßig jährlich anfallende Aufwendungen handelt. Für Instandsetzungsaufwendungen hingegen normiert das Gesetz eine Pflicht zur Verteilung auf fünfzehn Jahre, soweit sich die Instandsetzungen auf Gebäude beziehen, die Wohnzwecken dienen.
- 16 In § 28 Abs. 2 EStG ist auch eine Definition der Instandsetzungsaufwendungen enthalten. Es sind dies jene Aufwendungen, „die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern“.
- 17 Eine Erhöhung des Nutzungswertes iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 liegt bei einer Gebäudevermietung vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Erhaltungsmaßnahme wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte (vgl. VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044, mwN). Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt insbesondere vor, wenn wesentliche Teile des Objekts ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass eine Änderung der Wesensart des Objektes und damit Herstellungsaufwand gegeben sind (vgl. ErlRV zum EStG 1988, 621 BlgNR 17. GP 80).
- 18 Eine Verlängerung der Nutzungsdauer eines der Vermietung dienenden Gebäudes liegt vor, wenn vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer geringer war. Dabei ist nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische und wirtschaftliche



Restnutzungsdauer abzustellen (vgl. wiederum VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044, mwN).

- 19 Die Erkenntnisse, in denen sich der Verwaltungsgerichtshof bisher mit dem Vorliegen von Instandsetzungsaufwendungen iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 befasst hat (VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044; 28.10.2008, 2006/15/0277; und 27.5.2015, 2012/13/0024), betrafen nicht die Vermietung von Eigentumswohnungen, sondern die Vermietung von (Mietwohn-)Gebäuden. Die Einkunftsquelle war also in der Vermietung des Gesamtgebäudes gelegen.
- 20 Prüfungsmaßstab für die Erhöhung des Nutzungswertes oder die Verlängerung der Nutzungsdauer eines Gebäudes sind im Falle der Vermietung eines Gebäudes der Nutzungswert oder die Nutzungsdauer des jeweiligen Gesamtobjektes als Einkunftsquelle (vgl. VwGH 27.5.2015, 2012/13/0024, mwN).
- 21 Umfasst die Einkunftsquelle die Vermietung einer Eigentumswohnung, ist diese der jeweilige Prüfungsmaßstab (vgl. *Bodis/Hammerl/Weigard* in Doralt et. al., EStG<sup>23</sup>, § 28 Tz 125, mwN). Dies gilt jedenfalls für Erhaltungsmaßnahmen, die unmittelbar dem jeweiligen Wohnungseigentumsobjekt zuordenbar sind. Für gemeinschaftliche Gebäudeteile (wie insbesondere das Dach) kann hingegen auch diesfalls auf das Verhältnis zum Gesamtgebäude abgestellt werden.
- 22 Bei der Prüfung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich für jedes Mietobjekt gesondert zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen eines Vermieters, wenn diese an unterschiedliche Personen vermietet sind (vgl. VwGH 25.4.2019, Ro 2018/13/0006, mwN).
- 23 Das BFG stellte - von der Revision unwidersprochen - fest, dass der Revisionswerber an die Mieter der gegenständlichen Eigentumswohnungen keine weiteren Objekte vermietet hat. Es bestehe kein Zusammenhang zwischen der Vermietung der betroffenen und weiterer in der





Wohnungseigentumsanlage X gelegenen Eigentumswohnungen; diese Eigentumswohnungen stellten daher jede für sich eine gesonderte Einkunftsquelle dar. Bei dieser Sachlage stößt es auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das BFG in Bezug auf die in Rede stehenden, der jeweiligen Eigentumswohnung unmittelbar zuordenbaren Erhaltungsmaßnahmen als Bezugsgröße für die wesentliche Erhöhung bzw. Verlängerung von Nutzungswert oder Nutzungsdauer die jeweilige Eigentumswohnung herangezogen hat. Dass sich der Nutzungswert der Eigentumswohnungen durch die durchgeführten Sanierungsarbeiten wesentlich erhöht bzw. deren Nutzungsdauer wesentlich verlängert hat, ist - den unstrittigen Feststellungen des BFG zufolge - vom Revisionswerber ausdrücklich bestätigt worden.

24 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

25 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

W i e n , am 26. September 2024





## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner als Vorsitzende, den Richter Dr. Alexander Hajicek, sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Martin Saringer über die Beschwerde der A\*\*\*G\*\*\*, vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und Steuerberatungs GmbH, Ferrogasse 35, 1180 Wien, vom 10.06.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 03.05.2016, betreffend Einkommensteuer 2013, Steuernummer 123\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrenslauf

Mit Kaufvertrag vom 6.11.2007 hatte die Beschwerdeführerin eine Liegenschaft in Wien zu einem Kaufpreis von € 200.000 erworben.

Diese Liegenschaft veräußerte die Beschwerdeführerin mit Kaufvertrag vom 16.1.2013 um einen Kaufpreis von € 720.000.

Vom Finanzamt wurden – nach drei Ergänzungsvorhalten, die kursorisch beantwortet wurden – die Einkünfte aus dieser Grundstücksveräußerung gemäß § 30 EStG mit € 276.057,00 in Ansatz gebracht und mit dem besonderen Steuersatz von 25% versteuert. Die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG könne nicht greifen. Diese setze voraus,

dass das Eigenheim/die Eigentumswohnung ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens 2 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt wird. Für die Frage der Nutzung seit der Anschaffung sei es nicht befreiungsschädlich, wenn das Eigenheim erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung als Hauptwohnsitz bezogen wurde. Die Beschwerdeführerin habe den Hauptwohnsitz aber erst nach 20 Monaten ab der Anschaffung bezogen.

Die Beschwerdeführerin geht demgegenüber von der Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG aus. Sie habe das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude umfassend renoviert. Die Renovierungsarbeiten hätten aufgrund von Leistungsstörungen bei den Lieferanten etwas länger gedauert. Es sei der Beschwerdeführerin daher erst nach etwas längerer Zeit möglich gewesen, den Hauptwohnsitz auch tatsächlich zu begründen. Inhaltlich sei aber dem Gesetz insofern Rechnung getragen worden, als der Hauptwohnsitz so rasch wie möglich nach Durchführung der Renovierungsarbeiten bezogen worden sei.

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Strittig ist ob die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG (ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehender Hauptwohnsitz) zum Tragen kommen kann, wenn der Hauptwohnsitz (erst) 20 Monate nach dem Anschaffungszeitpunkt begründet wurde.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt, das Zentrale Melderegister, das Grundbuch, die Kaufverträge, die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Fotodokumentation (Kopien) der Umbauarbeiten, sowie die Auszüge aus dem Bauakt und das Vorbringen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Mit Kaufvertrag vom 6.11.2007 hat die Beschwerdeführerin eine Liegenschaft in Wien zu einem Kaufpreis von € 200.000,00 erworben.

Die Beschwerdeführerin hat diese Liegenschaft mit der Absicht erworben, dort ihren neuen Hauptwohnsitz und den Familienwohnsitz zu begründen.

Die Liegenschaft bestand aus einem Grundstück und einem Haus, dessen Erdgeschoß ursprünglich als Gasthaus genutzt worden war. Die Gaststättenräumlichkeiten waren zum Zeitpunkt der Übernahme der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin (laut Kaufvertrag der Tag der Vertragsunterfertigung) noch als Gaststätte eingerichtet (Theke, Tische, Bänke ... - siehe Fotos).

Die Beschwerdeführerin hat in Zusammenhang mit der Anschaffung Kredite aufgenommen (Kreditverträge, Pfandrechteintrag im Grundbuch).

Unmittelbar nach Vertragsunterzeichnung wurde ein Architekt mit der Planung von umfassenden Umbauarbeiten beauftragt.

Mit 8.7.2008 wurde bei der Baubehörde um Baubewilligung unter Anschluss eines Einreichplanes angesucht. Die Baubewilligung wurde mit Bescheid vom 19.9.2008 erteilt.

Der Umbau umfasste die Terrassierung des Geländes, die Errichtung von Stützmauern und Gartenstiegen, die Herstellung einer Kleingarage, sowie die komplette Änderung der Raumaufteilung im Inneren des Hauses. Sämtliche Elektro-, Gas-, Wasser- und Abwasserleitungen wurden erneuert.

Die Baufirmen wurden vom bauführenden Architekten beauftragt. Aufgrund von Insolvenzen der Baufirmen verzögerten sich die Bauarbeiten ungeplant. Die Insolvenzen der einzelnen Bauunternehmen haben zu keinem Zeitpunkt zu einem Baustopp geführt.

Während der Umbauzeit war das Gebäude nicht bewohnbar. Erst Mitte 2009 war der Umbau soweit abgeschlossen, dass das Gebäude bewohnbar wurde (Fotos vom 24.7.2009).

Die Beschwerdeführerin hat ihren Hauptwohnsitz mit 15.9.2009 an der gegenständlichen Adresse gemeldet. Mit dem selben Datum wurden auch die Hauptwohnsitze des damaligen Ehegatten der Beschwerdeführerin, sowie zweier minderjähriger Kinder an dieser Adresse gemeldet.

Die Beschwerdeführerin hat diesen Hauptwohnsitz mit 8.3.2013 abgemeldet und einen neuen Hauptwohnsitz in Wien begründet.

Mit Kaufvertrag vom 16.1.2013 veräußerte die Beschwerdeführerin die gegenständliche Liegenschaft um einen Kaufpreis von € 720.000,00.

Der Sachverhalt gründet auf die angeführten Beweismittel und nachstehende

**Beweiswürdigung:**

Die Kaufverträge, die angeführten Auszüge aus dem Bauakt (Einreichplan, Baubewilligung) und die Kreditverträge sind aktenkundig und unbedenklich.

Das auf der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Kaufs durch die Beschwerdeführerin befindliche Gebäude wird im Kaufvertrag als „*Einfamilienhaus*“ bezeichnet. Die ursprüngliche Nutzung des Erdgeschoßes als Gasthaus ist allerdings unzweifelhaft auf den vorgelegten Fotos (Register vom 6.9.2007 und vom 5.11.2007) ersichtlich. Dies trifft gleichfalls auf die festgestellte Gaststätteneinrichtung zu.

Die Absicht der Beschwerdeführerin bei Anschaffung der Liegenschaft den Haupt- und Familienwohnsitz auf der Liegenschaft zu begründen ergibt sich daraus, dass unmittelbar nach Abschluss der Bauarbeiten und der Bewohnbarkeit des Gebäudes alle Familienmitglieder ihren

Hauptwohnsitz dort begründeten und wird auch durch ihr glaubwürdiges Vorbringen in der mündlichen Verhandlung gestützt. Darüber hinaus entspricht auch der Grundriss des umgebauten Gebäudes den Bedürfnissen einer vierköpfigen Familie, wie dem Einreichplan zu entnehmen ist.

Der Fotodokumentation kann ebenso die Unbewohnbarkeit während der Bauarbeiten, das Ausmaß des tatsächlich erfolgten Umbaus, der Baufortschritt, sowie der Zeitpunkt der Bewohnbarkeit mit Mitte 2009 entnommen werden.

Die zwei Ordner umfassende, chronologisch geordnete und auf Registern mit Datumsvermerk versehene Fotodokumentation des Baufortschrittes ist unbedenklich und erlaubt die darauf fußenden Feststellungen.

Dass der beauftragte Architekt der Bauführer des Bauprojekts war, ist dem Einreichplan zu entnehmen auf dem er als solcher ausgewiesen ist.

Dass es bei den Bauarbeiten zu ungeplanten Verzögerungen gekommen ist, ergibt sich aus den glaubwürdigen, nachvollziehbaren Vorbringen der Beschwerdeführerin bzw ihres steuerlichen Vertreters. Die Beschwerdeführerin hat zB vorgebracht, dass aufgrund von Insolvenzen nacheinander verschiedene Bauunternehmen mit der Bauausführung beschäftigt waren. Dieses Vorbringen deckt sich mit den vorliegenden Rechnungen, die von verschiedenen bauausführenden Unternehmen gelegt wurden und die nacheinander unterschiedliche Zeiträume betreffen. Daraus ist auch zu schließen, dass die Insolvenzen der einzelnen Bauunternehmen zu keinem Zeitpunkt zu einem Baustopp geführt haben.

Im Übrigen ist der Sachverhalt unstrittig.

#### **Rechtlich folgt daraus:**

§ 30 Abs 2 EStG 1988 in der seit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) und in der im Beschwerdeverfahren geltenden Fassung lautet auszugsweise:

*„(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:*

*1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer*

*a) ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder*

*b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. [...]“*

Das Eigenheim (die Eigentumswohnung) muss demnach „ab der Anschaffung“ als Hauptwohnsitz gedient haben. Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Hauptwohnsitz auch im Zeitpunkt der Anschaffung begründet werden. Nach dem Gesetzeswortlaut verbleibt kein Raum für einen späteren Nutzungsbeginn. Wird daher ein Eigenheim (eine

Eigentumswohnung) angeschafft und erst zu einem späteren Zeitpunkt – aus welchen Gründen auch immer – erstmalig als Hauptwohnsitz genutzt, dann liegt jedenfalls keine Nutzung als Hauptwohnsitz „*ab der Anschaffung*“ vor (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 30 Tz 159).

Eine davon abweichende Beurteilung kann sich nur – im Interpretationswege – ergeben, wenn das angeschaffte Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht bewohnbar ist. Kann die Bewohnbarkeit dieses Gebäudes daher erst durch Sanierungsmaßnahmen hergestellt werden, liegt ein Eigenheim (eine Eigentumswohnung) erst nach Abschluss dieser Maßnahmen vor. Wird (unmittelbar) nach Abschluss der Sanierungsmaßnahmen der Hauptwohnsitz im betreffenden Gebäude begründet, kann jedenfalls nach dem Sinn und Zweck der Befreiungsbestimmung eine Nutzung „*ab der Anschaffung des Eigenheimes (der Eigentumswohnung)*“ angenommen werden. In diesem Sinne ist auch die Judikatur des VwGH zur Hauptwohnsitzbefreiung im Bereich der Spekulationsgeschäfte zu verstehen (VwGH 21. 10. 2003, 98/14/0047); darin wird festgehalten, dass zwar der Hauptwohnsitz grundsätzlich bei der Anschaffung des Eigenheimes begründet werden muss, ein solcher Hauptwohnsitz allerdings erst in einem bewohnbaren Eigenheim begründet werden kann (ebenso VwGH 24. 01. 2007, 2003/13/0118, in dem die erst nach der Anschaffung begonnene Nutzung als Hauptwohnsitz ausschließlich wegen der Durchführung von Arbeiten für die Herstellung der Bewohnbarkeit – der „*Bewohnbarmachung*“ – einer Eigentumswohnung als unschädlich angesehen werden). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist daher davon auszugehen, dass der Hauptwohnsitz auch dann als seit der Anschaffung des Eigenheimes begründet anzusehen ist, wenn dieser erst nach – in angemessener Zeit erfolgter – Instandsetzung eines zunächst unbewohnbaren Eigenheimes begründet wird (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 30 Tz 159).

Im gegenständlichen Fall ist der Hauptwohnsitz unstrittig 20 Monate nach Anschaffung des Gebäudes begründet worden. Nach Ansicht des Finanzamtes sei es für die Frage der Nutzung seit der Anschaffung nach der Verwaltungspraxis nicht befreiungsschädlich, wenn das Eigenheim erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung als Hauptwohnsitz bezogen werde. Der Zeitraum von 20 Monaten sei ein Zeitraum von mehr als einem Jahr und daher könne die Hauptwohnsitzbefreiung im vorliegenden Fall nicht angewendet werden.

Zu prüfen ist im Beschwerdefall ob der Zeitraum von 20 Monaten bis zur Begründung des Hauptwohnsitzes als angemessen iSd § 30 Abs 2 EStG anzusehen ist.

Es ist nicht ungewöhnlich und entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Planung, Auftragserteilung und Umsetzung von größeren Bauvorhaben, wie die gegenständlichen Umbaumaßnahmen einen Zeitraum – auch ohne Insolvenz eines bauausführenden Unternehmens – von 20 Monaten beanspruchen können.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur (zweiten) Tatbestandsvoraussetzung des § 30 Abs 2 Z 2 lit a EStG, wonach das Eigenheim „bis zur Veräußerung“ als Hauptwohnsitz gedient haben muss, ist dem Veräußerer für die Adaptierung bzw Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes eine angemessene Frist einzuräumen, um dem erklärten Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung gerecht zu werden. Wenn demnach bei der Veräußerung die Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, bereits feststeht, kommt dem Veräußerer für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes eine den Umständen des Einzelfalls nach angemessene Frist zu. Diese kann, wenn die Beschaffung des neuen Hauptwohnsitzes eine längere Zeit in Anspruch nimmt, auch über ein Jahr hinausgehen (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts steht unter den im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gegebenen Voraussetzungen auch für die Begründung des Hauptwohnsitzes ein den Umständen des Einzelfalles nach angemessene Frist zu, die auch über ein Jahr hinausgehen kann.

Wie festgestellt, hatte die Beschwerdeführerin die gegenständliche Liegenschaft in der Absicht gekauft, diese als Hauptwohnsitz zu nutzen. Zum Anschaffungszeitpunkt war das Gebäude nicht bewohnbar, so dass die Beschwerdeführerin in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung umfangreiche Sanierungsmaßnahmen beauftragte, um die Bewohnbarkeit herzustellen. Mit der Bauführung wurde von der Beschwerdeführerin ein Architekt beauftragt, der die Aufträge an ihm bekannte Baufirmen übergab. Dass es zu Insolvenzen und damit zu Verzögerungen kommen würde, war für die Beschwerdeführerin nicht absehbar und ist von ihr somit auch nicht zu vertreten. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin den Baufortschritt nachdrücklich betrieben.

Die Beschwerde erweist sich damit als berechtigt.

### **Zur 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.

Im Beschwerdefall liegt zur Frage des angemessenen Zeitraums iSd § 30 Abs 2 EStG 1988 in der seit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) geltenden Fassung zur Begründung des Hauptwohnsitzes ab Anschaffung eines Eigenheims keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die ordentliche Revision ist daher zulässig.

Gemäß § 279 BAO war daher der Beschwerde Folge zu geben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

2 Beilagen

Wien, am 28. September 2024

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch Consultiva Steuerberatung GmbH, Ressavarstraße 28, 8230 Hartberg, über die Beschwerde vom 27. Dezember 2012 gegen den Bescheid des damaligen FA Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 20. November 2012 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2007 sowie die Bescheide vom 21. November 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2007 und Umsatzsteuer 2007, Steuernummer \*\*\*Bf-StNr\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 2007 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer 2007 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Im (nunmehr fortgesetzten) Verfahren ist strittig, ob das Entgelt aus der Veräußerung von zwei Marken, einer Wort- und einer Wortbildmarke, durch den damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin aus dem Privat- oder dem Betriebsvermögen erfolgte und dieses daher in der Folge als Betriebseinnahme (und verdecktes Ausschüttung an den Gesellschafter) und Umsatz bei der Beschwerdeführerin zu erfassen ist.



## 1. Betriebsprüfung und Bescheide

In Folge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend den Zeitraum 2007 bis 2010 wurden mit Datum vom 21. November 2012 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer 2007 wiederaufgenommen und mit diesen verbundene, neue, Sachbescheide erlassen.

Unter anderem wurde die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung getroffen, da nach Ansicht der Betriebsprüfung der Verkauf der Wort- bzw. Wortbildmarke **\*\*\*Marke\*\*\*** um EUR 500.000,- durch den damaligen Gesellschafter **\*\*\*B\*\*\*** aus dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin erfolgt sei und daher eine verdeckte Ausschüttung an diesen darstelle, da das Veräußerungsentgelt der Gesellschaft zuzurechnen sei. Mit Gründung der **\*\*\*Bf\*\*\*** sei der Betriebsgegenstand in seinem Gesamtumfang bei der Beschwerdeführerin weitergeführt worden. Daher seien auch diese Wirtschaftsgüter mit übernommen und weiterhin betrieblich genutzt worden. Aufgrund der Veräußerung aus dem Betriebsvermögen sei der Verkaufserlös auch der Umsatzsteuer zu unterziehen gewesen.

Des Weiteren wurde am 20. November 2012 aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen an den Gesellschafter und Geschäftsführer **\*\*\*B\*\*\*** ein Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer iHv EUR 125.000,- (25% des Verkaufserlöses) für den Zeitraum 2007 erlassen.

## 2. Beschwerde

Am 27. Dezember 2012 erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die gegenständlich angefochtenen Bescheide. Vorgebracht wurde im Wesentlichen, dass es sich bei der Veräußerung der Wort- und der Wortbildmarke **\*\*\*Marke\*\*\*** nicht um eine Veräußerung aus dem Betriebsvermögen und um eine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern um die Veräußerung eines immateriellen Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen von **\*\*\*B\*\*\*** außerhalb der Spekulationsfrist handle.

Die Markenrechte seien nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen, da **\*\*\*B\*\*\*** die Marke bereits in seinem 1992 aufgegebenen Einzelunternehmen aufgebaut habe. Die Unternehmensbezeichnung und den Firmenwert des Einzelunternehmens auf die Beschwerdeführerin zu übertragen, sei nicht vertraglich vereinbart worden. Eine solche Vereinbarung sei auch aus der Verwendung der Fantasiebezeichnung **\*\*\*Marke\*\*\*** im Firmennamen der Beschwerdeführerin nicht ableitbar. Auf die Urteile des Bundesfinanzhofes zum Übergang eines Geschäftswertes von einem Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft (BFH vom 02.09.2008 X R 32/05, BstBl II 2009, 634; 27.03.1996 I R 60/95, BstBl II 1996, 576 und 20.08.1986 I R 150/82, BFH E 149, 25) werde verwiesen. Da bei der Aufgabe des Unternehmens im Jahr 1992 die Unternehmensbezeichnung - auch wenn eine Markeneintragung nie stattgefunden habe - in der Disposition des handelnden Unternehmers

geblieben sei, sei es diesem unbelassen die Marke einzutragen oder auch als Marke zu veräußern. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne entgegen der Ansicht des Finanzamtes mangels vorheriger Einlage nicht unterstellt werden.

### 3. Beschwerdeentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung) vom 17. April 2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass das Finanzamt in keiner Weise eine verdeckte Einlage unterstelle, sondern davon ausgehe, dass der Betriebsgegenstand des Einzelunternehmens in seinem Gesamtumfang, also von Beginn an einschließlich des immateriellen Wirtschaftsgutes, von der neu gegründeten Gesellschaft weitergeführt worden sei.

Nach der Judikatur käme es beim Übergang eines Gesamtbetriebes auf eine die Identität bewahrende wirtschaftliche Einheit an. Dies werde anhand der Weiterführung oder Wiederaufnahme der bisherigen oder gleichartigen Geschäftstätigkeit, der Übernahme von materiellen oder immateriellen Geschäftsmitteln, sowie der Übernahme materieller oder immaterieller Wirtschaftsgüter und wesentlicher Arbeitnehmer:innen beurteilt. Ob eine derartige wirtschaftliche Einheit vor und nach der Übertragung bestehe, sei eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage.

Das Konzept **\*\*\*Marke\*\*\*** habe zum Betriebsvermögen des 1992 beendeten Einzelunternehmens von **\*\*\*B\*\*\*** gehört und sei unverändert von der 1992 errichteten Beschwerdeführerin übernommen, fortgeführt und weiterentwickelt worden. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung des Einzelunternehmens sei ebenfalls von der Beschwerdeführerin übernommen und benutzt worden. Eine vertragliche Grundlage oder Vereinbarung darüber, dass das immaterielle Wirtschaftsgut 1992 eigenständig bestanden habe und der Beschwerdeführerin unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden sei, existiere nicht. Bei der Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens sei eine Entnahme des immateriellen Wirtschaftsgutes nicht deklariert worden. Die Beschwerdeführerin habe Verfügungsgewalt über alle Geschäftswerte des Einzelunternehmens erlangt. Es habe keine Anzeichen dafür gegeben, dass das Konzept der **\*\*\*Marke\*\*\*** nicht in das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin mitübertragen hätte werden sollen. Die Werthaltigkeit des Konzepts sei von der Beschwerdeführerin jährlich deutlich gesteigert worden. Weder sei ein Nutzungsentgelt verrechnet worden noch existiere ein Gesellschafterbeschluss oder eine konkludente Handlung, die darauf schließen lasse, dass das immaterielle Wirtschaftsgut zurückgehalten worden sei. Die Registrierung als eigenständige Marke sei erst kurz vor ihrer Veräußerung erfolgt. Deshalb sei als erwiesen anzusehen, dass das immaterielle Wirtschaftsgut **\*\*\*Marke\*\*\*** von Beginn an dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei und kein Privatvermögen von **\*\*\*B\*\*\*** darstelle.

Der (nicht verbuchte) Erlös aus der Veräußerung des immateriellen Wirtschaftsgutes sei ein dem ehemaligen Gesellschafter zugewendeter Vermögensvorteil, dem die Beschwerdeführerin zugestimmt habe. Dieser Vermögensvorteil wäre Fremden nicht zugewendet worden. Deshalb habe eine körperschaftsteuerrechtlich zu erfassende verdeckte Ausschüttung in Höhe des Veräußerungserlöses stattgefunden. Als Bruttobetrag sei sie mit dem Umsatzsteuer-Normalsteuersatz zu besteuern. Weiters hafte die Beschwerdeführerin für die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende 25%ige Kapitalertragsteuer.

#### **4. Vorlageantrag**

Am 21. Mai 2013 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, die Beschwerde der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Am 5. Juni 2013 wurde die Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einer Eingabe vom 24. Juni 2013 (Ergänzung zum Vorlageantrag) machte die Beschwerdeführerin ergänzend geltend, es sei unerwiesen, dass mit der Einstellung des Einzelunternehmens unmittelbar der Betriebsgegenstand übertragen worden sei. Die Einstellung des Betriebs bedeute die Möglichkeit am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen zu beenden; die betriebliche Einheit gehe unter. Was verbleibe, sei ein mit dieser Tätigkeit verbundener immaterieller Wert, eine Art Geschäftswert, der dem aufgebenden Abgabepflichtigen zuzurechnen sei. Der an der natürlichen Person des einstellenden Unternehmers haftende immaterielle Wert könne nur durch eine entsprechende Übertragung auf eine neue organisatorische Einheit von dieser genutzt werden. Ohne Übertragungsakt könne eine Einlage in vollem Umfang nicht unterstellt werden; allenfalls könne dies eine Nutzungseinlage sein. Eine vollständige Übertragung des Geschäftswertes bedürfe einer vertraglichen Grundlage, welche im gegenständlichen Fall nicht vorliege.

Das Finanzamt erstattete hiezu am 10. Juli 2013 eine Stellungnahme an den Unabhängigen Finanzsenat. Darin wurde insbesondere ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe die bisherige Tätigkeit des Einzelunternehmens des \*\*\*B\*\*\* an derselben Anschrift weitergeführt. Das Konzept der Vermarktung des Produktes sei dabei ständig ausgebaut und der Umsatz jährlich gesteigert worden. Es habe keine Anzeichen gegeben, dass das Konzept einer Organisation und Vermarktung des Produktes nicht in das Betriebsvermögen der Revisionswerberin mitübertragen worden sei. Die Abgabenbehörde sei unter Berücksichtigung der zur Verfügung stehenden Beweismittel zum Ergebnis gelangt, dass das immaterielle Wirtschaftsgut der Beschwerdeführerin als Betriebsvermögen von Beginn an zuzurechnen gewesen sei. Eine Zurückbehaltung dieses Wirtschaftsgutes und eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung habe nicht als erwiesen angenommen werden können.

## 5. Verfahren vor dem BFG

Mit 1. Jänner 2014 ging die Zuständigkeit zur Erledigung der gegenständlichen Beschwerde auf das Bundesfinanzgericht über.

Mit Erkenntnis vom 29. Juli 2022, RV/7101344/2013, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde der \*\*\*Bf\*\*\* gemäß § 279 BAO als unbegründet ab und sprach aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig sei.

Dagegen wurde am 17. Oktober 2022 von der Beschwerdeführerin eine außergerichtliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, welche dieser als rechtzeitig, zulässig und begründet erachtete.

## 6. Erkenntnis des VwGH

Mit Erkenntnis vom 20. September 2023, Ra 2022/13/0117, hob der Verwaltungsgerichtshof das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf und führte in Rz 34 bis 36 aus wie folgt:

*„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung u.a. erkennen lassen, welcher Sachverhalt ihr zu Grunde gelegt wurde und aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt (vgl. z.B. VwGH 23.11.2022, Ra 2021/15/0041, mwN).*

*Diesen Anforderungen genügt das angefochtene Erkenntnis nicht.*

*Das Bundesfinanzgericht verweist in seinen Ausführungen zwar (an sich zutreffend; vgl. z.B. VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052) darauf, dass zum Betriebsvermögen nur jene Wirtschaftsgüter zählen, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen. Das angefochtene Erkenntnis enthält aber – wie die Revision zutreffend aufzeigt – weder Feststellungen noch beweismächtige Erwägungen zu der zwischen den Parteien strittigen Frage, ob die hier zu beurteilenden Wirtschaftsgüter in das wirtschaftliche Eigentum der Revisionswerberin gelangten oder ob die im wirtschaftlichen Eigentum des G verblieben und der Revisionswerberin nur zur Nutzung überlassen worden waren (vgl. zu derartigen Fragen z.B. VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162; 3.3.2022, Ra 2020/15/0031; 8.9.2022, Ra 2022/15/0028). Damit ist dem Verwaltungsgerichtshof eine abschließende Beurteilung nicht möglich.“*

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses trat die Rechtssache gemäß § 42 Abs 3 VwGG in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat.

## 7. Fortgesetztes Verfahren vor dem BFG

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde die gegenständliche Beschwerde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

Im Rahmen eines Erörterungstermins am 2. Juli 2024 brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vor, dass es sich bei den gegenständlichen Marken nicht lediglich um die Marken als solche handle, sondern um das gesamte hinter der Vermarktung von \*\*\*Reisen\*\*\* stehende Konzept, welches von \*\*\*B\*\*\* bereits in den 80er Jahren entwickelt worden und daher immer schon sein geistiges Eigentum gewesen sei. Zur Übertragung an die Gesellschaft benötige es einen Rechtsakt, welcher hier nicht vorliege.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass das Konzept bzw. die Markenrechte von der Beschwerdeführerin genutzt und auch immer wertvoller geworden seien. Vor diesem Hintergrund hätte jeder fremde Dritte Maßnahmen gesetzt, um sich vor einem wirtschaftlichen Zugriff auf dieses Recht zu schützen. In Hinblick auf die Nutzungsüberlassung sei die Angehörigenjudikatur anzuwenden, wonach ernstlich, bestimmt, nachvollziehbar und von außen erkennbar Vereinbarungen getroffen werden müssten. Im gegenständlichen Fall sei der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt. Im Sinne einer allgemeinen Lebenserfahrung würde kein fremder Dritter auf die Geltendmachung eines Schutzrechtes auf das eigene Wirtschaftsgut verzichten.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass geistiges Eigentum immer dem Urheber zuzurechnen sei. Entgegen der Argumentation des Finanzamtes sei aber das Konzept nicht immer wertvoller geworden, da die Vermarktung von \*\*\*Reisen\*\*\* nicht nachhaltig sei und es immer mehr Sponsoring dafür benötigt habe. Es habe sich zwar der Gesamtumsatz der Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2007 verdoppelt, jedoch nicht der Umsatz betreffend \*\*\*Reisen\*\*\*. Das Geschäft mit den \*\*\*Reisen\*\*\* sei nicht mehr so profitabel gewesen. Auf Grund der Konkurrenz und der Entwicklung der Margen habe der Gewinn stagniert. Die Umsätze der Beschwerdeführerin seien auf Grund der Ausweitung der Geschäftsfelder und des Einstieges des Sohnes von \*\*\*B\*\*\*, \*\*\*B jun\*\*\* gestiegen.

Es liege kein Rechtsakt vor, aufgrund dessen diese Markenrechte Eigentum der Beschwerdeführerin hätten werden können. \*\*\*B\*\*\* habe indirekt die Marke geschützt, indem er sie im Firmenwortlaut genutzt habe und somit ein Schutz durch das Firmenbuch gegeben gewesen sei. Von der steuerlichen Vertretung sei bei Gründung der Gesellschaft geprüft worden, ob ein einbringungsfähiges Unternehmen im Sinne des Umgründungssteuergesetzes vorliege und dies damals verneint, da keine Konzession vorgelegen sei. Allen Beteiligten sei immer klar gewesen, dass dieses Konzept allein im geistigen Eigentum von \*\*\*B\*\*\* gestanden sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass diese Schutzwirkung nicht gegeben gewesen sei, weil keine Abgrenzung zwischen Einzelunternehmen und Gesellschaft hinsichtlich Schutzrecht erkannt werden könne. Das Einzelunternehmen sei in seinem Gesamtumfang in der Gesellschaft weitergeführt worden, daher erscheine es nicht plausibel, dass das Konzept nicht mit übertragen worden sei. Eines Rechtsaktes habe es hierfür nicht bedurft.

In freier Beweiswürdigung sei der Tatbestand verdeckten Ausschüttung erfüllt, da das Konzept von der Beschwerdeführerin verwendet worden sei. Es sei kein Vertrag über die Nutzung abgeschlossen, kein Nutzungsentgelt bezahlt und auch kein Gesellschafterbeschluss gefasst worden. Objektiv gesehen habe das Wirtschaftsgut dem Betrieb der Beschwerdeführerin gedient und diese damit Einnahmen erzielt.

Im Rahmen des Erörterungstermines wurde \*\*\*B\*\*\* als Auskunftsperson einvernommen. Er gab im Wesentlichen an, dass er das Konzept zur Vermarktung von \*\*\*Reisen\*\*\* in seiner Zeit als Einzelunternehmer entwickelt habe. Als er auf Grund der fehlenden Konzession sein Einzelunternehmen aufgeben musste, habe er mit seiner Frau vereinbart, die Gesellschaft und nunmehrige Beschwerdeführerin zu gründen, wobei das Beteiligungsverhältnis von 75% zu 25% nur deshalb gewählt worden sei, dass er angestellt haben werde können. Es sei aber immer allen Beteiligten klar gewesen, dass das Konzept allein sein geistiges Eigentum gewesen sei.

Von der Beschwerdeführerin wurde die Stattgabe und vom Finanzamt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde beantragt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

#### **1.1 Beschwerdeführerin**

\*\*\*B\*\*\*, späterer Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, betrieb von 1989 bis 1992 ein Reise- und Verkehrsbüro in Form eines Einzelunternehmens an der Adresse \*\*\*Bf-Adr\*\*\*. Er begann die Tätigkeit ursprünglich noch neben seiner Beschäftigung als Lehrer, von welcher er sich später karenzieren ließ und am 28. Februar 1995 gänzlich sein Dienstverhältnis beendete.

Da er keine eigene Gewerbeberechtigung besaß, führte er das Reisebüro unter der Konzession des \*\*\*A\*\*\* und entwickelte in der Folge den Namen \*\*\*Marke\*\*\* als Identifikation und Zeichen, dass er das Reisebüro leitete und nicht der namensgebende \*\*\*A\*\*\*. Der Name \*\*\*Marke\*\*\* leitet sich vom Familiennamen \*\*\*B\*\*\* ab.

Die Beschwerdeführerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom \*\*\*Datum 1992\*\*\* mit Sitz in der \*\*\*Bf-Adr\*\*\* gegründet und am \*\*\*Datum 1992\*\*\* im Firmenbuch zu \*\*\*FN\*\*\* eingetragen. Mit diesem Zeitpunkt wurde das Einzelunternehmen beendet und dessen Betriebsgegenstand, insbesondere auch die Vermarktung von \*\*\*Reisen\*\*\*, in seinem Gesamtumfang in der Gesellschaft weitergeführt.

Beteiligt an der Beschwerdeführerin waren zum Gründungszeitpunkt \*\*\*B\*\*\* mit einer Stammeinlage von ATS 127.500 (25%) und seine Ehefrau \*\*\*Ehefrau\*\*\* mit einer Stammeinlage von ATS 382.500,- (75%).

Am \*\*\*Datum 2007\*\*\* wurde die Übertragung der Anteile an die \*\*\*Holding GmbH\*\*\* aufgrund des notariellen Abtretungsvertrages vom \*\*\*Datum 2007\*\*\* im Firmenbuch eingetragen. Die \*\*\*Holding GmbH\*\*\* wurde mit Gesellschaftsvertrag vom \*\*\*Datum 2007\*\*\* ebenfalls mit Sitz in der \*\*\*Bf-Adr\*\*\* errichtet und am \*\*\*Datum 2007\*\*\* im Firmenbuch eingetragen. An der \*\*\*Holding GmbH\*\*\* sind neben \*\*\*B\*\*\*, \*\*\*Ehefrau\*\*\* und \*\*\*B jun\*\*\* weitere Familienmitglieder beteiligt.

Als Geschäftsführer waren von der Gründung bis zum \*\*\*Datum 2007\*\*\* \*\*\*B\*\*\* und danach sein Sohn, \*\*\*B jun\*\*\* tätig. Letzterer ist auch Geschäftsführer der \*\*\*Holding GmbH\*\*\*.

## 1.2 Verkauf der Wort- bzw Wortbildmarke

Mit Übertragungsvertrag vom 7. September 2007 wurde die Wort- bzw die Wortbildmarke \*\*\*Marke\*\*\* vom damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, \*\*\*B\*\*\* an die \*\*\*C GmbH\*\*\* veräußert. Als Kaufpreis wurden EUR 500.000,- geleistet.

Der Vertrag wurde zwischen der Käuferin (\*\*\*C GmbH\*\*\*), dem Verkäufer (\*\*\*B\*\*\*), und der Beschwerdeführerin geschlossen, wobei diese im Vertrag als beitretende Partei und Nutzungsberechtigte bezeichnet wurde. Im Vertrag wurde ua festgehalten, dass der Verkäufer bis zum Vertragsdatum der beitretenden Partei die Wortmarke \*\*\*Marke\*\*\* (\*\*\*Reg.Nr.\*\*\*), sowie die Wortbildmarke \*\*\*Marke\*\*\* (\*\*\*Reg.Nr.\*\*\*), für den Vertrieb von \*\*\*Reisen\*\*\* zur Verfügung gestellt habe.

Die Wortbildmarke \*\*\*Marke\*\*\* wurde am \*\*\*Datum 2007\*\*\* angemeldet und am \*\*\*Datum 2007\*\*\* registriert. Die Wortmarke \*\*\*Marke\*\*\* wurde ebenfalls am \*\*\*Datum 2007\*\*\* angemeldet und am \*\*\*Datum 2007\*\*\* registriert. Beide Marken wurden für die Klassen Kl. 39 (Veranstaltung von Reisen und Ausflugsfahrten), Kl. 41 (sportliche und kulturelle Veranstaltungen) und Kl. 43 (Verpflegung und Beherbergung von Gästen) angemeldet und registriert. Sie wurden mit Wirkung zum \*\*\*Datum 2017\*\*\* gelöscht.

Die Anmeldung der beiden Marken ist somit erst kurz vor und die Registrierung erst nach dem Verkauf der Marken erfolgt.

Bei der Wortmarke und der Wortbildmarke \*\*\*Marke\*\*\* handelt es sich um immaterielle (unkörperliche) Wirtschaftsgüter, welche ein spezielles Konzept zur Organisation und Vermarktung von \*\*\*Reisen\*\*\* beinhalten.

Dieses Konzept wurde von \*\*\*B\*\*\* in seiner Zeit als Einzelunternehmer entwickelt und das Konzept sowie die beiden Marken von ihm bereits vor der Gründung der Beschwerdeführerin zur Vermarktung von Reisen genutzt.

Die gegenständlichen immateriellen Wirtschaftsgüter waren im Einzelunternehmen dem Aktivierungsverbot des § 4 Abs 4 EStG unterlegen. Eine Einbringung iSd Art III des Umgründungsteuergesetzes konnte aufgrund der nicht vorhandenen Gewerbeberechtigung damals nicht vorgenommen werden. Eine Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter und Geschäftsführer \*\*\*B\*\*\* und der Beschwerdeführerin wurde weder betreffend die Übertragung der Marken an die Beschwerdeführerin noch betreffend deren Nutzung durch diese getroffen. Es wurde auch kein Gesellschafterbeschluss betreffend diese Wirtschaftsgüter gefasst oder eine andere konkludente Handlung vorgenommen.

Mit Gründung der Gesellschaft wurde der bisherige Betriebsgegenstand in seinem Gesamtumfang durch die Beschwerdeführerin weitergeführt. Insbesondere organisierte und vermarktete diese \*\*\*Reisen\*\*\* unter dem Namen \*\*\*Marke\*\*\*. Die Wortmarke spiegelt sich auch im Namen der Beschwerdeführerin wieder.

Die zum damaligen Zeitpunkt nicht registrierte Wortmarke und nicht registrierte Wortbildmarke \*\*\*Marke\*\*\* sowie das durch beide Marken verkörperte Geschäftsmodell wurden durch die Beschwerdeführerin ab ihrer Errichtung unentgeltlich genutzt, um Einnahmen zu erzielen. Sie hat dieses Geschäftsmodell weiterentwickelt. Nur sie trug das Risiko von Wertminderungen und die Chance von Wertsteigerungen.

Die beiden bis zur Veräußerung nicht registrierten Marken sind sohin mit der Gründung der Beschwerdeführerin in ihr wirtschaftliches Eigentum übergegangen, da sie über diese verfügen konnte wie eine Eigentümerin. Eine bloße Nutzungsüberlassung lag nicht vor.

Zum Zeitpunkt des Verkaufes handelte es sich bei den beiden Marken daher um Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin und nicht um Privatvermögen des \*\*\*B\*\*\*. Der Verkaufserlös war sohin der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Die Beschwerdeführerin hat den Erlös nicht vereinnahmt und nicht verbucht.

Der Kaufpreis wurde in 4 Jahres-Raten von der Käuferin an den Verkäufer \*\*\*B\*\*\* überwiesen, wobei die erste Rate iHv EUR 115.000,- am 11. September 2008, die zweite Rate iHv EUR 115.000,- am 9. September 2009, die dritte Rate iHv EUR 115.000,- am 14. Oktober 2010 und die vierte Rate iHv EUR 155.000,- am 25. August 2011 entrichtet wurde.



Eine entsprechende Rechnung über den Gesamtbetrag von EUR 500.000,- für den Verkauf der Marke \*\*\*Marke\*\*\* wurde von \*\*\*B\*\*\* an die \*\*\*C GmbH\*\*\* am 10. Juli 2008 ausgestellt. In der Rechnung wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen.

Mit dem Verkaufserlös für die beiden Marken hat die Beschwerdeführerin ihrem damaligen Gesellschafter \*\*\*B\*\*\* einen Vorteil zugewendet, den sie einem fremden Dritten nicht zugewendet hätte. Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

## **2. Beweiswürdigung**

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien im Erörterungstermin.

Die Feststellungen hinsichtlich der Beschwerdeführerin gründen auf den Angaben im österreichischen Firmenbuch.

Die Tatsache, dass der ehemalige Geschäftsführer der Beschwerdeführerin die Marken und das mit diesen verbundene Konzept bereits in seiner Zeit als Einzelunternehmer entwickelt hat, ergibt sich aus den vorgelegten Rechnungen, die bereits aus dem Jahr 1990 stammen und dem Beschwerdevorbringen sowie der nachvollziehbaren Aussage des \*\*\*B\*\*\* im Erörterungstermin. Diese Tatsache wurde auch vom Finanzamt bereits im Betriebsprüfungsbericht als erwiesen angenommen und ist somit zwischen den Parteien unstrittig.

Der Bezahlmodus für die Übertragung der Marken an die \*\*\*S GmbH\*\*\* ergibt sich aus dem Übertragungsvertrag, in welchem bereits die Zahlung in vier Raten jeweils am 1. August der Jahre 2008 bis 2011 vorgesehen wurde sowie den Angaben des \*\*\*B\*\*\* im Rahmen der von seiner steuerlichen Vertretung an die Betriebsprüfung am 1. März 2012 übermittelten Sachverhaltsdarstellung. Ebenso findet sich diese Vereinbarung in der im Akt aufliegenden Markenbewertung der Käuferin mit Stand September 2009.

Die Beschwerdeführerin hat den Veräußerungserlös weder ertrags- noch umsatzversteuert, weshalb als erwiesen anzusehen ist, dass sie den Veräußerungserlös nicht vereinnahmt hat. Dafür spricht ergänzend, dass im Vertrag als Verkäufer \*\*\*B\*\*\* aufscheint und die im Jahr 2008 ausgestellte Rechnung von \*\*\*B\*\*\* unter Angabe seiner persönlichen Kontonummer ausgestellt wurde.

## 2.1 Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum

Für die Tatsache, dass die beiden veräußerten Marken sowie das damit verbundene Geschäftsmodell im wirtschaftlichen Eigentum der Beschwerdeführerin gestanden sind, spricht in erster Linie, dass diese das ehemalige Einzelunternehmen des \*\*\*B\*\*\* in seinem gesamten Umfang weitergeführt hat, insbesondere auch \*\*\*Reisen\*\*\* nach demselben Konzept angeboten und vermarktet hat wie zuvor \*\*\*B\*\*\* als Einzelunternehmer. Dieser hat auch im Erörterungstermin nachvollziehbar geschildert, nach welchen Gesichtspunkten er in seiner Zeit als Einzelunternehmer etwa die Kataloge gestaltet hat und warum er diese Art der Gestaltung und die entsprechenden Inhalte gewählt hat. Diese Art, die Kataloge zu gestalten, wurde auch von der Beschwerdeführerin unverändert weitergeführt.

Insbesondere hat \*\*\*B\*\*\* selbst glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt, dass er die Gesellschaft gegründet hat, da er aufgrund der nicht vorhandenen Konzession keine \*\*\*Reisen\*\*\* mehr als Einzelunternehmen anbieten durfte und die Beschwerdeführerin daher die Tätigkeit unverändert fortführte.

Der von ihm entwickelte und sich von seinem Familiennamen ableitende Name \*\*\*Marke\*\*\* wurde der Gesellschaft gegeben. Es wurden keine Vereinbarungen zwischen dem ehemaligen Gesellschafter und der Gesellschaft betreffend die Nutzung und den Schutz dieser Marken und des damit verbundenen Konzeptes getroffen. Eine Abgrenzung jedweder Art zwischen der Beschwerdeführerin und dem damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer \*\*\*B\*\*\* fand nicht statt. Wenn nun von der Beschwerdeführerin vorgebracht wird, dass ein Schutz der Marke gegenüber fremden Dritten durch die Eintragung des Namens im Firmenbuch gewährleistet wurde, so ist dem entgegen zu halten, dass durch die Eintragung eben gerade kein Schutz der Marke des \*\*\*B\*\*\* gegenüber der Beschwerdeführerin erzielt wurde, sondern vielmehr die Beschwerdeführerin eine Schutzwirkung für die Marken erwarb und daher sie den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf ihr wirtschaftliches Eigentum hätte gewährleisten können.

Aufgrund dessen, dass die Beschwerdeführerin das Unternehmen in seinem Gesamtumfang weiterführte und insbesondere auch \*\*\*Reisen\*\*\* nach dem von \*\*\*B\*\*\* entwickelten Geschäftsmodell veranstaltete, trug sie auch das Risiko etwaiger Wertminderungen bzw. die Chance von Wertsteigerungen. Dies wird insbesondere durch die Angabe des nunmehrigen Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, \*\*\*B jun\*\*\* untermauert, der anlässlich des Erörterungstermines darlegte, dass die Umsätze der Beschwerdeführerin zwar gestiegen seien und sich in den Jahren 2000 bis 2007 sogar verdoppelt hätten, aber die Organisation von \*\*\*Reisen\*\*\* nicht nachhaltig gewesen sei und immer mehr Sponsoring benötigt habe. Das Geschäft mit den \*\*\*Reisen\*\*\* sei nicht mehr so profitabel gewesen. Auf Grund der Konkurrenz und der Entwicklung der Margen habe der Gewinn stagniert und die Beschwerdeführerin sei froh gewesen, das Geschäft mit den \*\*\*Reisen\*\*\* abstoßen zu

können. Die Umsätze seien lediglich auf Grund seines Einstieges und einer Ausweitung der Geschäftsfelder gestiegen.

Entgegen der Argumentation der Beschwerdeführerin ist für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum auch kein Rechtsakt einer Übertragung des Rechtes auf die Beschwerdeführerin notwendig, sondern darauf abzustellen, ob diese wie eine Eigentümerin über das Wirtschaftsgut verfügen konnte und das Risiko von Wertminderungen und die Chance von Wertsteigerungen trug. Der Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums ist es immanent, dass es nicht mit dem zivilrechtlichen Eigentum einhergeht.

## **2.2 Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen**

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen und somit anerkannt werden, wenn sie:

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 18.4.07, 2004/13/0025).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO.

Wie das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum ist auch die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.88, 87/14/0084). Diese ist auch auf die rechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschaften und ihren (beherrschenden Gesellschaftern) anzuwenden.

Für eine bloße Nutzungsüberlassung durch **\*\*\*B\*\*\*** an die Beschwerdeführerin bestehen keine Anhaltspunkte. Insbesondere wurde keine Nutzungsvereinbarung geschlossen, kein Nutzungsentgelt bezahlt und auch kein entsprechender Gesellschafterbeschluss gefasst oder eine andere konkludente Handlung jedweder Art getätigt.

Auch wenn von **\*\*\*B\*\*\*** glaubhaft dargelegt wurde, dass alle Beteiligten wussten, dass es sich um sein alleiniges geistiges Eigentum handle, so ist diese Überzeugung in keiner Art und Weise nach außen getreten. Gerade zur Beurteilung der Fremdüblichkeit von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaften und ihren Geschäftsführern bedarf es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf einen Fremdvergleich der Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass

die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der nahestehenden Gesellschaft geleistet worden ist. Insbesondere dann ist eine besonders exakte Leistungsbeschreibung notwendig, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht (vgl. VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0041, mwN).

Dass eine solche detaillierte Nutzungsvereinbarung vorgelegen wäre, die die Fremdüblichkeit der Überlassung der Markenrechte an die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Fall untermauert hätte, wurde von dieser auch nicht vorgebracht.

Im Hinblick auf die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass zwischen den beiden zum damaligen Zeitpunkt – Gesellschaftern der Beschwerdeführerin – nämlich **\*\*\*B\*\*\*** und seiner Ehefrau **\*\*\*Ehefrau\*\*\*** eine Vereinbarung bestanden habe, dass die Marken ausschließlich geistiges Eigentum von **\*\*\*B\*\*\*** seien und im Fall einer etwaigen Scheidung der Eheleute diese sowie etwaige zukünftige Erträge daraus, ausschließlich bei diesem verblieben, ist auszuführen, dass auch diese Vereinbarung nicht zu begründen vermag, dass die Beschwerdeführerin, nämlich die Gesellschaft selbst, nicht gleich einem Eigentümer mit den Marken verfahren konnte. Auch für eine Vereinbarung zwischen Ehegatten ist die oa zitierte Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes anzuwenden. Ergänzend wurde von der Beschwerdeführerin auch keine (ursprüngliche) Vereinbarung der Ehegatten vorgelegt, sondern ein Schreiben der Ehefrau des **\*\*\*B\*\*\*** anlässlich der Betriebsprüfung, in der diese mitteilte, dies sei immer vereinbart gewesen.

Auch wenn von allen Beteiligten nachvollziehbar und glaubwürdig dargelegt wurde, dass es nie den geringsten Zweifel gab, dass dies das alleinige geistige Eigentum des **\*\*\*B\*\*\*** gewesen sei, und dass man gar keinen Gesellschafterbeschluss gebraucht oder hinsichtlich der Nutzung oder auch der Veräußerung steuerliche Beratung in Anspruch genommen hätte, weil dies so klar gewesen sei, dann mag das zwar aus der persönlichen Sicht der Beteiligten verständlich sein, widerspricht aber sämtlichen Grundsätzen der Angehörigenjudikatur, da diese Vorgänge weder als fremdüblich zu beurteilen sind, noch nach außen hin klar zum Ausdruck kommen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I.**

Gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für

Finanzen über. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen sind gemäß § 323 Abs 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr 194/1961 in der Fassung BGBl I Nr 70/2013, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 108 Abs 3 BAO werden Beginn und Lauf einer Frist durch Samstage, Sonntage oder Feiertage nicht behindert. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, so ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2007 vom 21. November 2012 sowie der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2007 vom 20. November 2012 wurden am 26. November 2012 zugestellt.

Da es sich beim 26. Dezember um einen Feiertag handelt, endete die Beschwerdefrist gemäß der oa Regelung des § 108 Abs 3 BAO am 27. Dezember 2012. Die Beschwerde ist daher als fristgerecht eingebracht anzusehen.

### **3.1.1 Körperschaftsteuer**

#### **3.1.1.1 Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum**

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 21 BAO keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern vielmehr eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte sowie eine Beweiswürdigungsregel dar (zB VwGH 27.8.1998, 98/13/0080; 11.8.1993, 91/13/0005; VfGH 12.12.1968, V 71/68).

Als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sieht § 24 Abs 1 lit d BAO vor, dass Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden.

Der wirtschaftliche Eigentümer ist in diesem Sinn derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. In der Regel handelt es sich dabei auch um den zivilrechtlichen Eigentümer.

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch dann auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Insbesondere ist für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162 mwN).

Von einer Herrschaft gleich einem Eigentümer ist auszugehen, wenn derjenige der sie ausübt, auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098).

Unter einem Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinn ist zu verstehen, was im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar ist. Darunter fallen nicht nur körperliche Gegenstände, sondern etwa auch Rechte (zB VwGH 11.3.1992, 90/13/0230).

In seinem - die gegenständliche Beschwerde betreffenden - Erkenntnis vom 20. September 2023, Ra 2022/13/0117, hat der Verwaltungsgerichtshof auf die bisher ergangene Judikatur im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern verwiesen und erneut betont, dass (auch in Bezug auf Markenrechte) für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen das wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut entscheidend ist (vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052).

Wirtschaftsgüter, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, sind zwar zwingend in die Steuerbilanz aufzunehmen, die bilanzmäßige Behandlung durch den Steuerpflichtigen ist aber nicht entscheidend. Notwendiges Betriebsvermögen verliert diese Eigenschaft auch dann nicht, wenn es entgegen den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen nicht in die Bilanz aufgenommen wird. Ebenfalls nicht entscheidend ist, ob aus dem Wirtschaftsgut selbst Erträge erzielt werden. (vgl. VwGH 8.9.2022, Ra 2022/15/0028).

Explizit hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. November 2020, Ra 2019/15/0162, beziehend auf das Vorbringen der Revision, dass keine Rechtsprechung zu den spezifischen Befugnissen wirtschaftlichen Eigentums an Marken vorliege, festgehalten, dass auch in Bezug auf Markenrechte auf das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum abzustellen ist (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, mwN).

Im vorliegenden Fall befanden sich – wie in der Beweiswürdigung ausgeführt - die gegenständlichen Markenrechte im wirtschaftlichen Eigentum der Beschwerdeführerin. Dass diese nicht in der Bilanz aufgeschienen sind, ändert nichts an der Tatsache, dass es sich um notwendiges Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehandelt hat.

### **3.1.1.2 Verdeckte Gewinnausschüttung**

Gemäß § 1 Abs 2 KStG 1988 sind ua juristische Personen des privaten Rechts, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Sinne des § 27 BAO haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Gemäß § 7 Abs 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer jenes Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs 2 KStG 1988 bezeichnet Einkommen den Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem Körperschaftsteuergesetz 1988.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (VwGH 26.06.2014, 2011/15/0076).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, 3.3.2022, Ra 2020/15/0031).

Die verdeckte Ausschüttung erfordert - zusätzlich zum Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung – die Erfüllung einer subjektiven Voraussetzung, nämlich eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, das Wissen und Wollen der Körperschaft (vgl VwGH 26.4.2017, Ra 2015/13/0049 mwN). Diese Absicht kann sich auch schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Falles ergeben (VwGH 19.4.2018, 2017/15/0039, 26.06.2014, 2011/15/0076).

Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist neben den übrigen Tatbestandsmerkmalen auch eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft (vgl VwGH 31.5.2000, 97/13/0240).

Im beschwerdegegenständlichen Fall waren die vom Gesellschafter \*\*\*B\*\*\* veräußerte Wortmarke und Wortbildmarke \*\*\*Marke\*\*\* - wie oben dargelegt - aufgrund des wirtschaftlichen Eigentums der Beschwerdeführerin als Betriebsvermögen anzusehen. Die Veräußerung erfolgte mittels Übertragungsvertrag vom 7. September 2007, in welchem die Beschwerdeführerin lediglich als beitretende Partei und Nutzungsberechtigte bezeichnet wurde. Der Verkaufserlös ist dadurch auch nicht der Beschwerdeführerin zugeflossen, sondern \*\*\*B\*\*\* selbst.

Eine verdeckte Ausschüttung liegt steuerlich insbesondere dann vor, wenn sich der Gesellschafter(-Geschäftsführer) zu Lasten der Gesellschaft Vorteile zuwendet und dies nicht zeitnah durch die Erfassung einer (realen) Forderung der GmbH ausgleicht.

Im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur kam es dadurch zu einer verhinderten Vermögensvermehrung der Beschwerdeführerin, da der Veräußerungserlös ihr zugestanden wäre. Von \*\*\*B\*\*\* wurde keine Gegenleistung erbracht. Es wurde von der Beschwerdeführerin auch keine Forderung auf seinem Verrechnungskonto eingestellt.

Die Beschwerdeführerin unterliegt nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung und bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988. Daher sind für sie die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend und sie ermittelt ihren Gewinn aufgrund doppelter Buchführung.

Der Gewinn war daher bereits im Jahr 2007 aufgrund des abgeschlossenen Übertragungsvertrages in die Bücher aufzunehmen, der tatsächlich erfolgte Zahlungsfluss ist unerheblich.

Von \*\*\*B\*\*\* wurde keine Gegenleistung erbracht und von der Gesellschaft auch keine Forderung gegen ihn gebucht. Es ist daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin ihrem Gesellschafter willentlich diesen Vermögensvorteil zukommen lassen wollte.



Die Verwirklichung der verdeckten Ausschüttung trat im Jahr 2007 ein. Nach Ablauf des Wirtschaftsjahres kann eine solche auch nicht mehr mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (VwGH 19.05.1987, 86/14/0179).

Dem festgestellten Sachverhalt folgend, wurde dadurch von der Beschwerdeführerin dem damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer \*\*\*B\*\*\* ein Vermögensvorteil zugewendet, der einem Fremden Dritten nicht zugewendet worden wäre.

Durch dieses nicht fremdübliche Vorgehen der Beschwerdeführerin wurden sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung in Höhe des Veräußerungserlöses für die Wort- und die Wortbildmarke iHv EUR 500.000,- erfüllt.

### 3.1.2 Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Unternehmer ist nach § 2 Abs 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

§ 4 Abs 1 UStG 1994 sieht vor, dass der Umsatz im Regelfall nach dem Entgelt bemessen wird. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme).

Abs 10 leg cit sieht vor, dass die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage zählt.

Dagegen umfasst der zivilrechtliche Preis jedenfalls auch die Umsatzsteuer, wenn

- nicht ausdrücklich (Nettopreisabrede) oder schlüssig (Verkehrsübung) das Gegenteil vereinbart wird,
- der Leistende Steuerschuldner ist und
- er auch nicht die Möglichkeit hat, eine abzuführende USt vom Leistungsempfänger wiederzuerlangen (EuGH vom 7.11.2013, Tulica und Plavoštin, C-249/12 und C-249/12).

Bestehen Zweifel, ob der zivilrechtliche Preis die gesamte geschuldete Gegenleistung inklusive der Umsatzsteuer umfasst oder das Nettoentgelt (iSd UStG) bezeichnet, so sind diese nach zivilrechtlichen Auslegungsregeln zu beheben. Der Leistungsempfänger kann im Zweifel davon ausgehen, dass es sich bei dem mit ihm vereinbarten Preis um einen Bruttopreis handelt (VwGH 23.9.2010, 2006/15/0234, *Melhardt/Tumpel* (Hrsg) UStG<sup>3</sup>, § 4 Rz 50).

§ 10 Abs 1 UStG 1994 legt fest, dass die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage beträgt.

§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 sieht vor, dass die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen im Regelfall mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung).

Wie oben dargelegt, ist im gegenständlichen Fall der Verkaufserlös der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Die Steuerschuld für die Umsatzsteuer entstand daher bereits im September 2007. Der Zahlungsfluss an **\*\*\*B\*\*\*** in den Folgejahren ist für die Festsetzung der Umsatzsteuer bei der Beschwerdeführerin ohne Bedeutung.

Da die Veräußerung im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin erfolgte und der Veräußerungserlös iHv EUR 500.000,- ohne Umsatzsteuer vereinbart wurde, ist dieser Veräußerungserlös als Bruttobetrag zu betrachten und unterliegt dem Normalsteuersatz von 20 %.

Aus diesem Grund beträgt der Nettoverkaufspreis EUR 416.666,67 und wurde der Beschwerdeführerin zu Recht Umsatzsteuer iHv EUR 83.333,33 vorgeschrieben.

### **3.1.3 Kapitalertragsteuer**

Wie oben ausgeführt, ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird, und sind im Rahmen der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten.

Gemäß § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 stellen Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen dar.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 in der im beschwerdegegenständlichen Jahr geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs 2 Z 1 lit a auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Sonstige Bezüge sind andere geldwerte Bezüge, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, wozu vor allem die verdeckte Ausschüttung zählt (vgl. VwGH 16.5.07, 2005/14/0005; *Jakom in Marschner EStG*<sup>17</sup>, § 27 Rz 36).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs 2 EStG 1988 zählen daher auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilhaberschaft haben, wobei solche verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl zB VwGH 31.05.2006, 2003/13/0015 und 0016).

Im Rahmen der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (zB VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist dabei gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge, wobei die Kapitalertragsteuer durch Abzug einzubehalten ist. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Kapitalertragsteuer ist daher grundsätzlich vom Abzugsverpflichteten, nämlich der Gesellschaft, abzuführen. Abgabenrechtliche Haftungen setzen nach ständiger Rechtsprechung den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde. Es bestehen daher grundsätzlich keine Bedenken, die ausschüttende Gesellschaft zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen (VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0063).

Gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 idF in der im gegenständlichen Jahr geltenden Fassung (BGBl I Nr 65/2008) beträgt die Kapitalertragsteuer 25%.

§ 95 Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I Nr 65/2008 sieht vor, dass der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen hat.

Gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr 99/2007 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

In Folge des in § 19 EStG 1988 normierten Zuflussprinzips tritt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Zufluss einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter im Zeitpunkt der Bereicherung ein (vgl zB VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028; 16.3.1993, 89/14/0123), dh dann wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen kann (VwGH 26.6.14, 2011/15/0028; VwGH 25.9.12, 2008/13/0241; 16.12.86, 86/14/0064). Eine Bindung des Einkommensteuerbescheides des Gesellschafter an den Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft besteht nicht (VwGH 16.3.93, 89/14/0123).

Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002 mwN).

Im vorliegenden Fall wurde aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung ein Haftungsbescheid iHv EUR 125.000,- erlassen, das entspricht 25% des Verkaufserlöses von EUR 500.000,-. In der Begründung des Haftungsbescheides wurde auf den Bericht der Außenprüfung vom 20. November 2012 verwiesen. Konkrete Feststellungen zum Zuflusszeitpunkt wurden nicht getroffen.

Die Zahlung des Veräußerungspreises erfolgt in vier Raten an **\*\*\*B\*\*\***, die erste Rate iHv EUR 115.000,- floss ihm am 11. September 2008, die zweite Rate iHv EUR 115.000,- am 9. September 2009, die dritte Rate iHv EUR 115.000,- am 14. Oktober 2010 und die vierte Rate iHv EUR 155.000,- am 25. August 2011 zu. Es wurde keine Forderung bei der Gesellschaft eingestellt. **\*\*\*B\*\*\*** erbrachte auch keine Gegenleistung. **\*\*\*B\*\*\*** war zum gegenständlichen Zeitpunkt auch nicht Mehrheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin, seine Beteiligung betrug lediglich 25%.

Entgegen der Feststellung der verdeckten Ausschüttung und Hinzurechnung des Gewinnes bei der Beschwerdeführerin bereits im Jahr 2007 und dass diese verpflichtet gewesen wäre, den Gewinn bereits bei Abschluss des Übertragungsvertrages in der doppelten Buchhaltung zu realisieren, ist bei **\*\*\*B\*\*\*** der Zufluss des von der Gesellschaft an ihn zugewendeten Vermögensvorteiles erst in den Jahren 2008 bis 2011 erfolgt, da er erst ab Erhalt der jeweiligen Raten über den Erlös tatsächlich und rechtlich verfügen konnte.

Damit musste die Beschwerdeführerin im Jahr 2007 mangels Zufluss der verdeckten Ausschüttung an **\*\*\*B\*\*\*** keine Kapitalertragsteuer in Abzug bringen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Haftungsbescheid aufzuheben.

### **3.2. Zu Spruchpunkt III. (Revision)**

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

Eine solche Rechtsfrage liegt im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vor, da das Erkenntnis in seinen rechtlichen Ausführungen der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur folgt.

Bei der Beurteilung des Vorliegens von wirtschaftlichem Eigentum handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 2. September 2024

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat in der Beschwerdesache Bf1, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* Steuernummer: \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, vertreten durch die BDO Austria Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, QBC 4 – Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 16. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8. August 2022 betreffend **Körperschaftsteuer 2015** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. November 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin KS zu Recht:

I)

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II)

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 von der belangten Behörde wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2015 erlassen. Seitens der belangten Behörde wurde davon ausgegangen, dass beim Verkauf von Aktien aus einer im Anlagevermögen befindlichen, einheitlich zu bewertenden Aktienbeteiligung der Durchschnittspreis pro Aktie aus sämtlichen Aktien des Beteiligungsbestandes als Buchwertabgang der veräußerten Aktien anzusetzen sei. Es liege im gegenständlichen Fall angesichts des Umfangs, Zweck und Dauer der Beteiligung der BF an der P AG und X AG eindeutig eine Beteiligung iSd § 228 UBG (bzw ab 20.7.2015 § 189a UGB) vor. Nach der Fachliteratur/Rechtsprechung zu den Bewertungsregeln des § 6 EStG richte sich die

Zugehörigkeit zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen (Finanzanlage) oder zum Umlaufvermögen und den damit verbundenen Bewertungsregeln nach der vorgesehenen Besitzdauer (§ 198 Abs 2 UGB). Die Größe des Anteils spiele für die Zuordnung keine Rolle. Die Beteiligung sei als einheitliches Wirtschaftsgut auszuweisen, die einzelnen Anteile der Beteiligung würden ihre Selbständigkeit verlieren (BFH 14.2.1973, 1R 76/71, BStBl II 1973, 397, vgl auch Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz Rz 185 zu § 6 EStG). Liege eine Beteiligung vor, dann würden die Anteile, aus denen sich die Beteiligung zusammensetze, ihre Selbständigkeit als Wirtschaftsgüter verlieren; die Beteiligung sei als einheitliches Wirtschaftsgut auszuweisen (BFH, BStBl 1973 II 397"). Daraus folge, dass nicht die einzelne Aktie das bewertbare Wirtschaftsgut darstelle, sondern das Wirtschaftsgut „Beteiligung“ in der Gesamtheit der erworbenen Aktien Gegenstand der Bewertung sei. Der BFH habe in den Entscheidungsgründen zum obigen Urteil ua angeführt, dass die Möglichkeit der Einzelbewertung von Aktien für den Aktionär im Zeitpunkt des Vorliegens einer Beteiligung als wirtschaftliche Einheit ende und eine Teilwertabschreibung von Aktien nur möglich sei, wenn der durchschnittliche Anschaffungskurs aller Aktien, die eine Beteiligung bildeten, niedriger sei als der Börsenkurs der einzelnen Aktie am Bilanzstichtag und die Teilwertabschreibung der Aufstockung der Beteiligung abgelehnt, da im Streitfälle die Anschaffungskosten der Beteiligung - sowohl insgesamt als auch im durchschnittlichem Bezug auf die einzelne Aktie - unstreitig weit unter den Börsenkurswerten an den Bilanzstichtagen der Streitjahre gelegen seien.

Mit Schreiben vom 16.11.2022 wurde von der BF eine Beschwerde bei der belangten Behörde eingebracht. Nach dem Beschwerdevorbringen seien die unternehmens- und steuerbilanzrechtlichen Bewertungsvorschriften vom Grundsatz der Einzelbewertung getragen. Nach § 201 Abs 2 Z 3 UGB seien die Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Entsprechend regle § 6 EStG die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Gegenstand der Bewertung seien somit die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden bzw. Wirtschaftsgüter. Wirtschaftsgüter seien alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Ob auch nach Zivilrecht ein selbständiges Gut vorliege, sei nicht entscheidend. Während beim Begriff des Vermögensgegenstandes im Allgemeinen die selbständige Übertragbarkeit vorausgesetzt werde, werde für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes die selbständige Bewertbarkeit als ausreichend angesehen. Selbständige Bewertungsfähigkeit werde dann angenommen, wenn für das Gut im Rahmen des Gesamtaufpreises für das Unternehmen ein besonderes Entgelt angesetzt werde (Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 4 Tz 32). Vermögensgegenstände bzw Wirtschaftsgüter seien einheitlich zu bewerten und dürften nicht in ihre Einzelteile zerlegt werden. Ein Gesamtaufpreis für mehrere Vermögensgegenstände bzw Wirtschaftsgüter sei hingegen aufzuteilen. Maßgeblich sei der betriebliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang sowie die Verkehrsauffassung (Urnik/Urtz/Rohn/Steinhäuser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 201

Rz 47). Ein einheitliches Wirtschaftsgut liege dann vor, wenn die Bestandteile in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stünden. Durch einen Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang könne ein neues Wirtschaftsgut entstehen, dessen Bestandteile ebenfalls Wirtschaftsgüter seien und das eine andere Verkehrsgängigkeit aufweise als seine Bestandteile (Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 4 Tz 34). Selbstverständlich sei auch der umgekehrte Vorgang denkbar, nämlich, indem ein Wirtschaftsgut in selbständig verkehrsgängige Bestandteile zerlegt werde. Eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung ergebe sich bei Anwendung der Bewertungsvereinfachungsverfahren im Sinne des § 209 UGB. Diese Verfahren dienten der Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung in Fällen, in denen der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden könne, und seien als Wahlrechte konzipiert (Urnik/Urtz/Ketter/Büger in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 209 Rz 2). Mit gewissen Einschränkungen würden die Bewertungsvereinfachungsverfahren auch für die steuerliche Gewinnermittlung anerkannt. Weder für die unternehmensrechtliche Rechnungslegung noch für die steuerliche Gewinnermittlung bestehe jedoch eine Verpflichtung zur Anwendung eines derartigen Verfahrens. Es sei weitgehend der Disposition des Steuerpflichtigen überlassen, wie genau er seine Bestandserfassung anlege. Der Einzelbewertung sei aber regelmäßig der Vorzug einzuräumen. Ein bewusstes Herbeiführen oder Inkaufnehmen von gegenüber der Einzelbewertung abweichenden Ergebnissen sei mit § 6 EStG nicht vereinbar (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 6 Tz 29; EStR 2000 Rz 2135). Die Eigenschaft eines Vermögensgegenstandes bzw Wirtschaftsgutes komme unzweifelhaft sowohl einzelnen Aktien (Anteilen an Körperschaften) als auch Beteiligungen zu. Beteiligungen seien gemäß § 189a Z 2 UGB Anteile an einem anderen Unternehmen, die dazu bestimmt seien, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen. Wenn sich durch Hinzuerwerb einzelner Anteile an einer Gesellschaft zu einer Beteiligung iSd § 189a Z 2 UGB gleichsam verdichten würden, sei für die Ermittlung des Teilwertes auf den Gesamtwert dieser Beteiligung abzustellen. Dabei sei in der Regel davon auszugehen, dass aufgrund der verstärkten Einflussmöglichkeiten der Beteiligung insgesamt ein höherer Teilwert zukomme als bloß einzelnen Aktien (EStR 2000 Rz 2243, „Paketzuschlag“). Eine Teilwertabschreibung sei daher nur dann vorzunehmen, wenn der Teilwert der Beteiligung insgesamt unter dem Buchwert liege.

Mit der Frage, ob neben einer solchen Beteiligung noch weitere Anteile an der gleichen Gesellschaft gehalten werden könnten, die gesondert bewertet würden, habe sich der deutsche BFH in dem von der Außenprüfung ins Treffen geführten Urteil vom 14.02.1973, I R 76/71, BStBl II 1973, 397, auseinandergesetzt. Diese Entscheidung enthalte aber keine Aussage dazu, wie bei der Ermittlung der Anschaffungskosten vorzugehen sei, wenn einzelne Aktien aus einem größeren Bestand veräußert würden. Die veräußerten Aktien stellten gleichartige und vertretbare Wirtschaftsgüter dar. In diesem Zusammenhang stelle sich daher die Frage, welche Anforderungen an die Konkretisierung und Individualisierung der Aktien für eine Zurechnung



der Anschaffungskosten zu stellen seien. Die Außenprüfung gehe offenbar davon aus, dass nur bei tatsächlicher Ausgabe von Wertpapierurkunden („effektiven Stücken“), allenfalls in Streifbandverwahrung, eine entsprechende Konkretisierung möglich wäre. Bei börsennotierten Aktien wäre nach dieser Sichtweise immer das Durchschnittspreisverfahren anzuwenden und würde für eine Einzelbewertung (Anwendung des Identitätspreisverfahrens) kein Raum bleiben. Die Zulassung von Wertpapieren zum Amtlichen Handel, die nicht entweder in Form einer bei einem Zentralverwahrer hinterlegten Sammelurkunde verbrieft oder die nicht bei einem Zentralverwahrer registriert seien, sei nach § 38 Abs 5 BörseG unzulässig. Seit dem GesRÄG 2011, BGBl I 2011/53, dürften Inhaberaktien nur von börsennotierten Aktiengesellschaften ausgegeben werden. Diese müssten gemäß § 10 Abs 2 AktG in einer oder mehreren Sammelurkunden verbrieft sein und bei einer Wertpapiersammelbank nach § 1 Abs 3 DepG hinterlegt werden. Börsennotierte Aktiengesellschaften dürften zwar auch Namensaktien ausgeben, aufgrund der börsenrechtlichen Vorschriften würden diese in der Praxis jedoch mittels Blankoindossaments auf einer Sammelurkunde ebenfalls in Inhaberpapieren übergeführt. Auch in diesem Fall erfolge die Übertragung nur im Rahmen des Effektengiroverkehrs mittels Besitzanweisungen durch Buchungsvorgänge auf einem bei einem Kreditinstitut geführten Wertpapierdepotkonto. Eine physische Übergabe von Aktienurkunden sei aufgrund des Verbots der Einzelbriefung ausgeschlossen und finde niemals statt (Schopper in Artmann/Karollus, AktG I<sup>6</sup> § 10 Rz 39). Es sei evident, dass im Falle einer Veräußerung von einzelnen Aktien aus einem größeren Gesamtbestand, der auf mehreren Depotkonten verwahrt werde, der Steuerpflichtige eine Disposition treffen müsse, welche Aktien er veräußern möchte. Dies habe unabhängig davon zu erfolgen, ob der Gesamtbestand die Merkmale einer Beteiligung iSd § 189a Z 2 UGB erfülle und für die Beurteilung des Erfordernisses einer Teilwertabschreibung als Vergleichsmaßstab der Teilwert der Beteiligung insgesamt heranzuziehen sei. Es wäre sachwidrig und mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht in Einklang zu bringen, wenn in einem derartigen Fall als Buchwertabgang nicht die Anschaffungskosten des tatsächlich veräußerten Depotbestandes, sondern ein aus mehreren Depotbeständen ermittelten Durchschnittspreis angesetzt werde. In diesem Zusammenhang sei auch auf die Ermittlung der Anschaffungskosten für Kapitalanlagen im außerbetrieblichen Bereich zu verweisen. Nach § 27a Abs 4 Z 3 EStG sei bei allen in einem Depot befindlichen Wertpapieren mit derselben Wertpapierkennnummer bei Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge der gleitende Durchschnittspreis als Anschaffungskosten anzusetzen. Diese Regelung sei mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111, in Hinblick auf die Einbeziehung von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen in den Kapitalertragsteuerabzug auf Betreiben der Banken eingeführt worden (Jakom/Marschner EStG, 2021, § 27a Rz 35). Bei der Ermittlung der Anschaffungskosten von gleichartigen Wertpapieren, die sich im selben Depot befinden würden, komme daher zwingend der gleitende Durchschnittspreis zum Ansatz. Eine depotübergreifende Ermittlung des gleitenden Durchschnittspreises sei hingegen nicht vorgesehen. Gemäß § 27a Abs 6 EStG würden diese Vorschriften bei natürlichen Personen auch für betriebliche Einkünfte gelten.

Auch innerhalb eines Depots kommt dem Steuerpflichtigen allerdings weiterhin eine Dispositionsmöglichkeit bei der Bestimmung zu, ob Alt- oder Neuvermögen veräußert werden solle (EStR 2000 Rz 6103e). Nach der bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 geltenden Rechtslage sei bei Aktien sowohl hinsichtlich des Anschaffungszeitpunkts als auch der Anschaffungskosten eine eindeutige rechnerische Zuordnung der veräußerten Wertpapiere als ausreichend angesehen worden (Atzmüller/Mayr, Wartungserlass 2006 II zu den EStR 2000, RdW 2007, 116). Rz 6627a EStR 2000 in der Fassung Wartungserlass 2006 habe wie folgt gelautet: *„Soweit bei einem Verkauf eine eindeutige Zuordnung der Wertpapiere möglich sei (zB gleichartige Wertpapiere auf verschiedenen Depots, Subdepots oder Streifbandverwahrung), richte sich die Besteuerung nach der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Zuordnung. Dies gelte auch in Fällen, in denen in Sammelverwahrung gehaltene Wertpapiere gleicher Art (zB XY-Aktien) veräußert würden, sofern der Bestand der angeschafften Wertpapiere hinsichtlich Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskosten lückenlos dokumentiert sei, sodass eine eindeutige (rechnerische) Zuordnung der veräußerten Wertpapiere möglich sei. sei dies nicht der Fall, seien die ältesten Wertpapiere als zuerst verkauft anzusehen (FIFO-Methode).“*

Diese Regelungen seien für die Gewinnermittlung bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs 3 KStG nicht unmittelbar anzuwenden, könnten als Auslegungsleitlinie aber nicht völlig negiert werden. Es sei kein Grund ersichtlich, warum eine solche rechnerische Zuordnung der Anschaffungskosten im Bereich der betrieblichen Gewinnermittlung nicht zulässig sein sollte. Vielmehr entspreche es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Allgemeinen und dem Grundsatz der Einzelbewertung im Besonderen, eine eindeutig nachvollziehbare rechnerische Zuordnung als ausreichende Konkretisierung für die Ermittlung der Anschaffungskosten anzuerkennen. Abschließend wurde von der BF das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung und die direkte Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO beantragt.

Am 08.02.2023 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 04.04.2024 wurde die belangte Behörde aufgefordert, bekannt zu geben, ob zu den bislang vom Bundesfinanzgericht getroffenen Sachverhaltsfeststellungen Einwendungen bestehen würden, und eine abschließende Stellungnahme zum Beschwerdevorbringen zu erstatten.

Nach den Ausführungen im Schreiben der belangten Behörde vom 28.06.2024 sei zum Aktienkaufvertrag vom 12.01.2015 hinzuzufügen, dass nach dem Inhalt dieses Vertrages nur die Anzahl der an die Käuferin zu übertragenden P-/X-Aktien (je 171.888 Stück), der jeweilige Börsenwert/Stück am 09.01.2015 und der Gesamtpreis der beiden Aktienpakete (gesamt EUR 8.207.652,00) sowie die Kontonummer des WP-Depots bei der U AG, auf das die Aktien bis

spätestens 15.01.2015 zu übertragen waren, geregelt gewesen seien. Von welchem der fünf verschiedenen WP-Depots der Verkäuferin die Aktienübertragung zu erfolgen hatte, sei nicht vereinbart worden und aus freien Stücken nach dem Willen der O GmbH erfolgt. Eine Weisung, von welchem Depotkonto die Aktien zu übertragen seien, hätte aus Sicht der Käuferin auch wenig Sinn gehabt, da jede einzelne Stammaktie der P- bzw. X-AG den gleichen Wert verkörpert habe und diese voneinander nicht unterscheidbar seien. Die O GmbH habe sodann an die Depotbank den Auftrag erteilt, die veräußerten Aktien aus den beiden Depotkonten zu entnehmen, wobei richtigerweise beim Depotkonto ZZ jeweils 61.888 Stück von insgesamt jeweils 552.000 Stück Aktien als Abgang verbucht worden seien. Der Veräußerungsgewinn aus dem Aktienverkauf sei in Höhe von € 2.406.432,00 angesetzt worden. Dieser ergebe sich aus dem erklärten Buchwertabgang in Höhe von € 5.801.220,00.

Zum von der BF erstatteten Beschwerdevorbringen wurden vorab die bereits im Betriebsprüfungsbericht vorgebrachten Argumente wiederholt. Zum Verweis der BF auf die Ermittlung der Anschaffungskosten für Kapitalanlagen im außerbetrieblichen Bereich sei auszuführen, dass diese Regelungen für die Gewinnermittlung bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs 3 KStG nicht anwendbar seien. Im außerbetrieblichen Betrieb gebe es kein Wirtschaftsgut „Beteiligung“, sondern nur einzelne Aktien. Daraus würden sich zwingend unterschiedliche Bewertungsansätze ergeben.

Ergänzend wurde von der belangten Behörde auf die aktuelle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.05.2024, Ra 2022/15/0018-6 verwiesen. In der Rz 21 habe der VwGH Folgendes ausgesprochen: *„Die Anschaffungskosten einer Beteiligung können aus verschiedenen Komponenten (ursprüngliche Anschaffungskosten, Anschaffungsnebenkosten, verdeckte Einlagen und Kapitalerhöhungen, Zuschüsse zur Verlustabdeckung etc.) resultieren. Die Beteiligung stellt ein einheitliches Wirtschaftsgut dar (vgl auch Mayr in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 186, mwN). Eine Teilwertabschreibung hat zur Voraussetzung, dass der Teilwert des Wirtschaftsgutes Beteiligung niedriger ist als die Anschaffungskosten der Beteiligung bzw ihr aktueller Buchwert. Es kommt nicht darauf an, welche Teilbeträge zu den Anschaffungskosten der Beteiligung (bzw zu dem am 31. Dezember 2005 – vor Abzug der in Rede stehenden Teilwertabschreibung – ausgewiesenen Buchwert) geführt haben.“*

Dadurch habe der VwGH klargestellt, dass im betrieblichen Bereich bei einer Beteiligung diese ein einheitliches Wirtschaftsgut darstelle und hinsichtlich der Teilbeträge der gesamten Anschaffungskosten nicht zu differenzieren sei. Bewertet würde somit die Beteiligung an sich und nicht einzelne Bestandteile der Beteiligung. Eine Differenzierung zwischen Aktien und Anteilen an einer GmbH werde nicht vorgenommen. Ebenso werde in der vom VwGH zitierten Literaturstelle von Mayr davon ausgegangen, dass, sofern eine Beteiligung vorliege, die Anteile, aus denen sich die Beteiligung zusammensetze, ihre Selbständigkeit als Wirtschaftsgüter verlieren würden. Die Beteiligung sei als einheitliches Wirtschaftsgut auszuweisen (vgl Mayr in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 185, mit Verweis auf BFH, BStBl 1973 II 397).

Dass die Aktien an einer AG gemeinsam als einheitliches Wirtschaftsgut zu behandeln seien, ergebe sich auch aus den Grundsätzen zur Bewertung von Beteiligungen. In der Bilanz ausgewiesen werde sowohl bei Anteilen an einer GmbH als auch bei Anteilen an einer AG immer das Wirtschaftsgut Beteiligung an sich. Grundsätzlich erfolge die Bewertung von Beteiligungen mit den Anschaffungskosten. Dazu würden neben den unmittelbaren Anschaffungskosten auch die Anschaffungsnebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (etwa Nachschüsse, verdeckte Einlagen und Kapitalerhöhungen) gehören. Für die Ermittlung des (allfälligen niedrigeren) Teilwertes sei der Veräußerungspreis für vergleichbare Anteile an derselben Gesellschaft heranzuziehen bzw jene Methoden, die auch für die Unternehmensbewertung gelten würden, mit entsprechenden Abschlägen bei Beteiligungen unter 100% für die schlechtere Position gegenüber einem Alleingesellschafter. Als Wertfaktoren würden neben dem Substanzwert auch der Ertragswert der Beteiligung gelten. Mit der Berücksichtigung des Ertragswertes finde der Firmenwert anteilig Eingang in den Teilwert der Beteiligung; darin komme die „arteigene“ bilanzielle Behandlung von Beteiligungen zum Ausdruck (vgl Mayr in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 187, mwN). Zudem seien bei der Bewertung einer Beteiligung auch die gesellschaftsrechtlich erhöhten Rechte zu berücksichtigen (Paketzuschlag), der VwGH spreche von der Berücksichtigung des Vorteils, der sich aus der beherrschenden Stellung gegenüber der Tochtergesellschaft ergebe. Letztlich zeige sich dieser Gedanke auch im, nach der VwGH-Judikatur verpflichtenden, Ansatz eines funktionalen Wertes bei Beteiligungen im Betriebsvermögen. Dies verdeutliche, dass die Anteile an einer Kapitalgesellschaft – unabhängig davon, ob es sich um eine GmbH oder AG handle – immer als Ganzes bewertet würden. Bei einem hohen Beteiligungsausmaß erhöhe sich aus Sicht des Anteilsinhabers der Wert der Beteiligung aufgrund der zustehenden Stimm- und Kontrollrechte. Würde man nun bei Anteilen an einer AG bei einem sukzessiven Erwerb von Aktienpaketen die jeweiligen Aktienpakete getrennt bewerten, müssten als logische Konsequenz auch zu den jeweiligen Bilanzstichtagen jeweils differenzierte Bewertungen vorgenommen werden. Dies widerspreche jedoch der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH sowie der gängigen Literatur zur Unternehmensbewertung (vgl Fachgutachten des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, KFS/BW1, Rz 149 ff), da die Bewertung der Beteiligung etwa auch zwingend den funktionalen Wert der Beteiligung zu beinhalten habe und dieser aufgrund des gesamten Anteils an der Beteiligung entstehe. Eine Bewertung der einzelnen Aktienpakete würde hingegen zu deutlich niedrigeren funktionalen Werten führen. Würde man der Ansicht der BF folgen, könnte – aufgrund des sukzessiven Erwerbes der Aktienpakete mit jeweils unterschiedlichen Anschaffungskosten – zu einem Bewertungsstichtag für einzelne Aktienpakete der Teilwert über dem Buchwert und für andere Aktienpakete unter dem Buchwert liegen. Demnach würde es für einen Teil der Aktienpakete zu Teilwertberichtigungen kommen und für andere nicht bzw bei früheren Teilwertabschreibungen sogar unter Umständen zu Zuschreibungen dieser Aktienpakete. Dies verdeutliche auch noch einmal warum auch die von der BF angedachte Möglichkeit, im Falle eines teilweisen Abganges von Aktienpaketen, diese wieder aus dem

einheitlichen Wirtschaftsgut Beteiligung „herauszulösen“ und mit den jeweiligen einzelnen Anschaffungskosten anzusetzen, nicht der Rechtsprechung des VwGH entspreche. Im Falle einer Wertminderung der Beteiligung werde der Teilwert der Beteiligung den Anschaffungskosten der Beteiligung gegenübergestellt und gegebenenfalls eine Teilwertabschreibung durchgeführt. Dadurch würden die Buchwerte eben nicht mehr mit den ursprünglichen Anschaffungskosten übereinstimmen und bei einem Abgang eines Aktienpaketes könne diesem nur mehr ein anteiliger Wert am gesamten nunmehr geringeren Buchwert der Beteiligung zugeordnet werden. Somit könne auch beim „Herauslösen“ einzelner Aktienpakete bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nur der durchschnittliche Buchwert der Kapitalbeteiligung vor dem Abgang des Wirtschaftsgutes herangezogen werden. Die jährlich durchzuführenden Bewertungen von Beteiligungen und die Verpflichtung zur Durchführung von Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen seien auch Gründe, warum eine unterschiedliche Beurteilung dieser Frage im außerbetrieblichen und im betrieblichen Bereich notwendig sei. Da im außerbetrieblichen Bereich weder Teilwertabschreibungen noch Zuschreibungen auf Beteiligungen möglich seien, sei bei einer Veräußerung auf die tatsächlichen Anschaffungskosten der Aktienpakete abzustellen, zumal hier weitere Aspekte, wie etwa das Vorliegen von Spekulationseinkünften, in Betracht zu ziehen seien, die im betrieblichen Bereich so nicht auftreten würden.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 04.07.2024 wurde die Eingabe der belangten Behörde vom 28.06.2024 der BF zur Kenntnisnahme weitergeleitet und diese aufgefordert, bekannt zu geben, ob zu den bislang getroffenen Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichtes Einwendungen bestehen würden und eine abschließende Stellungnahme zum Vorbringen der belangten Behörde zu erstatten.

Mit Schreiben vom 16.09.2024 wurde von der BF ausgeführt, dass hinsichtlich der vom Bundesfinanzgericht laut Beschluss vom 04.07.2024 getroffenen vorläufigen Sachverhaltsfeststellungen keine Einwendungen bestehen würden. Ergänzend werde ausgeführt, dass die BF, welche das Vermögen der O GmbH durch Verschmelzung auf Grundlage der Schlussbilanz zum 31.12.2015 übernommen habe, ein Konzernunternehmen der I GmbH („I-Gruppe“) sei. Die I-Gruppe habe im Wege ihrer Tochterunternehmen über einen längeren Zeitraum und in mehreren Tranchen Aktien der P AG erworben. Die einzelnen erworbenen Aktienpakete seien jeweils auf gesonderten Depotkonten verwahrt worden, sodass die Anschaffungskosten für jede Tranche klar dokumentiert und eindeutig nachvollziehbar seien. Jedenfalls seit dem Erwerb eines größeren Aktienpaketes im Jahr 2012 sei davon auszugehen, dass eine dauernde Geschäftsbeziehung zur P AG intendiert worden sei und die einzelnen Anteile, welche in etwa je zur Hälfte von der O GmbH und der BF gehalten worden seien, insgesamt als Beteiligung im Sinne des § 189a Z 2 UGB zu qualifizieren seien. Im Zuge der verhältnismäßigen Abspaltung von Vermögensteilen der P AG auf die X AG als übernehmender Gesellschaft seien jedem Aktionär der P AG für je eine P Aktie eine Aktie der X AG als Gegenleistung für die Übertragung dieser Vermögensteile mit Eintragung der Spaltung

im Firmenbuch am tt.12.2014 gewährt worden. Aufgrund dieser Spaltung hätten bei der O GmbH und der BF gemäß § 36 Abs 4 UmgrStG die bisherigen Anschaffungskosten im Verhältnis der Verkehrswerte (Börsenwerte) auf die P-Aktien und X-Aktien aufgeteilt werden müssen. Für die O GmbH sei es bei der Veräußerung von 171.888 Stück P- und X-Aktien aus diesem Gesamtbestand unumgänglich gewesen, eine Entscheidung darüber zu treffen, aus welchem Depotbestand die veräußerten Aktien entnommen werden sollten. Diese Disposition sei betriebswirtschaftlich sinnvollerweise mit Aktienkaufvertrag und Schreiben an die U AG vom 12.01.2025 erfolgt. Da die Übertragung der Aktien direkt auf ein Eigendepot der U AG erfolgen sollte, sei im Aktienkaufvertrag unter Punkt 6) ausdrücklich auf dieses Schreiben vom gleichen Tag Bezug genommen worden und seien Aktienkaufvertrag und dieses Schreiben daher als Einheit zu sehen. Die Zugehörigkeit der O GmbH zur Unternehmensgruppe mit der I GmbH als Gruppenträger habe mit der Veranlagung 2014 geendet.

Zu den Ausführungen der belangten Behörde werde ausgeführt, dass es feststehe, dass mit der Veräußerung von 171.888 Stück P-Aktien und 171.888 Stück X-Aktien zum Zweck der Erfüllung der Verpflichtungen aus der Akquisitionsfinanzierungsvereinbarung keine Beteiligung, sondern lediglich einzelne Aktien (Aktienpakete jeweils von zirka 1,44 % des Grundkapitals) veräußert worden seien. Die I-Gruppe habe ihre Beteiligungen an der P AG und der UD AG (als Rechtsnachfolgerin der X AG) nicht aufgegeben und halte nach der verfahrensgegenständlichen Transaktion maßgebliche Anteile an diesen Unternehmen. Abgegangen sei daher nicht das Wirtschaftsgut „Beteiligung“, sondern einzelne Aktien. Die belangte Behörde spreche in diesem Zusammenhang von einer Veräußerung aus einer Beteiligung.

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 seien Beteiligungen und andere Wertpapiere oder Wertrechte (nicht abnutzbares Anlage- und Umlaufvermögen) mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Gegebenenfalls könne bzw müsse der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Der Buchwert (die fortgeschriebenen Anschaffungskosten) von Wirtschaftsgütern, die aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien, seien auszubuchen. Strittig sei im gegenständlichen Verfahren ausschließlich die Ermittlung der (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten für die veräußerten Aktien.

Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei sukzessiv angeschafften gleichartigen Wertpapieren liege – soweit ersichtlich – nicht vor. Nach Rechtsprechung des BFH sei für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns von den tatsächlichen Anschaffungskosten auszugehen und seien für jedes einzelne Wirtschaftsgut, also auch für jedes Wertpapier gleicher Gattung, die tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen, sofern diese feststellbar seien. Identifiziere der Steuerpflichtige bei der Veräußerung von zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworbenen Aktien die veräußerten Aktien, seien für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns die tatsächlichen Anschaffungskosten der veräußerten Aktien maßgebend. Eine Bewertung mit dem durchschnittlichen

Anschaffungspreis komme nur subsidiär, sofern sonstige Anhaltspunkte für einen zutreffenderen Schätzwert fehlen würden, in Betracht (vgl BFH 11.12.2013, IX R 45/12; BFH 04.02.2020, IX R 18/19 mwN). Die Verwahrung der Aktien in einem Girosammeldepot mittels einer Globalurkunde stehe einer Identifizierung laut BFH nicht entgegen. Bei girosammelverwahrten Aktien habe der Aktionär Miteigentum nach Bruchteilen an den zum Sammelbestand des Verwahrers gehörenden Wertpapieren derselben Art. Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren, die in Sammelverwahrung genommen seien, würden auf den ideellen Anteil an solchen Wirtschaftsgütern bezogen. Dem Identitätserfordernis werde daher auch dann entsprochen, wenn es sich der Art und der Stückzahl nach um dieselben Wertpapiere handle (vgl BFH 24.11.1993, X R 49/90). Da die Anteile ihre rechtliche Selbständigkeit behalten würden, habe der Anteilseigner die Möglichkeit frei zu bestimmen, welchen Anteil er veräußere, wenn er die Anteile zu verschiedenen Zeiten und zu verschiedenen Preisen erworben habe. Entscheidend für die Identifizierung der veräußerten Aktien sei, ob diese aufgrund objektiver Umstände bestimmbar seien. Die Verwahrung in gesonderten Depots sei vom BFH jedenfalls als ausreichend angesehen worden (vgl BFH 04.02.2020, IX R 18/19).

Die angeführten Entscheidungen würden sich zwar auf die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch natürliche Personen (§ 17 dEStG) beziehen, es sei jedoch kein Grund ersichtlich, warum diese Sichtweise nicht auch für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Körperschaften anwendbar sein sollte. Auf § 7 Abs 2 KStG 1988 werde verwiesen. Der Ansicht der belangten Behörde, wonach die Grundsätze für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus Wertpapieren im außerbetrieblichen Bereich für den gegenständlichen Fall nicht maßgebend wären, da es im außerbetrieblichen Bereich das Wirtschaftsgut „Beteiligung“ nicht gebe, könne nicht gefolgt werden, da im gegenständlichen Fall eben keine Beteiligung, sondern einzelne Aktien veräußert worden seien. Die Bewertungseinheit einer Beteiligung an einem anderen Unternehmen bestehe nach der Rechtsprechung des BFH nur solange und nur insoweit die einzelnen Aktien dazu bestimmt seien, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenem Unternehmen zu dienen. Die Bewertungseinheit einer Beteiligung an einer AG schließe die Einzelbewertung von Aktien nicht aus, wenn diese Aktien nicht mehr dazu bestimmt seien, eine dauernde Verbindung zu der AG herzustellen. Sie ende, sobald einzelne Aktien anderen Zwecken gewidmet seien (vgl BFH 10.08.2005, VIII R 26/03). Auch im Urteil vom 14.02.1973, I R 76/71, habe der BF nichts Gegenteiliges ausgesprochen. Die Ansicht der belangten Behörde, wonach einzelne Aktien, die bisher einer Beteiligung zuzurechnen gewesen seien, ihre Selbständigkeit verlieren würden und im Falle des Abgangs, auch wenn der Funktionszusammenhang einer Beteiligung hinsichtlich dieser Aktien nicht mehr bestehe, mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten zu bewerten seien, widerspreche dem Grundsatz der Einzelbewertung und sei vom Gesetz nicht gedeckt. Der Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.05.2024, Ra 2022/15/0018, gehe am Verfahren vorbei, da diese Entscheidung

die Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen betreffe. Für die Ermittlung des Buchwertabgangs bei Veräußerung von einzelnen Aktien sei aber nicht der Teilwert, sondern die (gegebenenfalls fortgeschriebenen) Anschaffungskosten maßgebend. Nicht die Beteiligung sei zu bewerten, sondern die einzelnen abgegangenen Wirtschaftsgüter.

Mit Schreiben vom 03.10.2024 zog die BF den Antrag auf Senatszuständigkeit zurück.

In der am 07.11.2024 antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der BF zum Sachverhalt ergänzend vorgebracht, dass die O GmbH zum 31.12.2014 einen Anteil von 16,21 % am Grundkapital der P AG und einen Anteil von 16,13 % am Grundkapital der X AG gehalten habe. Seitens der BF wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall nicht der Verkauf einer Beteiligung vorliege, sondern einzelne Aktien bzw ein Aktienpaket aus der Beteiligung verkauft worden seien. In rechtlicher Hinsicht wurde vom steuerlichen Vertreter der BF ergänzend vorgebracht, dass eine Beteiligung durch einen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang charakterisiert sei. Wenn einzelne Aktien für andere Zwecke verwendet würden, liege dieser Funktions- und Nutzungszusammenhang hinsichtlich dieser Aktien nicht mehr vor und seien sie nicht mehr Teil der Beteiligung. Die Anschaffungskosten seien so genau wie möglich zu ermitteln. Im gegenständlichen Fall seien die Werte entsprechend der Depotwerte angesetzt worden.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die BF hat durch Verschmelzung das Vermögen der O GmbH auf Grundlage der Schlussbilanz zum 31.12.2015 übernommen. Die Verschmelzung wurde am 11.11.2015 im Firmenbuch eingetragen. Die BF ist Gesamtrechtsnachfolgerin der O GmbH. Mit Verschmelzungsvertrag vom 28.9.2016 wurde die O GmbH rückwirkend zum 31.12.2015 mit der BF (Gesellschafterin zu 100% = I GmbH) verschmolzen und die O GmbH anschließend am 11.11.2016 Firmenbuch gelöscht.

Im Vermögensbestand der O GmbH befanden sich zum 31.12.2014 insgesamt 2.357.864 Stammaktien der P AG mit einem Buchwert von € 54.093.153,50 und 2.357.864 Stammaktien der X AG mit einem Buchwert von € 8.192.260,61, welche je nach Anschaffungsvorgang und Anschaffungspreis auf fünf Depotkonten verwahrt wurden:

[...]

Die P-Aktien standen im Wesentlichen bereits seit Gründung der Gesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom 18.12.2003 im Eigentum der O GmbH. Die Aktien an der X AG hatte



sie im Zuge der Abspaltung eines Vermögensteils von der P AG auf die X AG (verhältnismäßige Abspaltung zur Aufnahme von der P AG auf die X AG gegen Gewährung von Aktien der X AG an die Aktionäre der P AG) mit Eintragung im Firmenbuch am 12.12.2014 als Gegenleistung erhalten.

Die O GmbH hatte den vorliegenden Aktienbestand in Sammelverwahrung auf insgesamt fünf Depots, jeweils gesondert nach den Anschaffungsvorgängen bei der U AG als depotführender Stelle verwahrt, sodass die Anschaffungskosten der einzelnen erworbenen Aktienpakete für jede Tranche klar dokumentiert und eindeutig nachvollziehbar sind. Der Buchwert der Aktien wurde von der O GmbH anhand der (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten für den jeweiligen Depotbestand ermittelt. Sämtliche Aktien waren zugunsten der U AG im Zusammenhang mit einem mit der S-Gruppe aufgenommenen Kredit zur Finanzierung des Erwerbs von P-Aktienpaketen (Vereinbarung über eine Akquisitionsfinanzierung in Höhe von € 50 Millionen vom 16.07.2012) verpfändet.

Die O GmbH hielt mit den von ihr gehaltenen P- und X-Aktien einen Anteil von 16,21 % am Grundkapital der P AG und einen Anteil von 16,13 % am Grundkapital der X AG.

Im Jahresabschluss der O GmbH zum 31.12.2014 waren die Anteile an der P AG und X AG als Finanzanlagevermögen wie folgt ausgewiesen:

[...]

Mit Aktienkaufvertrag vom 12.01.2015 hat die O GmbH 171.888 Stück Stammaktien der P AG um € 40,85 je Aktie sowie 171.888 Stück Stammaktien der X AG um € 6,90 je Aktie, somit zu einem Gesamtkaufpreis von insgesamt € 8.207.652,00, an die \*\*\*Bf1\*\*\* verkauft. Sowohl die Aktien der P AG als auch die Aktien der X AG waren bzw sind zum amtlichen Handel an der Wiener Börse zugelassen. Der Kaufpreis entsprach jeweils dem aktuellen Börsenkurs der Aktien vom 09.01.2015. Die erworbenen Aktien wurden von der \*\*\*Bf1\*\*\* zur Bedienung der Verpflichtungen aus dem Akquisitionskreditvertrag vom 16.07.2012 verwendet und entsprechend der Verpflichtung unentgeltlich an die U AG übertragen („Equity Kicker“).

Im Aktienkaufvertrag vom 12.01.2015 waren die Anzahl der an die Käuferin zu übertragenden P/X Aktien (je 171.888 Stück), der jeweilige Börsenwert/Stück am 09.01.2015 und der Gesamtkaufpreis der beiden Aktienpakete (gesamt € 8.207.652,00) sowie die Kontonummer des WP-Depots bei der U AG, auf das die Aktien bis spätestens 15.01.2015 zu übertragen waren, geregelt.

Von welchem der fünf verschiedenen WP-Depots der Verkäuferin die Aktienübertragung zu erfolgen hatte, war nicht vereinbart und erfolgte dies nach dem Willen der Verkäuferin.

Die O GmbH erteilte an die Depotbank den Auftrag, die veräußerten Aktien den Depotkonten mit den Nummern ZX und ZZ zu entnehmen, wobei beim Depotkonto ZX der gesamte auf diesem Depot in Verwahrung befindliche Wertpapierbestand (110.000 Stück P-Stammaktien und 110.000 Stück X-Stammaktien) und beim Depotkonto ZZ jeweils 61.888 Stück von insgesamt jeweils 552.440 Stück P-Stammaktien und X-Stammaktien als Abgang verbucht wurden.

Auf den zwei genannten Depots waren die entnommenen P-Stammaktien mit € 29,31/Aktie und die X-Stammaktien mit € 4,44/Aktie mit dem jeweils höchsten Buchwert/Aktie bewertet.

Die O GmbH erfasste den Buchwert für die aus dem Depot mit der Nummer ZX veräußerten Aktien in Höhe der (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten von € 3.712.500,00 sowie den Buchwert für die aus dem Depot mit der Nummer ZZ veräußerten Aktien in Höhe der (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten von € 2.088.720,00 als Abgang und somit Betriebsausgabe, sodass ein Veräußerungsgewinn aus dem Aktienverkauf in Höhe von insgesamt € 2.406.432,00 angesetzt wurde.

## **2. Beweiswürdigung**

Die Feststellungen beruhen auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen und dem übereinstimmenden Vorbringen beider Parteien (vgl. diesbezüglich die Stellungnahmen der belangten Behörde vom 28.06.2024 sowie der BF vom 16.09.2024).

Die Feststellung zur Höhe der von der O GmbH gehaltenen Anteile am Grundkapital der P AG bzw. am Grundkapital der X AG beruht auf den ergänzenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters der BF in der mündlichen Verhandlung vom 07.11.2024 und der diesbezüglich vorgelegten Aufstellung.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den

angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Gemäß § 6 Z 2a EStG 1988 gilt für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, dass Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und das Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

§ 189a Z 2 UGB lautet:

*„Beteiligung: Anteile an einem anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen; dabei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht; es wird eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen vermutet, wenn der Anteil am Kapital 20% beträgt oder darüber liegt; § 244 Abs. 4 und 5 über die Berechnung der Anteile ist anzuwenden; die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung;“*

Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch eine dauernde Verbindung zu diesen Unternehmen zu dienen (vgl § 228 Abs 1 UGB). Unternehmensrechtlich ist das bei einem Anteilsbesitz an Kapitalgesellschaften von 20 % im Zweifel anzunehmen (§ 228 Abs 1 UGB), aber auch bei niedrigeren Beteiligungen (Stoll, GesRZ 1982, 4; „Beteiligungen“ iSd § 31 mit nur 1 % Anteil decken den Begriff aber nicht ab). Beteiligungen können, müssen aber nicht in Wertpapieren verbrieft sein.

Liegt eine Beteiligung vor, dann verlieren die Anteile, aus denen sich die Beteiligung zusammensetzt, ihre Selbständigkeit als Wirtschaftsgüter; die Beteiligung ist als einheitliches Wirtschaftsgut auszuweisen (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn<sup>13</sup>, EStG, § 6 Rz 185 mit Verweis auf BFH vom 14.02.1973, I R 76/71, BStBl II 1973, 397).

Nach § 201 Abs 2 Z 3 UGB sind die Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Entsprechend regelt § 6 EStG 1988 die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Gegenstand der Bewertung sind somit die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden bzw Wirtschaftsgüter. Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art. Ob auch nach Zivilrecht ein selbständiges Gut vorliegt, ist nicht entscheidend.

Während beim Begriff des Vermögensgegenstandes im Allgemeinen die selbständige Übertragbarkeit vorausgesetzt wird (Ch. Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> 5 196 Rz 9), wird für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes die selbständige Bewertbarkeit als ausreichend angesehen. Selbständige Bewertungsfähigkeit wird dann angenommen, wenn für das Gut im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das Unternehmen ein besonderes Entgelt angesetzt wird (Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 4 Tz 32).

Beteiligungen sind nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter; ihre Bewertung erfolgt mit den Anschaffungskosten (vgl VwGH 23.02.2017, Ro 2016/15/0006 mit Verweis auf Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 187).

Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern ist bei einer Veräußerung des Wirtschaftsgutes der nach diesen Kriterien ermittelte Buchwert (Anschaffungswert bzw niedrigerer Teilwert) des abgegangenen Wirtschaftsgutes dem Verkaufserlös gegenüber zu stellen und der Veräußerungsgewinn zu ermitteln.

Im gegenständlichen Fall liegen angesichts des Umfangs, Zweck und Dauer der Beteiligungen der O GmbH an der P AG und X AG zweifelsfrei Beteiligungen iSd § 228 UGB (bzw ab 20.7.2015 § 189a UGB) vor, wovon übereinstimmend auch beide Verfahrensparteien ausgehen. Seitens der BF wird diesbezüglich etwa im Schreiben vom 16.09.2024 ausgeführt, dass jedenfalls seit dem Erwerb eines größeren Aktienpaketes im Jahr 2012 davon auszugehen sei, dass eine dauernde Geschäftsverbindung zur P AG intendiert worden sei und die einzelnen Anteile, welche in etwa je zur Hälfte von der O GmbH und der \*\*\*Bf1\*\*\* gehalten worden seien, insgesamt als Beteiligung im Sinne des § 189a Z 2 UGB zu qualifizieren seien.

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob bei Veräußerung von einzelnen Aktien aus einer Beteiligung als Buchwertabgang die Buchwerte der tatsächlich veräußerten Depotbestände anzusetzen oder, ob die veräußerten Aktien mit ihrem Anteil am gesamten Buchwert der Beteiligung zu bewerten sind, liegt nicht vor.

Die deutsche Rechtslage ist der österreichischen Rechtslage vergleichbar.

§ 6 Abs 1 Nr. 2 dEStG lautet:

*„(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:*

.....

*2. Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.“*

§ 271 Abs 1 dHGB lautet:

*„(1) Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Eine Beteiligung wird vermutet, wenn die Anteile an einem Unternehmen insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieses Unternehmens oder, falls ein Nennkapital nicht vorhanden ist, den fünften Teil der Summe aller Kapitalanteile an diesem Unternehmen überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung im Sinne dieses Buches.“*

Der deutsche Bundesfinanzhof hat sich zur strittigen Frage bereits geäußert und führt in seiner Entscheidung vom 10.8.2005 (BFH 10.08.2005, VIII R 26/03 BStBl. 2006 II) unter Punkt II. 1. folgendes aus:

*„a) Mit dem FG geht der Senat davon aus, dass die Aktien der S-AG sowohl vor als auch nach der Kapitalherabsetzung bei der Klägerin eine Beteiligung bildeten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 266 Abs. 2 A. III. Nr. 3, und § 271 Abs 1 HGB). Die Beteiligung an der S-AG bildete den wesentlichen Vermögensgegenstand der Klägerin. Entsprechend hat sie selbst in ihren Bilanzen den Aktienbestand stets als Beteiligung ausgewiesen. Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin die Aktien in einem sog. Streifbanddepot verwahren ließ. Zwar erlaubt diese Form der Verwahrung - im Gegensatz zur sog. Girosammelverwahrung - die eindeutige sachenrechtliche Zuordnung einzelner effektiver Stücke zum Inhaber. Dies schließt es jedoch nicht aus, dass die Aktien handels- und steuerrechtlich in der Bilanz als Beteiligung zu behandeln sind. Auf die Art der Verwahrung der Aktien kommt es dafür nicht an (vgl Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 14. Februar 1973 I R 76/71, BFHE 108, 532, BStBl II 1973, 397).*

*b) Die Beteiligung ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten oder mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten. In welchem Umfang sich der in der Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1992 ausgewiesene Buchwert der Beteiligung an der S-AG im Streitjahr durch den*

*Abgang von Aktien ergebniswirksam verringert hat, hängt zunächst davon ab, ob diese Aktien einzeln bewertet werden können. Das ist zu bejahen. Sowohl die von der Klägerin im Streitjahr veräußerten als auch die der S-AG zur Einziehung zur Verfügung gestellten Aktien sind einzeln zu bewerten.*

*aa) Werden Aktien aus einer Beteiligung veräußert, sind sie einzeln zu bewerten (vgl etwa Blümich/Ehmcke, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 6 EStG Rz. 808; Korn/Strahl in Korn, Einkommensteuergesetz, § 6 Rz. 311; Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 6 Rdnr. B 520). Davon sind auch die Beteiligten übereinstimmend ausgegangen, indem sie bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von 6.000 Aktien durch die Klägerin im Streitjahr den auf die veräußerten Aktien entfallenden Buchwertanteil vom Veräußerungserlös abgezogen haben.*

*bb) Dasselbe gilt, wenn Aktien aus anderen Gründen aus einer Beteiligung herausgelöst werden. Aktien sind einzeln bewertbare Wirtschaftsgüter. Zwar endet die Möglichkeit der Einzelbewertung von Aktien für den Aktionär in der Regel in dem Zeitpunkt, in dem nicht mehr der Anteilsbesitz allein, sondern in seiner Häufung als wirtschaftliche Einheit, d.h. als Beteiligung, für ihn entscheidende Bedeutung gewonnen hat (vgl BFH-Urteil in BFHE 108, 532, BStBl II 1973, 397). Die Bewertungseinheit der Beteiligung an einem anderen Unternehmen besteht aber nur solange und soweit die einzelnen Aktien dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenem Unternehmen zu dienen (§ 271 Abs. 1 Satz 1 HGB). Sie endet, sobald einzelne Aktien anderen Zwecken gewidmet werden.*

.....

*2. Die eingezogenen Aktien sind grundsätzlich mit dem auf sie entfallenden anteiligen Buchwert der Beteiligung, höchstens mit den Anschaffungskosten zu bewerten.“*

In der deutschen Literatur werden zur im Beschwerdefall strittigen Frage ua folgenden Meinungen vertreten:

*„Nur im Betriebsvermögen gehaltene Anteile zählen zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlage- oder Umlaufvermögens. Grundsätzlich sind Anteile einzeln zu bewerten. Einzelne Anteile, die keine Beteiligung bilden, sind mit den jeweils auf sie entfallenden Anschaffungskosten zu bewerten (Frotscher/Geurts/Mutscher § 6 Rn 324). Die Möglichkeit der Einzelbewertung endet jedoch dort, wo nicht mehr der Anteilsbesitz allein, sondern der Anteilsbesitz in seiner Häufung, als wirtschaftliche Einheit, dh als Beteiligung die entscheidende Bedeutung hat (BFH 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, Seite 397). Eine Beteiligung iSd § 271 Absatz 1 S. 1 HGB liegt vor, wenn Anteile an anderen Unternehmen*

*gehalten werden, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Hierbei liegt im Zweifel eine Beteiligung vor, wenn mehr als 20% des Nennkapitals bzw. – wenn dieses nicht vorhanden ist – mehr als 20% der Kapitalanteile gehalten werden (§ 271 Absatz 1 S. 3 HGB). Die Bewertungseinheit der Beteiligung an einer AG schließt die Einzelbewertung von Aktien nicht aus, sobald sie nicht mehr dazu bestimmt sind, eine dauernde Verbindung zu der AG herzustellen (BFH 10.8.2005 – VIII R 26/03, BStBl. II 2006, Seite 22). Ebenso sind Aktien einzeln zu bewerten, wenn sie einzeln veräußert werden. Dann sind sie mit dem anteilig auf sie entfallenden Buchwert anzusetzen (BeckOK EStG, Kirchhof/Kulosa/Ratschow<sup>19</sup>, § 6 EStG, Rz 354 mit Verweis auf Frotscher/Geurts/Mutscher § 6 Rn. 324).“*

*„Werden Anteile aus einer Beteiligung heraus veräußert oder aus anderen Gründen aus einer Beteiligung herausgelöst, entstehen wieder mehrere Wirtschaftsgüter (BFH VIII R 26/03 v. 10.8.05, BStBl II 06, 22). Die Anschaffungskosten der verbleibenden Beteiligung sind durch Aufteilung der Anschaffungskosten der ursprünglichen Beteiligung auf die veräußerten Anteile und die verbleibende Beteiligung zu ermitteln. Maßgeblich ist hierbei das Verhältnis der Nennwerte. Eine Berücksichtigung der historischen Anschaffungskosten der einzelnen Anteile würde hier – anders als bei § 17 – gegen den Grundsatz der Einzelbewertung der Beteiligung verstoßen (Brandis/Heuermann/Krumm, EStG, § 6, Rz 1001).“*

*„Werden Anteile aus einer Beteiligung heraus veräußert, entstehen wieder mehrere Wirtschaftsgüter. Die Anschaffungskosten der verbleibenden Beteiligung sind durch Aufteilung der Anschaffungskosten der ursprünglichen Beteiligung auf die veräußerten Anteile und die verbleibende Beteiligung zu ermitteln. Maßgeblich ist hierbei das Verhältnis der Nennwerte. Eine Berücksichtigung der historischen Anschaffungskosten der einzelnen Anteile würde hier – anders als bei § 17 (vgl. BFH VIII R 126/75 v. 10. 10. 78, BStBl II 79, 77) – gegen den Grundsatz der Einzelbewertung der Beteiligung verstoßen. Kapitalrückzahlungen aufgrund einer Kapitalherabsetzung stellen zurückgezahlte Anschaffungskosten dar; sie sind von den zu Buche stehenden Anschaffungskosten der Beteiligung abzusetzen (BFH IV R 27/97 v. 21. 1. 99, BStBl II 99, 638); dasselbe gilt für Einlagenrückgewähr (BFH VIII R 58/92 v. 19. 7. 94, BStBl II 95, 362 m. w. N.). (Blümich/Ehmcke, Einkommensteuergesetz, 96. Auflage 2007, § 6 EStG Rz 808)“*

*„Der Status von Anteilen an Kapitalgesellschaften als Beteiligung kann über die Zuordnung zum Anlagevermögen hinaus Bedeutung erlangen, weil nach h.A. in der jeweiligen Beteiligung ein einheitliches Wirtschaftsgut gesehen wird, das eine Mehrheit von (rechtlich selbständigen) Anteilen an einer Kapitalgesellschaft umfassen kann. Die Anschaffungskosten der Anteile*

*verschmelzen, was von Bedeutung ist, wenn die Anteile zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben worden sind und Teilwertabschreibungen erfolgen sollen oder ein Teil der Anteile veräußert wird und dem Erlös als Abgang dann die anteiligen durchschnittlichen Anschaffungskosten gegenüber zu stellen sind (Korn/Strahl in Korn, Einkommensteuergesetz, 153. Ergänzungslieferung, Juni 2024, § 6 EStG, Rz 306/2).“*

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes geht aus der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 10.08.2005, VIII R 26/03 zweifelsfrei hervor, dass für den Fall der Veräußerung von einzelnen Aktien dem Veräußerungserlös als Abgang die anteiligen durchschnittlichen Anschaffungskosten gegenüber zu stellen sind. Der Bundesfinanzhof führt – mit Verweis auf Blümich/Ehmcke, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 6 EStG Rz. 808; Korn/Strahl in Korn, Einkommensteuergesetz, § 6 Rz. 311; Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 6 Rdnr. B 520 – aus, dass bei Veräußerung von Aktien aus einer Beteiligung diese einzeln zu bewerten seien und bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Aktien der auf die veräußerten Aktien entfallende Buchwertanteil vom Veräußerungserlös abzuziehen sei. Der Bundesfinanzhof führt weiters an, dass dasselbe gelte, wenn Aktien aus anderen Gründen aus einer Beteiligung herausgelöst würden, im Falle von eingezogenen Aktien seien diese grundsätzlich mit dem auf sie entfallenden anteiligen Buchwert der Beteiligung, höchstens mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

Verdeutlicht wird dies durch die oben angeführten Literaturmeinungen, die einhellig davon ausgehen, dass die Bewertungseinheit der Beteiligung an einer Aktiengesellschaft die Einzelbewertung von Aktien – wie auch von der BF vertreten – nicht ausschließt, sobald sie nicht mehr dazu bestimmt sind, eine dauernde Verbindung zu der Aktiengesellschaft herzustellen. Ebenso sind Aktien einzeln zu bewerten, wenn sie einzeln veräußert werden. Für den Fall der Veräußerung sind dem Erlös als Abgang dann aber die anteiligen durchschnittlichen Anschaffungskosten gegenüber zu stellen (vgl etwa wiederum Korn/Strahl in Korn, Einkommensteuergesetz, 153. Ergänzungslieferung, Juni 2024, § 6 EStG, Rz 306/2).

Zum Verweis der BF auf die Entscheidungen des BFH vom 11.12.2013, IX R 45/12 und BFH vom 04.02.2020, IX R 18/19, wonach bei der Veräußerung von zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworbenen Aktien für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns die tatsächlichen Anschaffungskosten der veräußerten Aktien maßgebend seien, sofern der Steuerpflichtige die veräußerten Aktien identifiziere, und somit eine Bewertung mit dem durchschnittlichen Anschaffungspreis nur subsidiär in Betracht komme, sofern sonstige Anhaltspunkte für einen zutreffenderen Schätzwert fehlen würden, ist zu erwidern, dass sich diese Entscheidungen – wie von der BF richtig angeführt – auf die Veräußerung von Anteilen an



Kapitalgesellschaften durch natürliche Personen beziehen. Die vom Bundesfinanzhof für die Veräußerung von Anteilen aus dem steuerlichen Privatvermögen (Anwendung des § 17 dEStG) getroffenen Aussagen lassen sich – entgegen der Ansicht der BF – jedoch nicht auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt übertragen (vgl diesbezüglich auch Korn/Strahl in Korn, Einkommensteuergesetz, § 6 Rz. 306.2 mit Verweis auf BFH vom 10.10.1978, VIII R 126/75, BStBl II 1979, 77).

Zum Vorbringen der BF in der Beschwerde im Hinblick auf die Ermittlung der Anschaffungskosten für Kapitalanlagen im außerbetrieblichen Bereich (§ 27a Abs 4 Z 3 EStG 1988) ist auszuführen, dass nach § 27a Abs 4 Z 3 EStG 1988 bei allen in einem Depot befindlichen Wertpapieren mit derselben Wertpapierkennnummer bei Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge der gleitende Durchschnittspreis als Anschaffungskosten anzusetzen ist. Eine depotübergreifende Ermittlung des gleitenden Durchschnittspreises ist hingegen nicht vorgesehen. Gemäß § 27a Abs 6 EStG 1988 gelten diese Vorschriften bei natürlichen Personen auch für betriebliche Einkünfte. Eine Anwendbarkeit des § 27a Abs 6 EStG 1988 auf Körperschaften im Sinne des § 7 Abs 3 KStG 1988 kommt nicht in Betracht.

Soweit in der Beschwerde auf die Rz 6627a EStR 2000 in der Fassung Wartungserlass 2006 Bezug genommen wird, ist lediglich darauf hinzuweisen, dass Aussagen in Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen keine für die Verwaltungsgerichte bindende Rechtsquelle darstellen (vgl zB VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038).

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs 4 B-VG). Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Zu der hier zu klärenden Frage, ob als Buchwertabgang die Buchwerte der tatsächlich veräußerten Depotbestände anzusetzen sind oder, ob die veräußerten Aktien mit ihrem Anteil am gesamten Buchwert der Beteiligung zu bewerten sind, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 12. November 2024

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Nathalie Kovacs, die Richterin Mag. Corinna Engenhardt und die fachkundigen Laienrichter \*\*\*Laienrichter 1\*\*\* und \*\*\*Laienrichter 2\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch \*\*\*Vertreter\*\*\*, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2011 gegen die Bescheide des Finanzamt Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. November 2011 betreffend Körperschaftsteuer 2008 und Körperschaftsteuer 2009, und die Beschwerde vom 3. September 2015 gegen den Bescheid des Finanzamt Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. August 2015 betreffend Haftung Kapitalertragssteuer 2009, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. September 2024 in Anwesenheit des Schriftführers \*\*\*S\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2009 wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Im Jahr 2011 fand bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge Bf.) eine Außenprüfung statt, im Zuge welcher festgestellt wurde, dass durch die Bf. an die Gesellschafter \*\*\*B\*\*\* und

\*\*\*A\*\*\* Zahlungen iHv € 167.630,90 geleistet und gemäß § 67 EStG begünstigt besteuert worden seien. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei eine nach § 67 EStG begünstigte Besteuerung der erfolgten Zahlung zu versagen, da sich an Art und Inhalt des Beschäftigungsverhältnisses der Gesellschafter nichts geändert habe. Eine Zahlung in dieser Höhe als Ausfluss aus dem Dienstverhältnis sei als fremdunüblich zu betrachten und somit als verdeckte Ausschüttung zu werten.

Mit Bescheiden vom 29. November 2011 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Außenprüfung und rechnete den Abfertigungsaufwand iHv € 167.630,90 dem erklärten Verlust von € - 105.532,60 hinzu, sodass sich für das Jahr 2008 ein Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 62.098,30 ergab und für das Folgejahr 2009 der Verlustabzug entsprechend angepasst wurde.

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 sowie KEST-Haftungsbescheid 2008 brachte die Bf. mit Schreiben vom 22. Dezember 2011 fristgerecht Beschwerde ein und führte im Wesentlichen aus, dass die Gesellschafter \*\*\*A\*\*\* und \*\*\*B\*\*\* am 19. Dezember 2008 einen Syndikatsvertrag unterzeichnet hätten. Aufgrund dieses wäre Sperrminorität von 90% gegeben und die arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisse beendet worden. Somit sei eine Abfertigung auszuzahlen gewesen. Es sei sehr wohl auf den Syndikatsvertrag Bedacht zu nehmen, da dieser den beiden Gesellschaftern faktisch mehr Rechte übertrage. Diese Rechte seien tatsächlich so gelebt worden, sodass sie gemeinsam als Geschäftsführer abgestimmt agieren und sie niemand von diesem Verhalten abbringen bzw. ihnen Weisungen erteilen könne. Sie würden im Außenverhältnis in Hinblick auf den von ihnen unterfertigten Syndikatsvertrag immer gemeinsam auftreten.

Mit Schreiben vom 4. Jänner 2012 wurde vom steuerlichen Vertreter unter Vorlage des Firmenbuchauszuges, des GmbH-Vertrages und des Syndikatsvertrages eine Anfrage an die Rechtsabteilung der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse gerichtet, ob bezüglich der beiden Gesellschafter ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis vorliege oder ob dieses am 24.12.2008 als beendet anzusehen sei.

Mit E-Mail vom 17. Jänner 2012 an die steuerliche Vertretung nahm die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse (Versicherungsabteilung) Stellung und führte im Wesentlichen aus, dass sich aus dem vorliegenden Unterlagen schließen lasse, dass keine Dienstnehmereigenschaft gegeben sei. Maßgebend für die Beurteilung der Pflichtversicherung seien die Beteiligungsverhältnisse sowie die Möglichkeit der Einflussnahmen. Es sei für \*\*\*B\*\*\* möglich, jeden Gesellschafterbeschluss zu verhindern, da – zumindest im Innenverhältnis – die Stimmrechte nur gleichlautend ausgeübt werden dürfen. Werde der Syndikatsvertrag also in dieser Weise gelebt, gehe die Einflussnahme in der Gesellschaft so weit, dass eine Bindung an Weisungen – wie sie für das Annehmen eines Dienstverhältnisses erforderlich sei – auszuschließen sei.

Die Pflichtversicherung nach dem ASVG ende daher mit der Änderung der Beteiligungsverhältnisse. Der entsprechende Antrag sei am 24.12.2008 beim Firmenbuchgericht eingelangt. Es sei daher davon auszugehen, dass das sozialversicherungsrechtliche Dienstverhältnis auch mit diesem Zeitpunkt ende.

Mit Erkenntnis vom 22. Juli 2015 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden hinsichtlich der Körperschaftssteuer 2008 und 2009 ab und hob den KEST-Haftungsbescheid 2008 auf, da die Abfertigungszahlungen erst ab dem Jahr 2009 in Raten erfolgt und im Jahr 2008 kein vermögenswerter Vorteil zugeflossen sei.

Mit Bescheid vom 12. August 2015 wurde die Bf. für das Kalenderjahr 2009 als Schuldnerin der Kapitalerträge zur Haftung gem. § 95 EStG für Kapitalertragsteuer iHv € 41.907,73 herangezogen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Schreiben vom 3. September 2015 fristgerecht Beschwerde und führte im Wesentlichen aus, dass vor Auszahlung der Abfertigung die Lohnverrechnerin bei der NÖGKK angerufen habe und die NÖGKK die Rechtsansicht, dass \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* keine Angestellte iSd ASVG mehr seien, bestätigt habe. Im Vertrauen darauf sei die Abfertigungszahlung ausbezahlt worden.

Die zunächst telefonisch eingeholte Auskunft sei am 4. Jänner 2012 von der NÖGKK schriftlich bestätigt worden.

Mit Erkenntnis vom 26. April 2017, Ra 2015/13/0049 hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis vom 22. Juli 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Das Bundesfinanzgericht habe dem Erfordernis einer subjektiven, auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung, die aus den Umständen erschließbar sein kann, keine Beachtung geschenkt und keine Feststellungen dazu getroffen. Auch bei der Prüfung der sozietären Veranlassung der Zuwendungen habe es einen falschen Maßstab angelegt, indem es den Fremdvergleich so vorgenommen habe, als wäre die revisionswerbende Gesellschaft vom „Nichtvorliegen eines Abfertigungsanspruches“ ausgegangen. Mit unbeachtlichen Irrtümern über die ertragsteuerliche Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung seien Tatbestandsirrtümer oder Auffassungsunterschiede in Bezug auf eine solche Frage des Arbeitsrechtes nicht gleichzusetzen.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt darzulegen, inwieweit trotz der vom VwGH angesprochenen „*Tatbestandsirrtümer bzw. Auffassungsunterschiede betreffend eine Frage des Arbeitsrechtes*“ im gegenständlichen Fall dennoch Gründe vorliegen, die die Annahme einer verdeckten Ausschüttung zu rechtfertigen vermögen. Den vom Finanzamt vorgelegten Akten sei jedenfalls keine Sachverhaltskonstellation entnehmbar, die auf die vom VwGH geforderte „*subjektive, auf Vorteilsgewährungsabsicht gerichtete Willensentscheidung*“ seitens der Bf. hinweise.

Mit E-Mail vom 7. Juni 2017 gab das Finanzamt eine Stellungnahme ab.

Am 23. Mai 2024 fand ein Erörterungstermin statt, bei welchem die Sach- und Rechtslage erörtert und die ehemaligen Geschäftsführer \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* als Zeugen einvernommen wurden.

Mit Beschluss vom 5. Juni 2024 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf bekanntzugeben, wann welcher (Teil-)Betrag an Abfertigungszahlungen jeweils an \*\*\*A\*\*\* und \*\*\*B\*\*\* gezahlt wurden.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2024 teilte die Bf. mit, dass sämtliche Abfertigungszahlungen im Jahr 2009 überwiesen worden seien.

Zum Zeitpunkt des Zuflusses führte sie im Wesentlichen aus, dass sich durch die spätere Überweisung der Abfertigungen an der Zuflussfiktion im Jahr 2008 nichts ändere, da die Einbuchung bzw. Gutschrift der gesamten Abfertigungen schon 2008 erfolgt sei und auch zu diesem Zeitpunkt den Gesellschafter-Geschäftsführern als Einnahmen gemäß § 19/1 EStG zuzurechnen seien. Dies resultiere aus den Lohnabrechnungen von \*\*\*A\*\*\* und \*\*\*B\*\*\*. Mit Unterfertigung des Syndikatsvertrages am 19. Dezember 2008 seien die Auszahlungsbeträge ausgewiesen bzw. gutgeschrieben worden. Im Kommentar Jakom 17. Auflage 2024 Einkommensteuergesetz (Hsg Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner) § 19 Tz 26 werde selbst für verdeckte Ausschüttungen ausgeführt: „Verdeckte Ausschüttungen fließen zu, wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen kann“. Daran anschließend gelte für Gesellschafter-Geschäftsführer insbesondere zu § 19/1 EStG: „Der Geschäftsführer einer GmbH habe grundsätzlich, d.h. auch ohne beherrschende Beteiligung, die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten angestellten Gutschriften“ Daher sei der Zufluss im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausstellung der Gutschrift, sofern die GmbH zahlungsfähig sei. Ebenfalls zu Tz 26 Kommentar Jakom werde zum Aufschub ausgeführt: „Wird die Auszahlung eines fälligen Geldbetrags auf Wunsch des Gläubigers verschoben, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig sei (die \*\*\*Bf1\*\*\*), liege eine Vorausverfügung vor. Der Zufluss sei bereits in diesem Zeitpunkt erfolgt. Der Vertreter einer juristischen Person habe grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften.

Aufgrund der eindeutigen Judikatur und Literatur sei von einem Zufluss der Abfertigung zum Zeitpunkt der Gutschrift, das sei der 19. Dezember 2008, somit dem Kalenderjahr 2008, auszugehen. Das ergebe sich aufgrund der Lohn-/Gehaltsabrechnung 2008 und dass beide Herren als Gesellschafter-Geschäftsführer alleine (einzel) zeichnungsberechtigt gewesen seien.

Zur arbeitsrechtlichen Natur des Sachverhaltes führte sie im Wesentlichen aus, dass laut Auskunft eines Rechtspflegers in Firmenbuchsachen die Stimmbindung zu keiner Sperrminorität im Außenverhältnis führe, die gegenteilige Ansicht aber auch nicht undenkbar sei. Somit würde aus dieser Rechtsauffassung eine denkmögliche Sperrminorität resultieren, die für die

gesetzliche Abfertigungszahlung rechtlich zu beachten sei.

Hervorzuheben sei in den Aussagen von \*\*\*A\*\*\* und \*\*\*B\*\*\*, dass nach dem Ableben des Vaters sich die Mutter zur Gänze aus dem Geschäft zurückgezogen habe und die beiden ab diesem Zeitpunkt die Geschäfte ohne Rücksprache mit irgendwelchen Gesellschaftern alleine geführt hätten und zwar in Abstimmung untereinander. Von beiden sei übereinstimmend festgehalten worden, dass vor dem Tod des Vaters die Entscheidungsfindung zu viert (Mutter, Vater und die beiden Brüder) gemacht worden sei.

Arbeitsrechtlich sei daher zumindest von einer einvernehmlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses, d.h. der reinen Dienstnehmereigenschaft 2008 auszugehen. Diese Beendigung sei mit der Unterfertigung des Syndikatvertrages und der Änderung in den Arbeitsinhalten (keinerlei Verantwortung mehr gegenüber anderen Gesellschaftern) nach dem Tod des Vaters zum Ausdruck gekommen. Im Falle der einvernehmlichen Auflösung eines Arbeitsverhältnisses stehe der gesetzliche Abfertigungsanspruch zu, insofern das Arbeitsverhältnis mindestens drei Jahre gedauert habe und vor dem 1.1.2003 begonnen habe. Zur subjektiven Vorteilsgewährung führte die Bf. im Wesentlichen aus, dass im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung sich im Kommentar Körperschaftsteuer nach Lachmayer/Strimitzer/Vock (Herausgeber) 32. Lieferung Dezember 2019 unter § 8 TZ 785 finde, dass ein Tatbestandsirrtum zu beachten sei/dann vorliege, wenn eine Abfertigung geleistet wurde, weil die Gesellschaft vom Anspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers ausgehe. Ebenso werde auf die Entscheidung des VwGH vom 26.04.2017, Ra 2015/13/0049 hingewiesen. In eine ähnliche Richtung gehe auch die Entscheidung des Bundesfinanzhofes zu versehentlich überhöht ausgezahlten Tantiemen und Urlaubsgeldern (BFH 14.04.2016, VIR 13/14, BStBl II 2016,778), zitiert im Kommentar unter TZ 786.

Mit Beschluss vom 22. Juli 2024 übermittelte das BFG dem Finanzamt die Beantwortung der Bf. zur Wahrung des Parteiengehörs und forderte zur Abgabe einer Stellungnahme auf.

Mit Stellungnahme vom 12. August 2024 führte das Finanzamt zum Zufluss-Zeitpunkt der Abfertigung im Wesentlichen aus, dass die rechtlichen Ausführungen im BFG-Erkenntnis vom 22.7.2015 (RV/7101753/2012), mit welchem der KEST-Haftungsbescheid 2008 aufgehoben wurde, von der Bf. in der Parteienrevision naturgemäß nicht aufgegriffen worden seien. In der gegen den KEST-Haftungsbescheid 2009 erhobenen Beschwerde wurde kein Vorbringen betreffend abweichenden Zuflusszeitpunkt erstattet. Hinsichtlich der rechtlichen Einordnung des Zuflusszeitpunktes könne daher auf das BFG-Erkenntnis vom 22.07.2015 (Seite 13) verwiesen werden.

Zum Sachverhalt – arbeitsrechtlicher Natur führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass beide Gesellschafter im Erörterungstermin ausgesagt hätten, dass sich durch den Tod des Vaters de-facto keine Änderungen ergeben hätten, sie hätten auch davor bereits eigenverantwortlich im notwendigen Zusammenwirken ohne den Vater entschieden. Beide gäben übereinstimmend an vom Nutzen und Zweck des Syndikatsvertrages nichts gewusst zu haben. Es könne aus der geschilderten Vorgangsweise geschlossen werden, dass

bereits zuvor kein Dienstverhältnis bestanden habe und somit eine Besteuerung der Abflüsse aus der Gesellschaft als steuerlich begünstigte Abfertigungszahlung ausscheide.

Zur subjektiven Vorteilsgewährungsabsicht führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass es weiterhin der Ansicht sei, dass auch die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht bei den als verdeckte Ausschüttung gewerteten Zuflüssen gegeben sei. Es habe im Belieben der beiden Gesellschafter gestanden, die Gestaltung auf diese Weise vorzunehmen und es sei bewusst nach Beratung seitens der steuerlichen Vertretung der Weg der Abfertigungszahlung aufgrund der begünstigten Besteuerung gewählt worden. Es handle sich um eine Gestaltung durch den steuerlichen Vertreter (inkl. Syndikatsvertrag), der diesen Weg der Steueroptimierung gewählt habe. Dies ergebe sich aus den Aussagen der beiden Gesellschafter im Erörterungstermin. Daraus im Umkehrschluss zu folgern, dass dadurch keine subjektive Tatseite der Gesellschafter vorliegen würde, sei nicht nachvollziehbar. Dass Wissen darüber, dass ein Zufluss von hohen Beträgen aus der Gesellschaftssphäre in das Privatvermögen steuerliche Auswirkungen habe, könne für einen Gesellschafter als bekannt vorausgesetzt werden. Dies umso mehr, als die gesamte Gestaltung unter Beratung und Anleitung eines steuerlichen Vertreters erfolgt sei. Die subjektive Tatseite betreffe den Entscheidungsmechanismus in der Körperschaft (Achatz/Kirchmayr, KStG-Kommentar, §8 TZ 309). Wenn eine Entscheidung, wie im vorliegenden Fall betreffend Zahlung einer Abfertigung, faktisch an den steuerlichen Vertreter ausgelagert werde, müsse auch dessen Wissen über die Alternative bei steuerlich abweichender Würdigung (=verdeckte Gewinnausschüttung) den Gesellschaftern zurechenbar sein.

Das vom steuerlichen Vertreter zitierte VwGH Erkenntnis Ra 2015/13/0049 sei das dem nunmehr fortgesetzten Verfahren zugrundeliegende, also naturgemäß von eingeschränkter Bedeutung. Die weitere zitierte Entscheidung des deutschen BFH sei in Österreich von keiner Relevanz.

In der am 17. September 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung ergänzte die Bf., dass die Mutter **\*\*\*C\*\*\*** bis Ende 2008 alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin gewesen sei und sich danach aus der Geschäftsführung zurückgezogen habe.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Am Stammkapital der Bf. waren im Jahr 2008 folgende Personen beteiligt:

<b>***D***</b>	geb. 1944	40%
<b>***C***</b>	geb. 1945	10%
<b>***B***</b>	geb. 1967	25%



***A***	geb. 1968	25%
---------	-----------	-----

Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer waren \*\*\*C\*\*\*, \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\*.

Nach dem Tode des \*\*\*D\*\*\* am tt. Mai 2008 wurden die Anteile der beiden Söhne \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* im Erbweg von jeweils 25% auf jeweils 45% erhöht, der Anteil von \*\*\*C\*\*\* (Ehefrau des Erblassers) blieb unverändert.

Die Mutter \*\*\*C\*\*\* zog sich mit Ende des Jahres 2008 aus der Geschäftsführung zurück (im Firmenbuch gelöscht mit 30. Dezember 2008).

Am 19. Dezember 2008 wurde zwischen den beiden Söhnen ein Syndikatsvertrag abgeschlossen, welcher auszugsweise folgenden Wortlaut hat:

„§1 Präambel

...

Als Syndikatszweck werden die Syndikatsparteien unter primärer Beachtung der Interessen des Unternehmens ihre Verwaltungs- und Herrschaftsrechte an der \*\*\*Bf\*\*\*, insbesondere das Stimmrecht in der Generalversammlung derselben nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Vertrages einheitlich ausüben und über die syndizierten Geschäftsanteile nur nach den Bestimmungen dieses Vertrages verfügen.

§ 2 Beginn / Dauer

1. Dieser Syndikatsvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen...
2. ...
3. Der Syndikatsvertrag ist unkündbar. Die Parteien können die Auflösung des Syndikatsvertrages nur einvernehmlich beschließen. ...

§ 3 Stimmrechtsausübung

1. Die Syndikatsparteien haben in der Generalversammlung der \*\*\*Bf\*\*\* oder bei einer im Wege eines Umlaufbeschlusses durchgeführten Abstimmung vor Stimmabgabe eine Einigung über die Ausübung des Stimmverhaltens zu erzielen.
2. Zu diesem Zweck haben die Syndikatsparteien eine Vorabstimmung durchzuführen. Diese Vorabstimmung ist an keine Formalitäten gebunden. Das Ergebnis der Vorabstimmung ist jedoch schriftlich festzuhalten und von beiden Parteien zu unterzeichnen. Bei dieser Vorabstimmung steht den Syndikatsparteien das Stimmrecht entsprechend ihrem Anteil am Stammkapital der \*\*\*Bf\*\*\* zu.
3. Kann im Weg der Vorabstimmung kein eindeutiges Ergebnis erzielt werden, haben sich die Parteien spätestens zwei Tage vor dem ins Auge gefasst Termin für die Generalversammlung der \*\*\*Bf\*\*\* bzw. vor Abgaben ihres Stimmrechts zu einer persönlichen Besprechung über die Ausübung des Stimmverhaltens zu treffen. Kann im Rahmen einer

solchen persönlichen Besprechung keine Übereinstimmung erzielt werden, ist das Stimmrecht in der Generalversammlung der \*\*\*Bf\*\*\* in einer Weise auszuüben, die den Status quo erhält und der Präambel entspricht.

...."

Es wurden Abfertigungen iHv € 55.905,62 an \*\*\*B\*\*\* und iHv € 111.725,28 an \*\*\*A\*\*\* steuerbegünstigt (§ 67 EStG) ausbezahlt/überwiesen.

Die in den Lohnzetteln 2008 ausgewiesenen Abfertigungszahlungen wurden im Jahr 2009 an \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* ausbezahlt.

Die Bf. ist vom Vorliegen eines Abfertigungsanspruches ausgegangen; Fremdunüblichkeit und eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht lagen nicht vor.

## 2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen, insbesondere den Parteivorbringen, dem Firmenbuchauszug und dem Syndikatsvertrag, und den Zeugenaussagen von \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\*.

Die Feststellung, dass keine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht vorliegt, gründet sich auf folgende Überlegungen:

Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, die aus den Umständen erschließbar sein kann (zB VwGH 26.4.2017, Ra 2015/13/0049). Das Wissen und Wollen muss bei der Körperschaft – dh bei ihren vertretungsbefugten Organe – vorliegen, wozu es eines entsprechenden Verhaltens dieses Organes bedarf (*Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Herausgeber) 32. Lieferung Dezember 2019 Körperschaftsteuer: Kommentar Tz 768 mit Verweis u.a. auf VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010).

An einer für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung notwendigen Vorteilsgewährungsabsicht fehlt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wenn Vorteile nur aufgrund eines entschuldbaren Irrtums bei der Durchführung eines Rechtsgeschäftes gewährt werden (Tatbestandsirrtum; Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2. Aufl. 2016, §8, Tz 134 mit Judikatur- und Literaturhinweisen).

Nach Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, 1. Auflage Mai 2011 Tz 321f fallen darunter alle Irrtumsarten rechtlicher und tatsächlicher Natur, ausgenommen eines Irrtums in Bezug auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung:

„321 Bei Vorliegen eines Irrtums in Bezug auf Grundlagen, Abschluss oder Durchführung eines Leistungsaustausches mit einem Anteilinhaber, liegt nach hM keine verdeckte Ausschüttung vor. In diesen Fällen wird das subjektive Kriterium des „Wissens und Wollens“ der Vorteilsgewährung als nicht verwirklicht erachtet (KStR 2001 Rz 791; Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 164; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 134; W/S/S/K § 8 Tz 17). Dieses Ergebnis überzeugt, weil bei einem irrtümlich „inäquivalenten“ Leistungsaustausch keine gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögenszuwendung an den Anteilinhaber vorliegt (so auch BFH 24.3.1998, I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374). Das betreffende Rechtsgeschäft wäre unter denselben „irrtümlichen“ Bedingungen auch mit einem Dritten abgeschlossen worden (Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 166; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 135).

322

In der Literatur (Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 164; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 134; W/S/S/K § 8 Tz 17) werden diese Fälle unter dem Begriff des „**Tatbestandsirrtums**“ erfasst. Damit sind aber alle Irrtumsarten rechtlicher und tatsächlicher Natur gemeint; ausgenommen davon ist nur der Irrtum in Bezug auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung als verdeckte Ausschüttung. Dieser Fall wird als „Rechtsirrtum“ bezeichnet (Renner in Q/R/S/S, § 8 Rz 167; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 134; W/S/S/K § 8 Tz 17). Zur Rückgängigmachung von verdeckten Ausschüttungen vgl auch Tz 364 ff.

Das Finanzamt wendet in seiner schriftlichen Stellungnahme vom vom 7. Juni 2017 ein, dass auf die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht aus objektiven Gesichtspunkten geschlossen werden könne. Als objektives Kriterium könne die Tatsache, dass eine Begünstigung der Gesellschafter durch steuersparende Auszahlung von Gehältern als Abfertigung vorgesehen war, gewertet werden. Darin äußere sich bereits eine (auch subjektive) Vorteilsgewährungsabsicht. Die fehlerhafte Beurteilung der arbeitsrechtlichen Einstufung (Beendigung vs. Fortbestehen des Dienstverhältnisses) könne nicht als Tatbestandsirrtum gesehen werden, sondern handle es sich dabei um einen für die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung unbeachtlichen Rechtsirrtum (Lang/Rust/Schuch/Starringer, KStG<sup>2</sup>, § 8 Tz 134; KStR 2013 Rz 608). IdS führten auch Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (25. Lfg), § 8 Tz 167 aus: „Eine andere Situation ergibt sich beim Rechtsirrtum, der sich lediglich auf die rechtlichen (steuerlichen) Wertungen und Folgen einer Gestaltung bezieht. Diese Form des Irrtums ist unbeachtlich; eine darin begründete Vorteilszuwendung führt somit unter den sonstigen Voraussetzungen zu einer vA“. Nicht unbeachtlich sei in diesem Zusammenhang auch die zeitliche Komponente. Die begünstigte Besteuerung sei bereits im Jahr 2008 erfolgt, der Abschluss der Betriebsprüfung und die abweichende Beurteilung seien im November 2011 erfolgt. Erst mit Jänner 2012 habe die Bf. die Rechtsauskunft der NÖGKK erhalten, mit welcher die Abfertigungszahlung zu rechtfertigen versucht worden sei. Zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung sei diese Auskunft

noch nicht vorgelegen, womit die u.a. auch vom VwGH in Rz 11 des Erkenntnisses zitierte Literatur und Judikatur zum „Tatbestandsirrtum“ von eingeschränkter Relevanz sein dürfte. Der VwGH gehe im Erkenntnis auch nicht näher auf die Unterscheidung Tatsachenirrtum/Rechtsirrtum ein, sondern qualifiziere ohne nähere Begründung den Irrtum als beachtlichen Tatsachenirrtum – siehe vor allem den unter Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (25. Lfg), § 8 Tz 158 zitierten Fall (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0027). Genau diese Konstellation (Vorabinformation und Vertrauen darauf) liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 26.04.2017, Ra 2015/13/0049 in der Tz 11 ausgesagt, dass Tatbestandsirrtümer oder Auffassungsunterschiede in Bezug auf eine Frage des Arbeitsrechtes mit einem unbeachtlichen Irrtum über die ertragssteuerrechtlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung nicht gleichzusetzen sind.

Aus den übereinstimmenden Zeugenaussagen der beiden Gesellschafter und ehemaligen Geschäftsführer \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* ergibt sich, dass die Beurteilung, ob ein Abfertigungsanspruch vorliegt, vom steuerlichen Vertreter \*\*\*StB\*\*\* vorgenommen wurde (Aussage \*\*\*B\*\*\* - Betreffend Abfertigung:

„Spezialfälle [...] in enger Absprache mit der Kanzlei \*\*\*StB\*\*\* gemacht.“

„Der Sachverhalt wurde der Kanzlei \*\*\*StB\*\*\* geschildert, es wurde Rücksprache mit [...] der Kanzlei \*\*\*StB\*\*\* gehalten und entschieden, dass eine Abfertigung zusteht und auszuzahlen ist. Alles Weitere wurde von [...] der Kanzlei \*\*\*StB\*\*\* gemacht.“

Betreffend Syndikatsvertrag:

„Die Idee hat \*\*\*StB\*\*\* gehabt, er hat gemeint, das ist notwendig [...]“

Aussage \*\*\*A\*\*\* - Betreffend Abfertigung:

„Wir sind zu \*\*\*StB\*\*\* gegangen und der hat alles Weitere gemacht.“

Betreffend Syndikatsvertrag:

„Ich gehe davon aus, dass die Idee von \*\*\*StB\*\*\* gekommen ist [...]“).

Das Finanzamt wendet ein, dass aus diesen Aussagen nicht der Umkehrschluss zu folgern sei, dass dadurch keine subjektive Tatseite der Gesellschafter vorliegen würde. Das Wissen darüber, dass ein Zufluss von hohen Beträgen aus der Gesellschaftersphäre in das Privatvermögen steuerliche Auswirkungen habe, könne für einen Gesellschafter als bekannt vorausgesetzt werden. Dies umso mehr, als die gesamte Gestaltung unter Beratung und Anleitung eines steuerlichen Vertreters erfolgt sei. Die subjektive Tatseite betreffe den Entscheidungsmechanismus in der Körperschaft (*Achatz/Kirchmayer*, KStG-Kommentar, § 8 Tz 309). Wenn eine Entscheidung, wie im vorliegenden Fall betreffend Zahlung einer Abfertigung, faktisch an den steuerlichen Vertreter ausgelagert werde, müsse auch dessen Wissen über die

Alternativen bei steuerlich abweichender Würdigung (=verdeckte Gewinnausschüttung) den Gesellschaftern zurechenbar sein.

Es habe im Belieben der beiden Gesellschafter gestanden, die Gestaltung auf diese Weise vorzunehmen und es sei bewusst nach Beratung seitens der steuerlichen Vertretung der Weg der Abfertigungszahlung aufgrund der begünstigten Besteuerung gewählt worden. Es handle sich um eine Gestaltung durch den steuerlichen Vertreter (inkl. Syndikatsvertrag), der diesen Weg der Steueroptimierung gewählt habe.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass auf die Auskunft eines steuerlichen Vertreters grundsätzlich vertraut werden darf.

Den Zeugenaussagen der beiden Gesellschafter kann nicht entnommen werden, dass ihnen bewusst gewesen wäre, dass ein Abfertigungsanspruch nicht zugestanden hätte, sondern haben sie den Sachverhalt durch die steuerliche Vertretung abklären lassen.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass das Wissen des steuerlichen Vertreters über die Alternativen bei steuerlich abweichender Würdigung den Gesellschaftern zurechenbar sei, sind die Aussage des Rechtspflegers in Firmenbuchsachen beim Landesgericht Wiener Neustadt, wonach die Stimmbindung zu keiner Sperrminorität im Außenverhältnis führe, die gegenteilige Ansicht aber „leider“ auch nicht undenkbar sei und auch die rechtliche Auskunft der NÖGKK vom Jänner 2012, dass aufgrund des Syndikatsvertrages das sozialversicherungsrechtliche Dienstverhältnis beendet sei, entgegenzuhalten, dass die durch die Kanzlei \*\*\*StB\*\*\* vorgenommene rechtliche Beurteilung – dass die Dienstverhältnisse durch Abschluss des Syndikatsvertrages beendet worden seien - nicht ausgeschlossen werden könne bzw. eine Beendigung der Dienstverhältnisse vorliege. Somit erscheint die Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters nicht unvertretbar.

Auffassungsunterschiede betreffend Fragen des Arbeitsrechtes sind jedoch einem unbeachtlichem Irrtum über die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung nicht gleichzusetzen.

Der Syndikatsvertrag wurde zeitnah zum Tod des Vaters im Mai 2008 bzw. zum Einantwortungsbeschluss vom 18.12.2008 abgeschlossen. Dies spricht gegen eine bewusste Gestaltung um den Gesellschaftern einen Vorteil zu gewähren.

In einer Gesamtbeurteilung ist davon auszugehen, dass die Bf. davon ausgegangen ist, dass der Abfertigungsanspruch entstanden ist und die Abfertigung auszuzahlen war. Eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht liegt somit nicht vor.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Abfertigungen bei Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen ausbezahlt werden, insbesondere wenn ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch vorliegt. Da die Bf. vom Vorliegen eines Abfertigungsanspruches ausgegangen ist, kann eine Fremdunüblichkeit der Auszahlung an die Gesellschafter nicht erkannt werden.

Der Zeuge \*\*\*A\*\*\* hat im Erörterungstermin am 23. Mai 2024 ausgesagt, dass im Falle einer Kündigung eines Mitarbeiters geprüft werde, ob dieser noch in der Abfertigung alt sei und dann eine Abfertigung auszubezahlen sei.

Auch ist aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ersichtlich, dass in den Jahren 2008 und 2009 eine Abfertigung an eine in Pension gegangene Person ausbezahlt wurde.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)**

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis aufgelöst wurde und eine Abfertigungszahlung gebührt. In weiterer Folge ist strittig, ob es sich bei der Leistung der Abfertigungszahlung um eine verdeckte Ausschüttung handelt.

§ 23 Angestelltengesetz (AngG) lautet:

*„(1) Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt das Zweifache des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und erhöht sich nach fünf Dienstjahren auf das Dreifache, nach zehn Dienstjahren auf das Vierfache, nach fünfzehn Dienstjahren auf das Sechsfache, nach zwanzig Dienstjahren auf das Neunfache und nach fünfundzwanzig Dienstjahren auf das Zwölffache des monatlichen Entgeltes. Alle Zeiten, die der Angestellte in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen als Arbeiter oder Lehrling zum selben Dienstgeber zurückgelegt hat, sind für die Abfertigung zu berücksichtigen; Zeiten eines Lehrverhältnisses jedoch nur dann, wenn das Dienstverhältnis einschließlich der Lehrzeit mindestens sieben Jahre ununterbrochen gedauert hat. Zeiten eines Lehrverhältnisses allein begründen keinen Abfertigungsanspruch.*

*(1a) Bei der Berechnung der Abfertigung ist eine geringfügige Beschäftigung nach § 7b Abs. 1 Väter-Karenzgesetz (VKG), BGBl. Nr. 651/1989, § 15e Abs. 1 Mutterschutzgesetz 1989, BGBl. Nr. 221 (MSchG), oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften nicht zu berücksichtigen.*

*(2) Im Falle der Auflösung eines Unternehmens entfällt die Verpflichtung zur Gewährung einer Abfertigung ganz oder teilweise dann, wenn sich die persönliche Wirtschaftslage des Dienstgebers derart verschlechtert hat, daß ihm die Erfüllung dieser Verpflichtung zum Teil oder zur Gänze billigerweise nicht zugemutet werden kann.*

*(3) Wird ein Unternehmen an einen anderen übertragen, so besteht ein Anspruch auf Abfertigung nicht, wenn der Angestellte die Fortsetzung des Dienstverhältnisses ablehnt, obwohl ihm der Erwerber die Fortsetzung des Dienstverhältnisses unter den bisherigen*

*Bedingungen angeboten und sich verpflichtet hat, die bei seinem Vorgänger geleistete Dienstzeit als bei ihm selbst verbracht zu betrachten.*

*(4) Die Abfertigung wird, soweit sie den Betrag des Dreifachen des Monatsentgeltes nicht übersteigt, mit der Auflösung des Dienstverhältnisses fällig; der Rest kann vom vierten Monat an in monatlichen im voraus zahlbaren Teilbeträgen abgestattet werden.*

*(5) Beträge, die der Dienstnehmer auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Versicherung bezieht, dürfen in die Abfertigung nur insoweit eingerechnet werden, als sie die gesetzlichen Mindestleistungen übersteigen.*

*(6) Wird das Dienstverhältnis durch den Tod des Angestellten aufgelöst, so beträgt die Abfertigung nur die Hälfte des im Abs. 1 bezeichneten Betrages und gebührt nur den gesetzlichen Erben, zu deren Erhaltung der Erblasser gesetzlich verpflichtet war.*

*(7) Der Anspruch auf Abfertigung besteht, vorbehaltlich des § 23a, nicht, wenn der Angestellte kündigt, wenn er ohne wichtigen Grund vorzeitig austritt oder wenn ihn ein Verschulden an der vorzeitigen Entlassung trifft.*

*(8) Wird das Dienstverhältnis während einer Teilzeitbeschäftigung nach MSchG oder VKG infolge Kündigung durch den Arbeitgeber, unverschuldete Entlassung, begründeten Austritt oder einvernehmlich beendet, so ist bei Ermittlung des Entgelts (Abs. 1) die frühere Normalarbeitszeit des Angestellten zugrunde zu legen."*

Nach Radner in Gruber-Risak/Mazal, Arbeitsrecht: System- und Praxiskommentar 40. Lfg Stand Oktober 2022 Tz 70 verneint der VwGH bei GmbH-Geschäftsführern ihre Dienstnehmereigenschaft jedenfalls dann, wenn diese über einen solchen Anteil an Stammeinlagen verfügen, dass sie kraft Gesetzes oder Gesellschaftsvertrages die Erteilung von Weisungen durch die Generalversammlung in den für die persönliche Abhängigkeit maßgeblichen Belangen verhindern können (Sperrminorität).

Zur Frage, ob der Abschluss eines Syndikatsvertrages zu einer Sperrminorität und damit zu einer Beendigung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses von \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* geführt hat, wurde im vom VwGH aufgehobenen Erkenntnis des BFG vom 22. Juli 2015, RV/7101753/2012 ausgeführt:

*„Die Anwendung des Arbeitsrechts – und damit auch die Anwendung des § 23 AngG – ist im Falle eines Gesellschafter-Geschäftsführers davon abhängig, ob dieser als Dienstnehmer der GmbH zu qualifizieren ist. Dienstnehmer ist demnach eine Person, die in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird. Die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit müssen gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen. Dies ist dann nicht anzunehmen,*

wenn der Geschäftsführer Mehrheitsgesellschafter ist oder wegen seiner Beteiligung imstande ist, Gesellschafterbeschlüsse zu verhindern.

Unabdingbare Voraussetzung für ein Dienstverhältnis iSd Arbeitsrechtes ist die Weisungsunterworfenheit. Für die persönliche Abhängigkeit eines geschäftsführenden Gesellschafters einer GesmbH von ihr ist das Ausmaß seiner Beteiligung an der Gesellschaft mitbestimmend. Sie ist dann auszuschließen, wenn der geschäftsführende Gesellschafter kraft seiner Beteiligung an der Gesellschaft die Beschlussfassung der in der Generalversammlung organisierten Gesellschafter, soweit sie die Ausübung der ihnen gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG zustehenden Weisungsrechte gegenüber dem Geschäftsführer in den für die persönliche Abhängigkeit maßgebenden Belangen betrifft, bestimmen oder zumindest verhindern kann. Ist dies nicht der Fall, so schließt seine gesellschaftsrechtliche Stellung allein das Bestehen eines Beschäftigungsverhältnisses im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG zur GesmbH nicht aus (VwGH 25. 2. 1988, 87/08/0109).

Einem Geschäftsführer einer GmbH steht nach § 23 AngG dann eine Abfertigungsanspruch zu, wenn er weitere Anteile der GmbH erwirbt, sodass er insgesamt über mindestens 50% oder über eine Sperrminorität verfügt. Er verliert dadurch die arbeitsrechtliche Arbeitnehmer-Eigenschaft (Jakom/Lenneis, EStG 2015, § 67 Rz 11).

Der arbeitsrechtliche Abfertigungsanspruch entsteht demnach erst bei Ende des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses, daher nicht schon bei Überschreiten der 25%-Beteiligungsgrenze, sondern erst ab 50% oder Vorliegen einer Sperrminorität. Die Auszahlung der gesetzlichen Abfertigung nach dem AngG steht somit erst bei Beendigung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses zu.

Die Beschwerdeeinwendungen gehen im vorliegenden Verfahren davon aus, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer insgesamt über 90% der Stimmrechte verfügen und ihnen insbesondere durch den Abschluss des Syndikatsvertrages vom 19.12.2008 keine Weisungen erteilt werden können.

Mit diesem Vorbringen übersieht die Bf. einerseits, dass ein Zusammenrechnen der Stimmrechte beider Gesellschafter für die Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit des einzelnen Gesellschafters nicht erfolgen kann und gesetzlich auch keine Deckung findet. Andererseits vermag der Abschluss eines Stimmbindungsvertrages allein aus schuldrechtlicher, nicht aber auch aus gesellschaftsrechtlicher Sicht Wirkung zu entfalten. Mit anderen Worten, auch wenn einer der beiden Gesellschafter – entgegen der Stimmbindungsvereinbarung – gemeinsam mit der Minderheitsgesellschafterin in der Generalversammlung einen Mehrheitsbeschluss fassen sollte, ist die auch vereinbarungswidrig abgegebene Stimme wirksam und kommt eine Beschlussanfechtung nach § 41 GmbHG nicht in Betracht.



*Auch der VwGH verneint in seinem zu § 4 Abs. 2 ASVG ergangenen Erkenntnis vom 11.2.1997, 96/08/0009, dass durch eine Stimmbindung eine der Sperrminorität vergleichbare Einflussnahme auf die Gestion der Gesellschaft verschafft werden kann und begründet dies wie folgt:*

*„...Dies ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes schon deshalb zu verneinen, weil Gesellschaft und Syndikat zwei gesonderte Rechtsbereiche bilden (Kastner, Syndikatsverträge, 1). Stimmabgaben, welche die Syndikatsbindung verletzen, sind gleichwohl im gesellschaftsrechtlichen Bereich (hier: der GesmbH) wirksam; solche Beschlüsse der Gesellschaft können nicht bekämpft werden (so die herrschende Auffassung; vgl. Koppensteiner, GmbH-Gesetz Kommentar (1994), § 39 Rz 21 mwH, Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2. Auflage, 510; Wunsch, Komm z. GmbHG (1993), § 15 Rz 43, Zöllner in Baumbach-Hueck, GmbH-Gesetz, 15. Auflage, § 47 Rz 79; Scholz/Karsten Schmidt, § 47 Rz 50, und die Rechtsprechung des OGH; 6 Ob 9/93 vom 28. April 1993, 4 Ob 588/95 vom 5. Dezember 1995). Der Zweitbeschwerdeführer könnte daher aufgrund eines solchen Stimmbindungsvertrages weder die Erteilung einer Weisung, noch - in weiterer Folge - seine wirksame Abberufung als Geschäftsführer und die Bestellung eines anderen Geschäftsführers durch die Mehrheitsgesellschafterin verhindern. Dies übersehen die Beschwerdeführer, wenn sie zwar einräumen, daß bei Zuwiderhandeln gegen eine Stimmbindungsvereinbarung ein im Sinne des Gesellschaftsvertrages dennoch gültiger Beschluß zustande komme, allerdings dennoch meinen, daß dieser "syndikatsintern wegen Verletzung der ... Treuepflicht mit Anfechtungsklage bekämpfbar" wäre. Von "syndikatsintern" kann nämlich konsequenterweise nur gesprochen werden, wenn es sich um einen die Gesellschaft nicht berührenden Anspruch des aus dem Syndikat Berechtigten gegenüber dem aus dem Syndikat Verpflichteten handelt, wohingegen mit der Anfechtungsklage ein Anspruch eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft geltend gemacht wird (Reich-Rohrwig, GesmbH-Recht 396 mit weiteren Hinweisen)....“*

*Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen ist daher davon auszugehen, dass der vorliegende Syndikatsvertrag somit nicht Bestandteil des gesellschaftsrechtlichen Rechtsverhältnisses ist und daher nur zwischen den Vertragsparteien wirksam wird. Auch eine vertragswidrig abgegebene Stimme entfaltet aus gesellschaftsrechtlicher Sicht Rechtswirkung und macht lediglich den betroffenen Gesellschafter schadenersatzpflichtig. Der Verstoß gegen eine Stimmbindung macht den Beschluss allerdings nicht anfechtbar (Straube, GmbHG, § 34 Rz 31).*

*Daraus folgt, dass bei einer Beteiligung unter 50% und keiner Sperrminorität das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis auch dann nicht erlischt, wenn die beiden Gesellschafter gemeinsam 90% der Stimmrechte innehaben und darüberhinaus einen Stimmrechtsbindungsvertrag abgeschlossen haben. Auch darf nicht übersehen werden, dass die Einräumung einer Sperrminorität eine Änderung der Beschlusserfordernisse des Gesellschaftsvertrages darstellt und einer notariellen Beurkundung bedarf, es sich beim*

*Syndikatsvertrag hingegen – wie bereits die Betriebsprüfung zutreffend festgestellt hat - um eine rein schuldrechtliche Vereinbarung handelt.*

*Nach Ansicht des BFG gehen daher die Ausführungen der Bf. und die darauf basierende Auskunft der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse schon allein deshalb ins Leere, weil sie - entgegen der vom VwGH im vorzitierten Erkenntnis dargelegten Auffassung - nicht zwischen den beiden Rechtsbereichen Gesellschaft und Syndikat differenzieren. Ebensovienig vermögen die von der Bf. ins Treffen geführte Judikatur und Literatur die von ihr vertretene Rechtsauffassung zu bestätigen.*

*Das BFG schließt sich daher der vom Finanzamt vertretenen Auffassung an, wonach es im gegenständlichen Fall aus vorstehenden Erwägungen zu keiner Beendigung der arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisse gekommen ist und folglich Abfertigungsansprüche der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 2008 nicht entstanden sind.“*

Im Hinblick darauf, dass der Syndikatsvertrag einen schuldrechtlichen Vertrag zwischen den Gesellschaftern \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* darstellt und nur die beiden jeweils gegenüber den anderen bindet, der Arbeitsvertrag jedoch einen schuldrechtlichen Vertrag zwischen der Bf. als Arbeitgeberin und dem Gesellschafter als Arbeitnehmer darstellt, kann der Syndikatsvertrag mangels Vertragspartnerschaft der Bf. keine Auswirkungen auf den Arbeitsvertrag an sich haben.

Auch hat die Befragung der Zeugen \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* ergeben, dass sich ihrer Wahrnehmung nach an der Art und Weise ihrer Beschäftigung nichts Wesentliches geändert hat. Früher hätten sie mit ihren Eltern die geschäftlichen Entscheidungen abgestimmt (welche sie im Wesentlichen zuvor gemeinsam vorbereitet hätten), nach dem Tod des Vaters und Rückzug der Mutter hätten sie diese gemeinsam abgestimmt und getroffen. Dies ist im Hinblick darauf, dass es sich bei der Bf. um einen Familienbetrieb handelt, glaubhaft. Sowohl vor als auch nach dem Tod ging die Einflussnahme auf die Gestion der Bf. von \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* jedoch mangels der (gesellschaftsrechtlichen und damit im Außenverhältnis bindenden) Möglichkeit, jeden Beschluss in einer Generalversammlung zu verhindern, nicht so weit, dass keine Arbeitnehmereigenschaft mehr vorliegt und das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet worden ist.

Es liegt daher keine Beendigung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses durch den Syndikatsvertrag vor.

Zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung:

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter,

Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege einer offenen oder verdeckten Ausschüttung verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben, wobei solche verdeckten Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl. VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173).

Im gegenständlichen Fall wurde an die beiden Gesellschafter \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*A\*\*\* eine Abfertigung ausbezahlt, da nach Ansicht der Bf. aufgrund des Syndikatsvertrages das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet wurde und daher eine Ausfertigung auszubezahlen gewesen wäre. Diese Auszahlung mindert grundsätzlich das Einkommen der Körperschaft.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 26.04.2017, Ra 2015/13/0049 in der Tz 11 festgehalten:

*„Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, die aus den Umständen erschließbar sein kann (vgl. das Erkenntnis vom 26. Juni 2014, 2011/15/0076, 0077, und die weiteren Nachweise aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes etwa bei Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, § 8 Tz 158 ff, sowie bei Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), KStG2, § 8 Rz 128 ff). Das Bundesfinanzgericht hat diesem Erfordernis keine Beachtung geschenkt und keine Feststellungen dazu getroffen und auch bei der Prüfung der sozietären Veranlassung der Zuwendungen einen falschen Maßstab angelegt, indem es den Fremdvergleich so vorgenommen hat, als wäre die revisionswerbende Gesellschaft vom "Nichtvorliegen eines Abfertigungsanspruches" ausgegangen. Mit unbeachtlichen Irrtümern über die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer inadäquaten Leistungsbeziehung sind Tatbestandsirrtümer oder Auffassungsunterschiede in Bezug auf eine solche Frage des Arbeitsrechtes nicht gleichzusetzen (vgl. auch dazu die schon zitierten Autoren).“*

Da die Bf. vom Vorliegen eines Abfertigungsanspruches ausgegangen ist, liegt keine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht vor und liegen somit die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung nicht vor.

Mit den angefochtenen Bescheiden betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 vom 29. November 2011 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Außenprüfung und rechnete den Abfertigungsaufwand iHv € 167.630,90 dem erklärten Verlust von € - 105.532,60 hinzu, sodass sich für das Jahr 2008 ein Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 62.098,30 ergab und für das Folgejahr 2009 der Verlustabzug entsprechend angepasst wurde.

Es waren daher die Abfertigungszahlungen iHv € 167.630,90 vom von der Betriebsprüfung festgestellten Gewinn iHv € 62.098,30 wiederum abzuziehen, so dass für das Kalenderjahr 2008 ein Verlust von € - 105.532,60 vorliegt.

Im Jahr 2009 war der Verlustabzug anzupassen und dieser von € 86.555,84 auf € 111.003,38 (75% des Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 148.004,51) zu erhöhen.

Da keine verdeckte Ausschüttung vorliegt, war der KEST-Haftungsbescheid 2009 ersatzlos aufzuheben.

Auf die Frage des Zeitpunktes des Zuflusses der Abfertigungszahlungen war daher nicht einzugehen.

Ob die Auszahlung der Abfertigungen der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 EStG unterliegen oder nicht begünstigt zu besteuern sind, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens, sondern wäre in einem Lohnsteuerverfahren zu beurteilen (gewesen).

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO obliegt die Entscheidung von Beschwerden dem Senat, wenn dies der Einzelrichter verlangt. Ein solches Verlangen ist gemäß § 272 Abs. 3 BAO zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. in der Beschwerde gegen den KEST-Haftungsbescheid 2009 die Entscheidung durch den Senat beantragt, in der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 wurde kein Antrag auf Entscheidung durch den Senat gestellt.

In beiden Verfahren sind dieselben Beweise zu würdigen, ist derselbe Sachverhalt festzustellen und dieselbe Rechtsfrage strittig. Die Entscheidung durch den Senat in beiden Beschwerdeverfahren ist daher zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig (siehe auch Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 272 Tz 6).

Auf Verlangen der Einzelrichterin gemäß § 272 Abs. 3 BAO war durch den Senat zu entscheiden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

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

Das Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus handelt es sich beim Vorliegen einer Vorteilsgewährungsabsicht um eine Tatfrage, welche einer Revision nicht zugänglich ist. Mangels Vorliegen einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 30. September 2024



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma und den Hofrat Mag. Straßegger, die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis sowie die Hofrätin Dr. Funk-Leisch als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Galli, LL.M., über die Revision der W GmbH in V, vertreten durch Dr. Franz Haunschmidt, Dr. Georg Minichmayr, Mag. Georg Julius Tusek, Mag. Peter Breiteneder und Mag. Manuel Krenn, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Herrenstraße 6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. September 2020, RV/5101665/2016, betreffend Grunderwerbsteuer (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Mit dem angefochtenen Erkenntnis setzte das Bundesfinanzgericht im Instanzenzug gegenüber der Revisionswerberin Grunderwerbsteuer für den aufgrund eines Einbringungsvertrages erfolgten Erwerb mehrerer Grundstücke, ausgehend vom zweifachen Einheitswert, mit einem Steuersatz von 3,5 % fest. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 2 Das Bundesfinanzgericht führte - auf das Wesentliche zusammengefasst - aus, mit Einbringungsvertrag vom 5. Jänner 2016 habe eine natürliche Person ihren gesamten Kommanditanteil an der W KG samt des dieser Gesellschaft gewidmeten Sonderbetriebsvermögens - das aus mehreren Grundstücken bestanden habe - zum Stichtag 30. Juni 2015 als Sacheinlage und in Anwendung des Artikel III UmgrStG in die Revisionswerberin eingebracht.
- 3 Der Erwerb dieser Grundstücke durch die Revisionswerberin unterliege der Grunderwerbsteuer, als Bemessungsgrundlage sei gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG idF BGBl. Nr. 71/2003 der zweifache Einheitswert der erworbenen





Grundstücke heranzuziehen. Die mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016), BGBl. I Nr. 118/2015, geänderte Fassung des § 22 Abs. 5 UmgrStG sei aufgrund der Inkrafttretensbestimmung des 3. Teils Z 29 UmgrStG „erstmalig auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden“ und daher im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

- 4 Die Höhe des Steuersatzes („GrESt-Tarifes“) ergebe sich aufgrund der Inkrafttretensbestimmung des § 18 Abs. 2p GrEStG aus § 7 GrEStG idF des StRefG 2015/2016. Dabei sei gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG der Steuersatz von 3,5 % anzuwenden. Die Bestimmung des § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG sei so auszulegen, dass bei der Heranziehung des Einheitswertes oder eines Vielfachen davon - anstatt des Grundstückswertes - als Bemessungsgrundlage der Steuersatz von 0,5 % nicht anzuwenden sei.
- 5 Das Bundesfinanzgericht erklärte die Revision für zulässig, weil zur Frage, ob der Grunderwerbsteuersatz von 0,5 % gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG idF des StRefG 2015/2016 auch auf Vorgänge nach dem UmgrStG, bei denen nach der Maßgabe des 3. Teils Z 29 UmgrStG der zweifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage herangezogen werde, anzuwenden ist, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliege.
- 6 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.
- 7 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 8 Die Revision erweist sich im Hinblick auf das Fehlen von Rechtsprechung zur aufgeworfenen Frage als zulässig, jedoch aus folgenden Gründen als nicht berechtigt.
- 9 Zwischen den Parteien des Verfahrens besteht Einigkeit darüber, dass im Revisionsfall aufgrund des Einbringungsvertrages vom 5. Jänner 2016 der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt und die Grunderwerbsteuer - aufgrund des gewählten, im Jahr 2015 liegenden, Stichtages der Einbringung - gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG



idF BGBl. Nr. 71/2003 iVm. dem 3. Teil Z 29 UmgrStG vom zweifachen Einheitswert als Bemessungsgrundlage zu berechnen ist.

- 10 Dazu ist - wie auch das Bundesfinanzgericht ausführt - ergänzend festzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 4. Dezember 2019, G 156/2019 (kundgemacht in BGBl. I Nr. 1/2020), § 22 Abs. 5 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 71/2003 als verfassungswidrig aufgehoben hat. Aufhebende Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes wirken vom Tage des Wirksamkeitsbeginnes der Aufhebung an für die Zukunft. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände - mit Ausnahme des Anlassfalls - ist jedoch kraft ausdrücklicher Anordnung in Art. 140 Abs. 7 B-VG das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Gerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis nichts anderes ausspricht. Die vom Verfassungsgerichtshof aufgehobene Gesetzesbestimmung ist von Gerichten und Verwaltungsbehörden - mit Ausnahme des Anlassfalls - auf alle jene Sachverhalte anzuwenden, die vor dem Wirksamkeitsbeginn der Aufhebung liegen (vgl. VwGH 24.6.2021, Ro 2021/09/0004, mwN). Da der Verfassungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis keine Erstreckung der Anlassfallwirkung verfügt hat, ist die aufgehobene Bestimmung des § 22 Abs. 5 UmgrStG idF BGBl. Nr. 71/2003 im vorliegenden Revisionsfall - der kein Anlassfall ist - weiterhin anzuwenden.
- 11 Im Revisionsverfahren ist weiters unstrittig, dass aufgrund des Zeitpunktes der Tatbestandsverwirklichung - mit Abschluss des Einbringungsvertrages am 5. Jänner 2016 (vgl. zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung bei rückwirkenden Umgründungen nach dem UmgrStG etwa VwGH 8.9.2010, 2009/16/0017) - bei der Berechnung der Steuer die Tarifbestimmungen des § 7 Abs. 1 GrEStG idF des StRefG 2015/2016 (BGBl. I Nr. 118/2015) anzuwenden sind. Strittig ist lediglich, ob der Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 0,5 % oder gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 3,5 % beträgt.
- 12 Die Revisionswerberin vermeint, die Grunderwerbsteuer sei bei allen Vorgängen nach dem UmgrStG, ausgenommen beim Erwerb land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG mit 0,5 % der Bemessungsgrundlage zu berechnen. Die in dieser Bestimmung





vorgesehene Ausnahme für Erwerbsvorgänge, bei denen die Steuer vom Einheitswert zu berechnen ist, komme im Revisionsfall nicht zur Anwendung, weil die Steuer nicht „vom Einheitswert“, sondern „vom zweifachen Einheitswert“ zu berechnen sei. Der einzig mögliche Fall einer Berechnung „vom Einheitswert“ sei der Erwerb land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke.

13 Dieser Rechtsansicht ist nicht zu folgen.

14 Bis zum Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 betrug die Grunderwerbsteuer für Erwerbe auf Grund einer Umgründung im Sinne des UmgrStG gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG (idF vor dem BGBl. I Nr. 118/2015) 3,5 % (Erwerbe „durch andere Personen“) vom einfachen Einheitswert gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 lit. d GrEStG (idF vor dem BGBl. I Nr. 118/2015) beim Erwerb land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke oder vom zweifachen Einheitswert - der im UmgrStG gesondert geregelten Bemessungsgrundlage (vgl. VwGH 19.12.1996, 94/16/0109, mwN) - beim Erwerb sonstiger Grundstücke. Mit dem StRefG 2015/2016 wurden die speziellen Regelungen über die Bemessungsgrundlage im UmgrStG durch reine Verweise auf die Bestimmungen des GrEStG ersetzt (vgl. die Materialien zum StRefG 2015/2016, ErlRV 684 BlgNR 25. GP 28; vgl. dazu ausführlich *Petritz-Klar/Petritz*, taxlex 2016, 172). Nach der nunmehr geltenden Rechtslage ist bei Vorgängen nach dem UmgrStG, wenn - wie im vorliegenden Revisionsfall - keine land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke erworben werden, die Grunderwerbsteuer immer vom Grundstückswert mit einem Steuersatz von 0,5 % zu berechnen (§ 4 Abs. 1 zweiter Satz iVm. § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG). Beim Erwerb land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke aufgrund einer Umgründung nach dem UmgrStG beträgt die Grunderwerbsteuer hingegen unverändert 3,5 % vom (einfachen) Einheitswert (§ 4 Abs. 2 Z 4 iVm. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG).

15 Die generelle Heranziehung des Grundstückswertes als Bemessungsgrundlage (somit als Ersatzbemessungsgrundlage) bei Erwerben auf Grund einer Umgründung im Sinne des UmgrStG wurde damit begründet, dass „bei diesen Rechtsvorgängen eine Gegenleistung in vielen Fällen nur mit besonders hohem



Aufwand oder gar nicht ermittelt werden“ könne (vgl. ErlRV 684 BlgNR 25. GP 36). Die generelle Anwendbarkeit des Steuersatzes von 0,5 % wurde in diesen Fällen mit der „Abfederung der Umstellung der Bemessungsgrundlage“ begründet (vgl. ErlRV 684 BlgNR 25. GP 4). Somit wurde zur „Abfederung“ der Auswirkungen der Heranziehung der neuen Bemessungsgrundlage der Steuersatz von 3,5 % auf 0,5 % - was einem Siebentel des bisherigen Steuersatzes entspricht - abgesenkt. Wie sich daran u.a. zeigt, ist der Gesetzgeber offensichtlich davon ausgegangen, dass der Grundstückswert die bisher bei umgründungsbedingten Erwerben anzuwendende Bemessungsgrundlage - den zweifachen Einheitswert - nicht unwesentlich übersteigt, was - unter der Prämisse, dass in diesen Fällen eine annähernd gleichbleibende Grunderwerbsteuerbelastung gewährleistet werden sollte - eine entsprechende Reduktion des Steuersatzes notwendig machte.

- 16 Die Einschränkung der Anwendbarkeit des Steuersatzes von 0,5 % auf jene Vorgänge nach dem UmgrStG, in denen die Steuer „nicht vom Einheitswert“ zu berechnen ist (§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG), steht im Einklang mit diesen Überlegungen und entspricht daher der mit dem StRefG 2015/2016 neu geregelten Besteuerungssystematik: Wird nicht der neu eingeführte Grundstückswert als Bemessungsgrundlage herangezogen, besteht kein Bedarf an einer „Abfederung“ durch Reduktion des Steuersatzes; in diesen Fällen kommt daher wie nach der Rechtslage vor dem Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 der Steuersatz von 3,5 % zur Anwendung (§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG).
- 17 Vor diesem Hintergrund ist der in der Revision vertretenen Ansicht, die in § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG vorgesehene Ausnahme komme nicht zu Anwendung, wenn - wie im Revisionsfall - die Steuer nicht „vom Einheitswert“, sondern „vom zweifachen Einheitswert“ zu berechnen sei, entgegenzuhalten, dass bei der Interpretation einer Gesetzesnorm auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen ist. Erläuterungen zur Regierungsvorlage können im Rahmen der Interpretation des bezughabenden



Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten (vgl. VwGH 10.9.2020, Ro 2020/15/0016, mwN).

- 18 Selbst wenn daher die reine Wortinterpretation der genannten Bestimmung im revisionsgegenständlichen Fall noch zu keinem solchen Ergebnis führen sollte - was allerdings entgegen dem Revisionsvorbringen ohnehin keineswegs zwingend erscheint (vgl. dazu etwa *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, BFGjournal 2018, 397 [402]; ebenso *Bendlinger*, GES 2018, 407 [410]) -, sprechen sowohl die Entstehungsgeschichte und der Sinn und Zweck dieser Bestimmung als auch die mit dem StRefG 2015/2016 neu geregelte Bemessungsgrundlagen- und Tarifsystematik des GrESTG eindeutig gegen ein derartiges Verständnis.
- 19 Die in der Revision vertretene Sichtweise hätte zur Folge, dass in einem auf neun Monate befristeten Zeitraum - da aufgrund der im UmgrStG normierten Rückwirkungsfiktion Umgründungen mit einem Stichtag bis zum 31. Dezember 2015 spätestens bis zum Ablauf des 30. September 2016 möglich waren (vgl. 3. Teil Z 29 UmgrStG) - Erwerbe nicht land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke auf Grund einer Umgründung im Sinne des UmgrStG bei unveränderter Heranziehung des zweifachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage nicht mehr mit einem Steuersatz von 3,5 %, sondern lediglich mit dem neu eingeführten Steuersatz von 0,5 % zu besteuern gewesen wären. Es ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber angesichts der dargelegten Entstehungsgeschichte der gegenständlichen Bestimmung eine derartige - der neu geregelten Besteuerungssystematik nicht entsprechende - zeitlich befristete Begünstigung (Reduktion des Steuersatzes auf einem Siebentel des bisherigen Wertes bei gleichbleibender Bemessungsgrundlage) hätte vorsehen wollen, zumal sich den Materialien zum StRefG 2015/2016 keinerlei Hinweise darauf entnehmen lassen.
- 20 Dass nach den Ausführungen in den Materialien zum StRefG 2015/2016 - auf die in diesem Zusammenhang in der Revision Bezug genommen wird - der Steuersatz von 0,5 % nur beim umgründungsbedingten Erwerb land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke nicht zur Anwendung kommen



soll - vice versa soll der Steuersatz von 3,5 % nur beim umgründungsbedingten Erwerb derartiger Grundstücke zur Anwendung kommen - (vgl. ErlRV 684 BlgNR 25. GP 40), kann nicht als Argument für die in der Revision vertretene Sichtweise ins Treffen geführt werden. Diese Ausführungen beziehen sich erkennbar auf die mit dem StRefG 2015/2016 eingeführte neue Rechtslage und daher „auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015“ gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG.

- 21 Nach dem bisher Gesagten erweist sich die Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes, wonach im vorliegenden Revisionsfall aufgrund der Heranziehung des zweifachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage der Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 3,5 % beträgt, somit als zutreffend.
- 22 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 23 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 18. Oktober 2022





Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der S GmbH in G, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. Oktober 2023, Zl. RV/2101544/2015, betreffend Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

**Begründung:**

- 1 Die Revisionswerberin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die direkt (99 %) und indirekt (1 %) an sieben weiteren Gesellschaften mit beschränkter Haftung (im Folgenden: Besitzgesellschaften) beteiligt ist, stellte beim Finanzamt einen Antrag gemäß § 118 BAO und führte in sachverhaltsmäßiger Hinsicht aus, von fünf Besitzgesellschaften werde jeweils ein Einkaufszentrum betrieben und zwei Besitzgesellschaften stellten gegen Entgelt Parkplätze für die Einkaufszentren zur Verfügung. Die „Parkplatz-Gesellschaften“ verrechneten das Entgelt für die Parkplätze an die im Besitz der Einkaufszentren befindlichen Gesellschaften und die „Einkaufszentren-Gesellschaften“ vermieteten die Geschäftslokale an Dritte, wobei sie gegenüber den Mietern in eigenem Namen und auf eigene Rechnung aufträten. Keine Besitzgesellschaft verfüge über eigene Dienstnehmer, und die Aktivtätigkeiten der Gesellschaften würden im Rahmen eines Centermanagementvertrages von der X GmbH besorgt. Angefragt wurde, ob die Tätigkeiten der Revisionswerberin samt ihren sieben Besitzgesellschaften über die einer Vermögensverwaltung hinausgehe und die Gesellschaften somit über Betriebe verfügten, die eine steuerneutrale Umwandlung iSd Art. II UmgrStG ermöglichen.
- 2 Mit Bescheid vom 25. August 2015 beurteilte das Finanzamt den von der Revisionswerberin dargestellten Sachverhalt dahingehend, dass die Revisionswerberin samt ihren Besitzgesellschaften über keine Betriebe verfügten. Eine steuerneutrale Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG sei daher nicht möglich.





- 3 Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde, in der sie unter anderem die Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung beantragte.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, wies das Bundesfinanzgericht (BFG) die Beschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung führte es - nach Wiedergabe des zu beurteilenden Sachverhalts - aus, unstrittig sei, dass die formalen Voraussetzungen für einen Auskunftsbeseid vorlägen. Streit bestehe ausschließlich darüber, ob die Gesellschaften die Betriebseigenschaft und somit die Voraussetzung für die Umwandlungen erfüllten.
- 5 Voraussetzung für die Verwirklichung des Umwandlungstatbestandes iSd § 7 Abs. 1 UmgrStG sei, dass am Umwandlungsstichtag ein Betrieb vorhanden sei. Die Definition des Betriebsbegriffs richte sich nach dem allgemeinen - tätigkeitsbezogenen - ertragsteuerlichen Betriebsbegriff. Der Betrieb müsse daher eine Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit aufweisen. Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr stellten gemäß § 23 EStG 1988 die Kennzeichen für einen Gewerbebetrieb dar. Nach der Rechtsprechung müsse der Umfang der Betätigung zudem den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreiten. Dies sei der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Maß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden sei.
- 6 Der Begriff des Gewerbebetriebes decke sich nicht mit dem Begriff des Unternehmens iSd § 1 Abs. 2 UGB „(Unternehmer ist, wer ein Unternehmen betreibt)“ oder der gewerblichen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 „(Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen)“.
- 7 Für die Beurteilung, ob ein Betrieb iSd UmgrStG vorliege, sei ausschließlich auf die Definition des Ertragsteuerrechts zurückzugreifen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse ein lebender Betrieb, das sei ein in seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen vollständiger Organismus



des Wirtschaftslebens, übertragen werden. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehörten, richte sich nach den Umständen des Einzelfalls, den Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus. Einen tauglichen Maßstab für die vorzunehmende Wertung, ob ein Betrieb übertragen werde, gebe die Beschreibung der bisherigen in der Hauptsache ausgeübten Tätigkeit.

8 Aufgrund des von der Revisionswerberin geschilderten Sachverhalts sei keine Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit gegeben. Weder die Revisionswerberin noch die Besitzgesellschaften verfügten über eigene Mitarbeiter. Alle für den Betrieb der Einkaufszentren und für das Zur-Verfügung-Stellen von Kundenparkplätzen erforderlichen Leistungen besorge eine externe Gesellschaft, welche die dabei anfallenden Kosten an die Revisionswerberin und die Besitzgesellschaften weiterverrechne. Die Revisionswerberin halte die Gesellschaftsanteile an den Besitzgesellschaften und diese hielten Liegenschaften. Die Aktivitäten der Revisionswerberin und der Besitzgesellschaften gingen nach Art und Umfang nicht deutlich über eine vermögensverwaltende Tätigkeit hinaus.

9 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision.

10 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.

11 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.

12 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.

- 13 Die Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, im Bereich des Ertragsteuerrechts sei bislang nicht judiziert worden, ob eine besorgte Aktivleistung (anstatt der Erbringung durch Eigenpersonal) zur Betriebseigenschaft führe, wohingegen im Bereich der Umsatzsteuer judiziert worden sei, dass auch eine Gesellschaft, die sämtliche Leistungen (nur) besorgen lasse, Unternehmer iSd UStG 1994 sei (Hinweis auf VwGH 21.11.2018, Ro 2017/13/0022).
- 14 Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufgezeigt, weil das angesprochene Erkenntnis vom 21. November 2018, Ro 2017/13/0022, zur Bestimmung des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ergangen ist, während sich die Definition des Betriebes iSd § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG nach dem allgemeinen ertragsteuerlichen Betriebsbegriff richtet, der sich - worauf im angefochtenen Erkenntnis zutreffend hingewiesen wird - nicht mit dem Unternehmensbegriff des § 2 Abs. 1 UStG 1994 deckt. Dies erhellt schon daraus, dass die Vermietung einer Immobilie als fortlaufende Duldungsleistung stets als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 gilt, während ein Gewerbebetrieb nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erst vorliegt, wenn diese Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht; das ist dann der Fall, wenn die Tätigkeit nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (vgl. *Kauba in Doralt*, EStG<sup>21</sup>, § 23 Tz 99, mwN). Die Beurteilung einer Verwaltungsmehrarbeit als gewerbliche Tätigkeit setzt - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen hat - voraus, dass sie für den Vermieter anfällt oder ihm zumindest zuzurechnen ist (vgl. VwGH 26.1.1994, 92/13/0144, zur Verwaltung eines Einkaufszentrums durch einen Dritten). Dass diese Voraussetzung im Revisionsfall erfüllt ist, wird - insbesondere in Bezug auf die vermietenden Besitzgesellschaften - im Vorbringen zur Zulässigkeit der Revision nicht nachvollziehbar dargelegt.





- 15 In den Gründen zur Zulässigkeit der Revision wird auch nicht dargelegt, aufgrund welcher Verwaltungsarbeiten das BFG vom Vorliegen eines Gewerbebetriebes hätte ausgehen müssen. Folglich wird auch mit der Rüge, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weil das BFG die Auffassung vertrete, die Tätigkeit der Revisionswerberin und der Betriebsgesellschaften gehe nicht über eine Vermögensverwaltung hinaus, keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufgezeigt. Ein Verweis auf die sonstigen Ausführungen der Revision reicht für die Begründung der Zulässigkeit der Revision nicht aus (vgl. VwGH 16.6.2023, Ra 2021/15/0020, mwN).
- 16 Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 13. März 2024





## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs sowie Senatspräsident Dr. Nowakowski, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak und die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der 1. C GmbH, 2. E GmbH, 3. C Holding GmbH, 4. C GmbH, 5. C International GmbH, 6. C GmbH, 7. C GmbH und 8. C GmbH in W (1. bis 3., 5., 7. und 8.) und W (4. und 6.), alle vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 2. Jänner 2018, Zl. RV/7103554/2016, betreffend Gruppenfeststellungsbescheide 2008 und 2009 sowie Feststellung nach § 9 Abs. 8 KStG 1988 für 2010, beschlossen und zu Recht erkannt:

1. Die Revision wird insoweit, als sie sich gegen die Abweisung der Beschwerde vom 1. Juni 2011 gegen die Bescheide vom 15. April 2011 und vom 2. Mai 2011 und gegen die Zurückweisung der Beschwerde der Erstrevisionswerberin vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 richtet, zurückgewiesen.

2. Im Übrigen (hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde der weiteren revisionswerbenden Parteien vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011) wird die Revision als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Zur Vorgeschichte des Revisionsfalles ist auf das Erkenntnis vom 28. Juni 2016, 2013/13/0066, zu verweisen, mit dem eine Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben wurde. Hauptstreitpunkt des Verfahrens war zu diesem Zeitpunkt die Frage, ob die im Jahr 2010





durchgeführte Verschmelzung eines Gruppenträgers (einer Aktiengesellschaft) auf eine gruppenfremde GmbH (die nunmehrige Erstrevisionswerberin) im Rahmen eines Upstream-Mergers zur Beendigung der Gruppe geführt hatte. Der Verwaltungsgerichtshof bejahte diese vom unabhängigen Finanzsenat verneinte Frage und gab einer Beschwerde des Finanzamts gegen die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates statt.

- 2 Der unabhängige Finanzsenat hatte über zwei Berufungen entschieden, die sich gegen drei Bescheide richteten. Die Berufung vom 1. Juni 2011 richtete sich gegen Bescheide vom 15. April 2011 und vom 2. Mai 2011 über die Beendigung der Gruppe und daraus abzuleitende Rechtsfolgen für zwei Gruppenmitglieder. Diese Bescheide hatte der unabhängige Finanzsenat mit der Begründung, es sei nicht zur Beendigung der Gruppe gekommen, in Stattgebung der Berufung ersatzlos behoben.
- 3 Für den Fall, dass es zur Beendigung der Gruppe gekommen sei, hatte die nunmehrige Erstrevisionswerberin in ihrem Schriftsatz vom 22. Dezember 2010, in dem sie die Verschmelzung anzeigte, mit einem ersten Eventualantrag die Feststellung einer Unternehmensgruppe mit ihr als Gruppenträgerin ab dem Veranlagungsjahr 2010 beantragt. Mit einem zweiten Eventualantrag hatte sie für den Fall, dass dem nicht stattgegeben werde, die Feststellung einer Unternehmensgruppe mit ihr als Gruppenträgerin ab dem Veranlagungsjahr 2011 beantragt.
- 4 Das Finanzamt hatte mit Bescheid vom 10. Mai 2011 dem zweiten Eventualantrag Folge gegeben und erst danach mit Bescheid vom 27. Juni 2011 den ersten Eventualantrag abgewiesen. Gegen diese Abweisung richtete sich die u.a. von den acht jetzt revisionswerbenden Parteien (der Erstrevisionswerberin als Gruppenträgerin und sieben Gruppenmitgliedern) erhobene Berufung vom 6. Juli 2011, die der unabhängige Finanzsenat - ausgehend vom Fortbestand der bisherigen Unternehmensgruppe mit der Erstrevisionswerberin als neuer Gruppenträgerin - hinsichtlich aller Berufungswerber mit Ausnahme der Erstrevisionswerberin „mangels Beschwer“ abwies. Die Berufung der Erstrevisionswerberin wies der unabhängige Finanzsenat zurück, weil statt der Erstrevisionswerberin die auf



sie verschmolzene frühere Gruppenträgerin (die bis auf den Gesellschaftszusatz gleichnamige Aktiengesellschaft) Bescheidadressatin gewesen sei.

- 5 Ein Rechtsmittel gegen den Bescheid vom 10. Mai 2011, mit dem dem zweiten Eventualantrag vor Erledigung des ersten Folge gegeben worden war, wurde zumindest bis zur Einbringung der jetzt gegenständlichen Revision nicht erhoben. Der Bescheid wurde auf Grund wiederholter (dem Verwaltungsgerichtshof im ersten Rechtsgang nicht zur Kenntnis gebrachter) Anträge auf Verlängerung der Frist für ein solches Rechtsmittel bis zur Fällung des nunmehr angefochtenen Erkenntnisses und darüber hinaus aber nicht rechtskräftig.
- 6 Nach Aufhebung der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2016 und Durchführung einer Verhandlung wies das Bundesfinanzgericht, das die Berufungen nun als Beschwerden zu behandeln hatte, mit dem angefochtenen Erkenntnis die Beschwerde vom 1. Juni 2011 gegen die auf die Beendigung der bisherigen Unternehmensgruppe und damit verbundene Rechtsfolgen bezogenen Bescheide vom 15. April 2011 und vom 2. Mai 2011 als unbegründet ab.
- 7 Über die Beschwerde vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 entschied das Bundesfinanzgericht - dem Spruch nach - wie zuvor der unabhängige Finanzsenat. Es wies die Beschwerde, soweit sie nicht von der Erstrevisionswerberin erhoben wurde, als unbegründet ab, was sich nun aber nicht mehr auf die Annahme einer Fortdauer der ursprünglichen Unternehmensgruppe gründete. Das Bundesfinanzgericht vertrat vielmehr die Ansicht, der Verwaltungsgerichtshof habe sich in seinem aufhebenden Erkenntnis der Rechtsmeinung des Finanzamts auch insoweit angeschlossen, als dieses das Vorliegen der Voraussetzungen für eine schon im Jahr 2010 wirksame neue Gruppenbildung verneint hatte. Darüber hinaus, so das Bundesfinanzgericht, dem die Fristverlängerungsanträge offenbar nicht vorlagen, sei es verabsäumt worden, den Bescheid vom 10. Mai 2011, mit dem dem zweiten Eventualantrag stattgegeben worden war, zu bekämpfen. Das „Antragsrecht für das Bestehen einer Unternehmensgruppe ab 2010“ sei daher „konsumiert“.



- 8 Die Beschwerde der Erstrevisionswerberin gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 wies das Bundesfinanzgericht - wie schon der unabhängige Finanzsenat - zurück, weil die Erstrevisionswerberin nicht Bescheidadressatin gewesen sei.
- 9 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2016 für nicht zulässig.
- 10 Die nunmehr vorliegende außerordentliche Revision enthält in ihrem Vorbringen zur Zulässigkeit (§ 28 Abs. 3 VwGG) nur Ausführungen dazu, dass sich das Bundesfinanzgericht in der Entscheidung über die Berufung vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 zu Unrecht durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2016 präjudiziert erachtet habe. Die Frage, ob die im November 2010 zum Stichtag 30. Juni 2010 herbeigeführte Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung der bisherigen Gruppenträgerin auf die Erstrevisionswerberin auch für die erste Jahreshälfte eine finanzielle Verbindung zwischen der Erstrevisionswerberin und den Gruppenmitgliedern bewirkt und damit die Bildung der neuen Gruppe schon für das Jahr 2010 ermöglicht habe, sei nicht Gegenstand der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes gewesen. Judikatur dazu fehle.
- 11 Auf die Abweisung der Beschwerde vom 1. Juni 2011 und die Zurückweisung der Beschwerde der Erstrevisionswerberin vom 6. Juli 2011 wird im Vorbringen zur Zulässigkeit der Revision nicht eingegangen.
- 12 Das Finanzamt hat in seiner Revisionsbeantwortung zur Frage der Rechtsnachfolge in der finanziellen Verbindung mit den Gruppenmitgliedern Stellung genommen. Die revisionswerbenden Parteien erstatteten dazu eine Gegenäußerung.
- 13 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Ob dies der Fall ist, hat der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 34 Abs. 1a zweiter Satz VwGG bei einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision



vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Liegen die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor, so ist die Revision gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens mit Beschluss zurückzuweisen.

- 14 Im vorliegenden Fall richtet sich das Zulässigkeitsvorbringen gemäß § 28 Abs. 3 VwGG (wie im Übrigen auch die Revisionspunkte und -gründe) nur gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über die Beschwerde vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011, wobei im Vorbringen zur Zulässigkeit auch insoweit nicht darauf eingegangen wird, dass die Erstrevisionswerberin vom Bundesfinanzgericht nicht als Adressatin dieses Bescheides angesehen wurde. Hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde vom 1. Juni 2011 und der Zurückweisung der Beschwerde der Erstrevisionswerberin vom 6. Juli 2011 war die Revision daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen, was der Verwaltungsgerichtshof in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.
- 15 In Bezug auf die damit noch verbleibende Abweisung der Beschwerde der weiteren revisionswerbenden Parteien vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 (den „ersten Eventualantrag“ betreffend) ist die Revision zulässig, aber nicht begründet.
- 16 Im Vorerkenntnis vom 28. Juni 2016 wurde klargestellt, dass die im Wege der Verschmelzung herbeigeführte Gesamtrechtsnachfolge keine Nachfolge der gruppenfremden Erstrevisionswerberin in die Rechtsstellung der auf sie verschmolzenen Aktiengesellschaft als Gruppenträgerin bewirkte, sondern die Unternehmensgruppe infolge Ausscheidens der Gruppenträgerin beendete. Eine Nachfolge zwar nicht in die Rechtsstellung als Gruppenträgerin, aber in der Form einer Zurechnung der finanziellen Verbindung der Gruppenmitglieder mit der bisherigen Gruppenträgerin an die Erstrevisionswerberin wurde damit zwar nicht nahegelegt, entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aber auch nicht ausgeschlossen.
- 17 Von der vom Bundesfinanzgericht nicht mehr weiter geprüften Frage, ob eine solche Zurechnung zu erfolgen hat, ist die Entscheidung über das Bestehen der



neuen Unternehmensgruppe ab dem Jahr 2010 ungeachtet des Bescheides vom 10. Mai 2011, der nicht rechtskräftig wurde, auch abhängig. Die Revision ist in diesem Umfang daher zulässig.

- 18 Die Bildung einer Unternehmensgruppe setzt nach § 9 Abs. 1 erster Satz KStG 1988 „finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5)“ voraus. Im vorliegenden Fall ist nicht strittig, dass diese Voraussetzung bis zur Verschmelzung der früheren Gruppenträgerin auf die Erstrevisionswerberin mit Stichtag 30. Juni 2010 für die Gruppenmitglieder und die frühere Gruppenträgerin und ab der Verschmelzung für die Gruppenmitglieder und die Erstrevisionswerberin erfüllt war.
- 19 Gemäß § 9 Abs. 5 erster Satz KStG 1988 muss die finanzielle Verbindung aber „während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen“. (Wirtschaftsjahr der Gruppenmitglieder, wie auch der Erstrevisionswerberin, war im vorliegenden Fall das Kalenderjahr.) Die Voraussetzungen für eine schon im Jahr 2010 wirksame Bildung einer Unternehmensgruppe mit der Erstrevisionswerberin als Gruppenträgerin waren daher nur erfüllt, wenn die finanzielle Verbindung der Gruppenmitglieder mit der früheren Gruppenträgerin in der Zeit zwischen dem Jahresbeginn und der Verschmelzung auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge der Erstrevisionswerberin zuzurechnen ist.
- 20 Die Erstrevisionswerberin vertrat in den Ausführungen zu ihrem ersten Eventualantrag schon im Schriftsatz vom 22. Dezember 2010 die Ansicht, dies sei der Fall. Im Hinblick auf die Gesamtrechtsnachfolge genüge es, dass davor die übertragende ursprüngliche Gruppenträgerin ausreichende Mehrheitsbeteiligungen gehalten habe.
- 21 Das Finanzamt folgte dem in den Bescheiden vom 10. Mai 2011 und vom 27. Juni 2011 nicht und führte dazu in der Begründung des Bescheides vom 10. Mai 2011, auf die im Bescheid vom 27. Juni 2011 verwiesen wurde, aus, die gesetzlichen Voraussetzungen seien für das Jahr 2010 noch nicht erfüllt, weil die Erstrevisionswerberin mit den Gruppenmitgliedern erst seit dem 1. Juli 2010 finanziell verbunden sei.



- 22 An diesem Standpunkt hält das Finanzamt auch in der Revisionsbeantwortung fest. Die Verschmelzung bedeute unstrittig eine Gesamtrechtsnachfolge, doch komme es für die Möglichkeit einer Nachfolge in einzelne Rechtspositionen auch auf die jeweiligen Materiengesetze an. Vorrangig sei im Revisionsfall § 9 Abs. 5 KStG 1988, nach dessen drittem Satz steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend seien. Somit sei im Fall einer Verschmelzung (Art. I UmgrStG) auf den Zeitpunkt abzustellen, ab dem die Anteile an den Gruppenmitgliedern dem neuen Gruppenträger zuzurechnen seien. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG sei dies der Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages.
- 23 In ihrer Gegenäußerung dazu verweisen die revisionswerbenden Parteien auf § 19 Abs. 1 erster Satz BAO, wonach bei Gesamtrechtsnachfolge „die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers“ auf den Rechtsnachfolger übergehen. Die finanzielle Verbindung mit den Gruppenmitgliedern sei eine im Sinne dieser Vorschrift nachfolgefähige Rechtsposition. Der in der Revisionsbeantwortung zitierte dritte Satz des § 9 Abs. 5 KStG 1988 führe zu keinem Ausschluss dieser Rechtsnachfolge. Die Annahme eines solchen Ausschlusses sei „verfehlt“ und „auch“ nicht aus § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG ableitbar. § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG betreffe in Verbindung mit § 2 Abs. 3 UmgrStG die Einkommensermittlung, enthalte aber „keine allgemeine abgabenrechtliche Fiktion einer Vermögenszurechnung zum dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag“.
- 24 Ein Vergleich mit § 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG (gemeint: der mit dem Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24, eingeführte zweite Satz) bestätige das Ergebnis. Hier fingiere der Gesetzgeber, „dass die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (somit auf der Gesellschafterebene) mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages als erworben gelten. Nur für diesen Fall regelt § 9 Abs 5, 3. Satz, KStG, dass diese Rückwirkung auch für die finanzielle Verbindung gilt.“





25 § 9 Abs. 5 KStG 1988 lautet:

„(5) Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Erfüllen im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft die Mitbeteiligten die Voraussetzungen des Abs. 4 zu Beginn des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zum Gruppenantrag gebildet werden. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilszerwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend.

Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.“

26 Der nunmehr strittige dritte Satz dieser Vorschrift verknüpft die Regelungen des KStG 1988 über die Gruppenbesteuerung mit denen des UmgrStG (vgl. etwa *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Tz 221). Kommt es - wie im vorliegenden Fall im November 2010 rückwirkend zum Verschmelzungstichtag 30. Juni 2010 - zu einer Gesamtrechtsnachfolge in der Form einer Verschmelzung, so ergibt sich aus § 9 Abs. 5 dritter Satz KStG 1988, dass die steuerrechtliche Rückwirkung bis zum Verschmelzungstichtag „auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend“ ist. Die Ansicht, dieser Anknüpfungspunkt sei wegen der Gesamtrechtsnachfolge bedeutungslos, stünde mit dieser auf Umgründungsfälle und damit auch auf Fälle einer Gesamtrechtsnachfolge abzielenden Anordnung des Gesetzgebers (vgl. zu dieser Anordnung die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, 451 BlgNR 22. GP 22: „die im Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen“) nicht im Einklang und wird vom Verwaltungsgerichtshof daher nicht geteilt.

27 Für die „Frage der finanziellen Verbindung“ zwischen der Erstrevisionswerberin und den Gruppenmitgliedern ist somit der Verschmelzungstichtag „maßgebend“, was einer neuen Gruppenbildung schon für das Jahr 2010 gemäß § 9 Abs. 5 erster Satz KStG 1988 entgegenstand. Dass - unabhängig von der Verschmelzung - eine finanzielle Verbindung zwischen der Erstrevisionswerberin und den Gruppenmitgliedern während des gesamten



Wirtschaftsjahres 2010 vorgelegen sei, machen die Revisionswerber nicht geltend.

28 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich damit in Bezug auf die Abweisung der Beschwerde vom 6. Juli 2011 als im Ergebnis richtig, weshalb die Revision insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

29 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

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

W i e n , am 15. Mai 2019



URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

11. Juli 2024(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. a – Art. 9 Abs. 1 – Art. 14 Abs. 2 Buchst. a – Steuerbare Lieferung von Gegenständen – Übertragung des Eigentums an einer landwirtschaftlichen Fläche gegen Zahlung einer Entschädigung aufgrund einer behördlichen Entscheidung – Enteignung“

In der Rechtssache C-182/23 [Makowit](i)

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 18. Januar 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 22. März 2023, in dem Verfahren

**Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej**

gegen

**J. S.**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten N. Piçarra sowie der Richter N. Jääskinen (Berichterstatter) und M. Gavalec,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, vertreten durch B. Kołodziej und T. Wojciechowski,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Herold und M. Owsiany-Hornung als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

**Urteil**

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 9 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen J. S. und dem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde, Polen) (im Folgenden: Steuerbehörde) wegen eines Antrags auf Aufhebung eines Steuervorbescheids vom 31. Oktober 2017 (im Folgenden: Steuervorbescheid).

## **Rechtlicher Rahmen**

### ***Unionsrecht***

- 3 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, der Mehrwertsteuer.

- 4 Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

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

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

- 5 Art. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

- a) die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand gegen Zahlung einer Entschädigung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes;

...“

- 6 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet wie folgt:

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

### ***Polnisches Recht***

- 7 Art. 7 Abs. 1 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2022, Pos. 931) in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht vor:

„Als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, darunter auch:

1) die Übertragung des Eigentums an Gegenständen gegen Zahlung einer Entschädigung auf Anordnung einer Behörde oder eines in deren Namen handelnden Rechtssubjekts oder kraft Gesetzes;

...“

8 In Art. 15 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es:

„1) Steuerpflichtig sind juristische Personen, Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit und natürliche Personen, die eine in Abs. 2 genannte wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Zweck oder Ergebnis selbständig ausüben.

2) Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten der Erzeuger, Händler oder Dienstleistungserbringer, einschließlich der Rechtssubjekte, die natürliche Ressourcen gewinnen, und der Landwirte, sowie die Tätigkeiten der Personen, die freie Berufe ausüben. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten insbesondere Handlungen, die in der nachhaltigen Verwendung von Waren oder immateriellen Vermögenswerten und Rechten zu Erwerbszwecken bestehen.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

9 J. S. führt einen landwirtschaftlichen Betrieb, in dem er seit 2001 in der Milchviehhaltung und Milcherzeugung tätig ist. Er ist seit Januar 2013 als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert. Im Jahr 2003 und anschließend im Jahr 2015 kaufte er Grundstücke, die diesen Betrieb vergrößern sollten. Auf diesen Erwerb wurde weder Mehrwertsteuer erhoben noch war er Gegenstand eines Vorsteuerabzugs.

10 Mit Entscheidung des Woiwoden, einer Behörde innerhalb der öffentlichen Verwaltung, vom 6. März 2017 wurde das Eigentum an einem Teil der Grundstücke, auf denen sich der Betrieb von J. S. befindet, auf den Skarb Państwa (Fiskus, Polen) übertragen, um Investitionen in Straßen durchzuführen. Gleichzeitig leitete der Woiwode ein Verfahren ein, um die Entschädigung zu bestimmen, die J. S. für die Übertragung des Eigentums an den vom Fiskus erworbenen Grundstücken zustand.

11 In diesem Zusammenhang stellte J. S. bei der Steuerbehörde einen Antrag auf Erteilung eines Steuervorbescheids, um zum einen zu klären, ob er aufgrund der Veräußerung der vom Fiskus für die Durchführung von Investitionen in Straßen erworbenen Grundstücke als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen war, und zum anderen, ob auf die dafür erhaltene Entschädigung Mehrwertsteuer zu erheben war. Seiner Ansicht nach waren diese Fragen zu verneinen.

12 In dem Steuervorbescheid vertrat die Steuerbehörde die Auffassung, dass die Übertragung des Eigentums an Grundstücken an den Fiskus im Wege der Enteignung, um Investitionen in Straßen durchzuführen, als eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt durch J. S. anzusehen sei. Dieser handele als ein Rechtssubjekt, das eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 15 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes ausübe, d. h. als Mehrwertsteuerpflichtiger.

13 J. S. focht diese Auslegung vor dem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen) an, der den Steuervorbescheid mit Urteil vom 15. Oktober 2018 aufhob. In der Begründung wies dieses Gericht darauf hin, dass J. S. nichts unternommen habe, um die in Rede stehenden Grundstücke zu verkaufen, und dass deren Enteignung unabhängig von seinem Willen beschlossen worden sei. Somit habe diese Enteignung in keinem Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Tätigkeit von J. S. gestanden, und folglich habe J. S. nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger gehandelt, als die in Rede stehenden Grundstücke auf den Fiskus übertragen worden seien.

14 Die Steuerbehörde legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd

Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen), dem vorlegenden Gericht, ein und machte u. a. geltend, dass der Erwerb der in Rede stehenden Grundstücke im Wege der Enteignung mit der gewerblichen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit durch J. S. verbunden gewesen sei, die in der Nutzung dieser Grundstücke im Rahmen seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit bestehe. Dieser Erwerb sei daher als Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt anzusehen, die der Mehrwertsteuer unterliegen müsse.

- 15 Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits hänge davon ab, ob die Übertragung des Eigentums an einer Immobilie an den Fiskus durch Enteignung zum Zweck des Baus öffentlicher Straßen als Lieferung von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, anzusehen sei, weil dieser Steuerpflichtige diese Immobilie im Rahmen seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit genutzt habe.
- 16 Erstens gehe im vorliegenden Fall aus der durch die Steuerbehörde vorgenommenen Beschreibung des Sachverhalts, der diesem Rechtsstreit zugrunde liege, nicht hervor, dass die in Rede stehenden Grundstücke auf den nicht landwirtschaftlich genutzten Teil des Vermögens von J. S. übertragen worden wären, da diese Grundstücke immer Vermögenswerte des Unternehmens von J. S. gewesen seien.
- 17 Zweitens ergebe sich namentlich aus dem Urteil vom 15. September 2011, *Słaby u. a.* (C-180/10 und C-181/10, EU:C:2011:589), dass dann, wenn ein Wirtschaftsteilnehmer aktive Schritte zum Vertrieb von Grund und Boden unternehme, aufgrund derer er als Unternehmer angesehen werden könne, die verkauften Gegenstände der Mehrwertsteuer unterliegen müssten. Im vorliegenden Fall habe J. S. jedoch nichts unternommen, um die fraglichen Grundstücke zu verkaufen. Nach der polnischen Rechtsprechung liege die entscheidende Voraussetzung für die Mehrwertsteuerpflichtigkeit eines Umsatzes nicht in dem bloßen Umstand, Mehrwertsteuerpflichtiger zu sein, sondern es sei in dieser Hinsicht erforderlich, im Rahmen des spezifischen Umsatzes, der zur wirtschaftlichen Tätigkeit des betreffenden Wirtschaftsteilnehmers gehöre, als Mehrwertsteuerpflichtiger gehandelt zu haben. Im vorliegenden Fall sei J. S. jedoch nicht im Immobilienhandel tätig gewesen, um insbesondere die in Rede stehenden Grundstücke zu verkaufen, und habe keine andere wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt als die landwirtschaftliche Tätigkeit, für die er mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei.
- 18 Drittens sei, als J. S. diese Grundstücke erworben habe, keine Mehrwertsteuer erhoben worden, so dass hierbei kein Vorsteuerabzug erfolgt sei.
- 19 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Lässt Art. 9 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie zu, dass ein Landwirt, der Mehrwertsteuerpflichtiger nach den allgemeinen Regelungen ist und das Eigentum an einem Grundstück im Wege der Enteignung gegen Zahlung einer Entschädigung im Zusammenhang mit einer Nutzungsänderung hin zu nicht landwirtschaftlichen Zwecken auf den Fiskus überträgt, allein deshalb als Steuerpflichtiger angesehen wird, der Mehrwertsteuer in Bezug auf diese Lieferung abzurechnen hat, weil das Grundstück für die Zwecke einer mehrwertsteuerpflichtigen landwirtschaftlichen Tätigkeit genutzt wurde?

### **Zur Vorlagefrage**

- 20 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und

dem Gerichtshof dessen Aufgabe ist, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zweckdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat er die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren. Außerdem kann der Gerichtshof veranlasst sein, unionsrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen, die das nationale Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat (Urteil vom 7. September 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 21 Im vorliegenden Fall hängt die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits unter Berücksichtigung der vom vorlegenden Gericht angeführten Gesichtspunkte davon ab, ob eine Enteignung landwirtschaftlicher Grundstücke wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die gegen Zahlung einer Entschädigung an den ursprünglichen Eigentümer der betreffenden Grundstücke erfolgt, der Mehrwertsteuer unterliegen muss.
- 22 Es ist aber Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Voraussetzungen festlegt, die eine Lieferung von Gegenständen erfüllen muss, um als mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz eingestuft werden zu können.
- 23 Im Übrigen verweist das vorlegende Gericht in seiner Frage auch auf Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Begriffe „Steuerpflichtiger“ und „wirtschaftliche Tätigkeit“ definiert. Aus der Vorlageentscheidung geht jedoch hervor, dass die Frage, ob J. S. mehrwertsteuerpflichtig ist und eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, unstreitig ist.
- 24 Folglich ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seiner Frage im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Übertragung des Eigentums an landwirtschaftlichen Grundstücken im Wege der Enteignung gegen Zahlung einer Entschädigung an den Eigentümer dieser Grundstücke der Mehrwertsteuer unterliegen muss, wenn es sich bei diesem Eigentümer um einen mehrwertsteuerpflichtigen Landwirt handelt, auch wenn dieser keine Tätigkeit im Immobilienhandel ausübt und nichts unternommen hat, was auf eine solche Eigentumsübertragung abzielen würde.
- 25 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass mit der Mehrwertsteuerrichtlinie ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden ist, das insbesondere auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruht (Urteil vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt. Es ist daher zu prüfen, ob die in Rn. 24 des vorliegenden Urteils beschriebenen Umstände zum einen dem Begriff „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt“ und zum anderen dem Begriff „Steuerpflichtiger als solcher“ entsprechen.
- 27 Was erstens den Begriff „Lieferung von Gegenständen“ anbelangt, so definiert Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie diesen als die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Zudem bestimmt Art. 14 Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie, dass neben dem in Abs. 1 dieses Artikels genannten Umsatz die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand gegen Zahlung einer Entschädigung aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes als eine Lieferung von Gegenständen gilt.
- 28 Abs. 2 dieses Artikels stellt gegenüber der allgemeinen Definition in seinem Abs. 1 eine *lex specialis* dar, deren Anwendungsvoraussetzungen gegenüber denen von Abs. 1 autonomen Charakter haben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 36, und

vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 55).

- 29 Somit erfordert die Einordnung als „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie die Erfüllung dreier kumulativer Voraussetzungen. Zunächst muss eine Übertragung des Eigentumsrechts stattfinden. Sodann muss diese Übertragung aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes vorgenommen werden. Schließlich muss eine Entschädigung gezahlt werden (Urteile vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 37, und vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 56).
- 30 Im vorliegenden Fall ergibt sich hinsichtlich der ersten beiden oben genannten Voraussetzungen aus den Angaben des vorlegenden Gerichts, dass zum einen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden landwirtschaftlichen Grundstücke unstreitig Eigentum des Fiskus geworden sind und dass zum anderen diese Eigentumsübertragung auf einer einseitigen Entscheidung des Woiwoden, einer Behörde innerhalb der öffentlichen Verwaltung, vom 6. März 2017 beruht.
- 31 In Bezug auf die dritte in Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellte Voraussetzung, nämlich die der Zahlung einer Entschädigung, hat der Gerichtshof entschieden, dass für die Feststellung, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, nur zu ermitteln ist, ob die in Rede stehende Entschädigung unmittelbar mit der Übertragung des Eigentums verbunden ist und ob sie tatsächlich geleistet wurde (Urteil vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 61 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Entschädigung unmittelbar mit der Übertragung des Eigentums an den betreffenden landwirtschaftlichen Grundstücken auf den Fiskus verbunden ist. Sofern diese Entschädigung tatsächlich geleistet wurde, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, stellt der fragliche Umsatz eine „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dar.
- 33 Was die Voraussetzung in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, dass diese Lieferung „gegen Entgelt“ getätigt werden muss, genügt der bloße Bezug einer Entschädigung im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie durch den Steuerpflichtigen, damit die Voraussetzung eines Umsatzes gegen Entgelt im Hinblick auf die Anwendung dieser Bestimmung erfüllt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 44).
- 34 Was zweitens den Begriff „Steuerpflichtiger als solcher“ in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, ist J. S. zwar als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert, das vorlegende Gericht hat aber Zweifel, ob er bei der Übertragung des Eigentums an den in Rede stehenden landwirtschaftlichen Grundstücken in dieser Eigenschaft gehandelt hat. Er übe weder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Immobilienhandel aus noch habe er etwas unternommen, um diese Grundstücke zu verkaufen.
- 35 Insoweit ist festzustellen, dass ein Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich nur dann als solcher handelt, wenn er dies im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit tut (Urteil vom 13. Juni 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung). Dieses letztgenannte Kriterium ist erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger das Eigentum an Grundstücken überträgt, die für diese wirtschaftliche Tätigkeit im weiten Sinne verwendet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juni 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, Rn. 42).



- 36 Dagegen handelt ein Steuerpflichtiger, der einen Umsatz für private Zwecke ausführt, nicht als Steuerpflichtiger. Daher unterliegt ein Umsatz, den ein Steuerpflichtiger für private Zwecke ausführt, nicht der Mehrwertsteuer (Urteile vom 4. Oktober 1995, Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, Rn. 17 und 18, sowie vom 8. März 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, Rn. 24).
- 37 Im vorliegenden Fall geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervor, dass die in Rede stehenden landwirtschaftlichen Grundstücke nach Ansicht der Steuerbehörde zum Zeitpunkt der Übertragung ihres Eigentums auf den Fiskus Vermögenswerte des Unternehmens von J. S. waren.
- 38 Daraus folgt, dass J. S., der aufgrund seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig ist, bei der Übertragung des Eigentums an landwirtschaftlichen Grundstücken, die für seine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet wurden, wohl als Steuerpflichtiger gehandelt hat, auch wenn er keine Tätigkeit im Immobilienhandel ausübt und nichts zu diesem Zweck unternommen hat.
- 39 Zum letztgenannten Punkt ist hinzuzufügen, dass eine Voraussetzung, die dahin ginge, aktive Schritte seitens des Steuerpflichtigen zu verlangen, auch nicht mit der praktischen Wirksamkeit von Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar wäre, der sich definitionsgemäß auf die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes bezieht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 75).
- 40 Sollte das vorliegende Gericht feststellen, dass J. S. den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsatz im Rahmen der Verwaltung des nicht landwirtschaftlich genutzten Teils seines Vermögens getätigt hat, wäre davon auszugehen, dass er nicht als Steuerpflichtiger gehandelt hat und dieser Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.
- 41 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Übertragung des Eigentums an landwirtschaftlichen Grundstücken im Wege der Enteignung gegen Zahlung einer Entschädigung an den Eigentümer dieser Grundstücke der Mehrwertsteuer unterliegen muss, wenn dieser Eigentümer ein mehrwertsteuerpflichtiger Landwirt ist, der als solcher handelt, auch wenn er keine Tätigkeit im Immobilienhandel ausübt und nichts unternommen hat, was auf eine solche Eigentumsübertragung abzielen würde.

## **Kosten**

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

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

**Art. 2 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem**

**ist dahin auszulegen, dass**

**eine Übertragung des Eigentums an landwirtschaftlichen Grundstücken im Wege der Enteignung gegen Zahlung einer Entschädigung an den Eigentümer dieser Grundstücke der Mehrwertsteuer unterliegen muss, wenn dieser Eigentümer ein mehrwertsteuerpflichtiger Landwirt ist, der als solcher handelt, auch wenn er keine Tätigkeit im Immobilienhandel ausübt und nichts**

**unternommen hat, was auf eine solche Eigentumsübertragung abzielen würde.**

Unterschriften

---

\* Verfahrenssprache: Polnisch.

---

i Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.<sup>in</sup> Lachmayer und Dr.<sup>in</sup> Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der Y Ltd. in S (Deutschland), vertreten durch die Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 8. September 2021, Zl. RV/2100006/2020, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2010 bis 2014, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Die Revisionswerberin, eine im Jahr 2004 gegründete limited liability company (im Folgenden: Ltd.) mit statutarischem Sitz auf Jersey Island (im Folgenden: Jersey), ist Teil eines in Deutschland ansässigen Augentoptik Konzerns (im Folgenden: X Konzern). Sie wurde für Zwecke der Abwicklung des laufenden Geschäfts betreffend den Vertrieb von Kontaktlinsen und Pflegeprodukten in Deutschland und Österreich gegründet. Ihr Sitz befindet sich auf Jersey, wo sie aber keine Tätigkeit ausübt und weder über eigene Räumlichkeiten noch über Personal verfügt. Der Sitz der Geschäftsleitung der Revisionswerberin befindet sich in Deutschland und die Geschäftsleitung wird von Mitarbeitern des X Konzerns ausgeübt.
- 2 Aufgrund einer Kontrollmitteilung der deutschen Finanzverwaltung wurde bei der - bis zu diesem Zeitpunkt in Österreich nicht registrierten - Revisionswerberin eine Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer vertrat den Standpunkt, für die von der Revisionswerberin nach Österreich gelieferten Kontaktlinsen und Pflegeprodukte sei die Versandhandelsregelung





nach Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 anzuwenden und die daraus resultierenden Umsätze seien von der Revisionswerberin in Österreich zu versteuern.

- 3 Das Finanzamt erließ - dem Prüfer folgend - u.a. Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2014, in denen es die Abo-Umsätze der Umsatzsteuer unterzog.
- 4 Eine gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2014 gerichtete Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die Revisionswerberin die Vorlage der Beschwerde an das BFG beantragte.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde, soweit sie die Umsatzsteuer 2010 bis 2014 betraf, keine Folge und führte zur Begründung aus, in Österreich kooperiere der X Konzern mit einer konzernzugehörigen Augenoptik-Gesellschaft (im Folgenden: Ö-Gesellschaft). Die Ö-Gesellschaft verkaufe in ihren Filialen Augenoptikartikel wie Brillen und Kontaktlinsen sowie Kontaktlinsenpflegemittel.
- 6 Wenn ein Kunde in einer Filiale der Ö-Gesellschaft Kontaktlinsen erwerbe, erhalte er eine Erstausrüstung bestehend aus Kontaktlinsen, Kontaktlinsenbehälter, Broschüre betreffend Handhabung und Pflege der Kontaktlinsen, AGB-Broschüre und eine Ausfertigung der unterschriebenen Vertragsunterlagen betreffend den weiteren Bezug von Kontaktlinsen (Tages- oder Monatslinsen) und Pflegemitteln.
- 7 Für den weiteren Bedarf an Kontaktlinsen und Pflegemitteln könne der Kunde zwischen dem Bezug in einer Filiale und dem Lieferservice der Revisionswerberin („Abo-Verkauf“) wählen. Entscheide er sich für den Lieferservice, trete die jeweilige Filiale bzw. die Ö-Gesellschaft nur als Vermittlerin zwischen dem Kunden und der Revisionswerberin auf und der Kunde müsse einen Vertrag unterfertigen, mit welchem er die Revisionswerberin mit der laufenden Lieferung der Kontaktlinsen und Pflegeprodukte beauftrage. Die Bezahlung der Produkte erfolge monatlich über Bankeinzug. In den allgemeinen Verkaufsbedingungen werde unter Punkt 4.9 festgehalten:



„Die [Revisionswerberin] führt außerhalb des Gebietes der Europäischen Gemeinschaft lagernde Ware unter Beachtung der einschlägigen zollrechtlichen Bestimmungen im Namen des jeweiligen Kunden ein. Mit Unterzeichnung des Antrages zur Lieferung der Ware durch den Kunden bevollmächtigt dieser die [Revisionswerberin] zur Abgabe aller für die Einfuhr im Namen des Kunden erforderlichen Erklärungen.

Die [Revisionswerberin] übernimmt für den Kunden alle mit der Einfuhr verbundenen Steuern und Abgaben und stellt den Kunden von allen diesbezüglichen Verpflichtungen frei“.

- 8 Nach diesen Bedingungen werde der Kunde von der Revisionswerberin nicht mit Transportkosten, Gebühren oder Einfuhrabgaben belastet und er wirke am Transport nicht mit. Die Kontaktlinsen und Pflegemittel würden von Jersey (ein „Drittgebiet“, das allerdings zum Zollgebiet der EU gehöre, vgl. Art. 6 MwStSystRL) an die Endverbraucher geliefert.
- 9 Die Revisionswerberin bestelle die Ware für ihre Lieferungen an die Endverbraucher bei den Herstellern in der Europäischen Union (ca. 70 % stamme aus Deutschland). Die Hersteller lieferten die Ware im Auftrag der Revisionswerberin in das Lager eines von der Revisionswerberin beauftragten „Logistikzentrums“ in Jersey. Vom „Logistikzentrum“ werde die Ware im Auftrag der Revisionswerberin eingelagert, für die einzelnen Abnehmer an Hand der Bestellscheine kommissioniert und verpackt. Die Päckchen würden mit den Adressen der österreichischen Kunden versehen und der Jersey Post zur Versendung übergeben. Die für die Versendung erforderlichen Formalitäten (Erstellung von Freistellungslisten für die Einfuhr in die Europäische Union und der erforderlichen Papiere CN22 und CN23 etc.) würden ebenfalls vom „Logistikzentrum“ abgewickelt.
- 10 Von der Jersey Post werde die Ware unter Zollverschluss an die TNT Express B.B. (im Folgenden: TNT) in die Niederlande verschickt. In den Niederlanden werde sie von der TNT übernommen und in Rotterdam in die Europäische Union zum freien Verkehr eingeführt, von wo sie im Postweg an die österreichischen Abnehmer gelange.
- 11 Der Zollwert der einzelnen Pakete liege größtenteils unter 22 €, weshalb in der Mehrheit der Fälle weder Zoll noch Einfuhrumsatzsteuer anfielen. Waren mit



einem Wert über 22 € melde die TNT gesammelt beim Zoll an. Auf den diesbezüglichen Vorschriften schein die TNT als Zollschuldnerin auf. Die Einfuhrabgaben würden von der TNT bezahlt und über das „Logistikzentrum“ an die Revisionswerberin weiterverrechnet, welche damit letztlich belastet sei.

- 12 Im Erwägungsteil des Erkenntnisses führte des BFG sodann aus, das Finanzamt habe seinen Standpunkt, der Ort der gegenständlichen Einfuhren liege in den Niederlanden und die Weiterversendung der Waren an die österreichischen Endkunden sei wegen Überschreitung der Lieferschwelle als Versandhandel gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 zu qualifizieren, auf Art. 32 Satz 2 MwStSystRL gestützt. Diese Bestimmung setze eine Lieferung voraus, die durch den Importeur bewirkt werde, der vom Mitgliedstaat der Einfuhr nach Art. 201 MwStSystRL als Steuerschuldner bestimmt oder bezeichnet worden sei. Maßgeblich sei im Revisionsfall aber Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL, der bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen Art. 32 Satz 2 MwStSystRL vorgehe (Hinweis auf *Rau/Dürrwächter*, [deutscher] Umsatzsteuergesetz-Kommentar, § 3c Anmerkung 22).
- 13 Nach Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL müsse der Liefergegenstand vom Lieferer im Einfuhrmitgliedstaat zur Abfuhr (zum freien Verkehr) abgefertigt worden sein. Nicht erforderlich sei, dass der Importeur vom Mitgliedstaat der Einfuhr nach Art. 201 MwStSystRL als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bestimmt oder bezeichnet werde. Sinn und Zweck dieser Bestimmungen sei es, einen unbelasteten Endverbrauch zu verhindern, wenn Lieferungen - wie im Revisionsfall - an private Abnehmer erfolgten. Durch die Versandhandelsregel werde zudem die Besteuerung im Bestimmungsland bewirkt und sie diene zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.
- 14 Die Revisionswerberin vertrete den Standpunkt, im Revisionsfall seien weder Art. 32 Satz 2 MwStSystRL noch Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL anwendbar, weil die Einfuhr der Waren nicht von der Revisionswerberin, sondern von den Abnehmern durchgeführt worden sei. Dem sei zu entgegnen, dass für die Beurteilung eines abgabenrechtlichen Sachverhaltes gemäß § 21 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei.





- 15 Die Revisionswerberin liefere Waren aus Jersey, einem Drittgebiet, nach Österreich an private Kunden. Die Waren gelangten bei der Versendung vom Drittgebiet in den Mitgliedsstaat der Einfuhr (Niederlande) und schließlich an private Konsumenten in Österreich. Zur Klärung der Frage, ob die Waren von der Revisionswerberin als Lieferantin oder von den österreichischen Kunden als Abnehmer in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt worden seien, sei das Zollrecht heranzuziehen.
- 16 Gemäß Art. 201 Abs. 3 Satz 1 Zollkodex (ZK) sei Zollschuldner der Anmelder der Waren. Dieser sei folglich auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer und führe die Waren in den freien Verkehr ein. Anmelder sei gemäß Art. 4 Nr. 18 ZK die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgebe, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben werde. Der Anmelder könne sich gemäß Art. 5 ZK vertreten lassen.
- 17 Die Revisionswerberin habe das Logistikzentrum, dieses wiederum die Post mit der Anmeldung und Einfuhr der Waren beauftragt. Die Zollanmeldung im Wege der „Anträge auf Freischreibung nach Art. 27 VO (EWG) Nr. 918/83“ sei durch die TNT im Namen der Empfänger abgegeben worden. Zu diesem Zweck habe das Logistikzentrum Listen mit den Namen und Adressen der Empfänger und dem Zollwert der einzelnen Sendungen erstellt. Diese Listen seien der Post für die Freischreibung übergeben worden (Wert unter 22 Euro).
- 18 Die Revisionswerberin gehe davon aus, die Anmeldungen seien im Namen und für Rechnung der Empfänger erfolgt. Die TNT habe jedoch nicht für Rechnung der Empfänger gehandelt, weil die zollrechtliche Abwicklung unabhängig von der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer durch die Übernahme aller etwaig anfallenden Steuern und sonstiger Kosten durch die Revisionswerberin für die Empfänger keine wirtschaftlichen Auswirkungen haben könne. Die Revisionswerberin habe - durch ihre Subbeauftragten („Logistikzentrum“ und TNT) - die Anmeldung durch den „Antrag auf Freischreibung“ zwar im Namen der Empfänger, aber mit Wirkung für sich selbst und nicht für die österreichischen Abnehmer abgegeben.





- 19 Des Weiteren sei auf Art. 238 Teilstrich 2 ZK-DVO zu verweisen. Laut dieser Bestimmung gelte Art. 237 ZK-DVO nicht für Postsendungen (Briefe und Postpakete), die zu kommerziellen Zwecken bestimmte Waren enthielten, die Teil einer regelmäßigen Serie gleichartiger Vorgänge seien. Die streitgegenständlichen Postsendungen seien kommerzieller Natur und Teil einer regelmäßigen Serie gleichartiger Vorgänge (Kontaktlinsen-Abo).
- 20 Dass die niederländische Zollverwaltung die Einfuhr iSd Art. 237 ZK-DVO anerkannt habe, sei mangels Vorliegen der objektiven Voraussetzungen unbeachtlich. Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 spreche nur von „Einführen“ durch den Lieferer im objektiven Sinn und beziehe sich nicht auf die rechtliche Beurteilung durch den Einfuhrmitgliedstaat.
- 21 Eine Revision erklärte das BFG für zulässig. Eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung liege u.a. dahingehend vor, ob eine als unwirksam erachtete Bevollmächtigung des Lieferers durch den Empfänger dazu führe, dass dem Lieferer und nicht dem Empfänger die Einfuhr in den freien Verkehr zuzurechnen sei.
- 22 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete ordentliche Revision führt zu ihrer Zulässigkeit ergänzend aus, es fehle an Rechtsprechung zu folgenden Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung:
- „In welchem Verhältnis stehen § 3 Abs 9 UStG und Art 3 Abs 3 UStG (bzw Art 32 Satz 2 und Art 33 Abs. 2 MwStSystRL) zueinander? Ist hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen des Art 3 Abs 3 UStG bzw Art 33 Abs 2 MwStSystRL darauf abzustellen, ob der Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art 201 MwStSystRL geworden ist?
- Nach dem Recht welchen Mitgliedstaates richtet sich die Beurteilung, ob der Lieferer die Ware iSd Art 3 Abs 3 UStG bzw Art 33 Abs 2 MwStSystRL eingeführt hat? Ist diese Beurteilung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch einen anderen Mitgliedstaat als dem Einfuhrmitgliedstaat zugänglich?“
- 23 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 24 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 25 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.





26 § 3 Abs. 9 UStG 1994 lautet:

„Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaates, so ist diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist.“

27 Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautete:

„(3) Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.“

28 Art. 32 und 33 MwStSystRL in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lauteten auszugsweise:

„Artikel 32

Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

Liegt der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland, gelten der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt wird, der gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, sowie der Ort etwaiger anschließender Lieferungen jedoch als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden.

Artikel 33

(1) Abweichend von Artikel 32 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

- a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der



Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person;

b) [...]

(2) Werden die gelieferten Gegenstände von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber eingeführt, gelten sie als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert.“

- 29 Im Revisionsfall ist strittig, ob die Warenlieferungen, die aufgrund der Abo-Verkäufe der Revisionswerberin erfolgten, in Anwendung der Versandhandelsregelung des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in Österreich zu versteuern sind.
- 30 Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in der auf den Revisionsfall anzuwendenden Fassung die Lieferung nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 4 bis 7 UStG 1994 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.
- 31 Mit dem letzten Satz des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 wird Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL umgesetzt. Werden die gelieferten Gegenstände von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber eingeführt, gelten sie nach dieser Bestimmung - für Zwecke der Versandhandelsregelung - als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert.
- 32 Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL stellt auf die Sonderkonstellation des Versandhandels ab und ist gegenüber Art. 32 Abs. 2 MwStSystRL - diese Bestimmung ist im UStG 1994 mit § 3 Abs. 9 umgesetzt worden - die speziellere Regelung (vgl. *Raw/Dürrwächter*, [deutscher] Umsatzsteuergesetz-Kommentar, Lfg. 178. Juli 2018, § 3c Anm. 22).





- 33 Durch die Einbeziehung dieser Einfuhrfälle wird sichergestellt, dass in dem Mitgliedstaat in dem die Warenbewegung endet, kein unversteuerter Letztverbrauch eintreten kann (vgl. *Martin in Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuer, EL 75. September 2015, § 3c dUStG, Anm. 6). Ganz allgemein ist der Zweck der Versandhandelsregelung, dass die Gegenstände mit dem Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslandes belastet werden.
- 34 Die Revisionswerberin bringt vor, gegenständlich sei - nach den gemäß § 26 UStG 1994 auf die Einfuhrumsatzsteuer sinngemäß anzuwendenden Rechtsvorschriften des Zollrechts - die Einfuhr der revisionsgegenständlichen Waren den Endkunden zuzurechnen. Es liege daher kein Anwendungsfall der Versandhandelsregelung des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 vor, der den Lieferort an das Ende der Warenbewegung verlagere.
- 35 Gemäß § 26 UStG 1994 sind zwar für die Einfuhrumsatzsteuer - z.B. für deren Entstehung - die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß anzuwenden, dies gilt aber nicht für die Definition des Tatbestandes der Einfuhr. Eine Einfuhr liegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 1 Tz 442). Auch die unionsrechtliche Grundlage des Einfuhrbegriffs (Art. 30 MwStSystRL) enthält keinen Verweis auf die zollrechtlichen Vorschriften. Demnach gilt als „Einfuhr eines Gegenstands“ die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Art. 24 des Vertrags (zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, nunmehr Art. 29 AEUV) befindet, in die Gemeinschaft sowie die Verbringung eines im freien Verkehr befindlichen Gegenstands mit Herkunft aus einem Drittgebiet, das Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft ist, in das Gemeinschaftsgebiet.
- 36 Weder Art. 3 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 noch Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL stellen darauf ab, wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, sondern wer die Gegenstände eingeführt hat.
- 37 Aus Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL ergibt sich: Sind bei einer Lieferung die Voraussetzungen des Art. 33 Abs. 1 MwStSystRL mit Ausnahme der



Versendung aus einem Mitgliedstaat erfüllt, weil der Gegenstand von einem Drittgebiet oder Drittland aus versandt wird, bestimmt sich der Ort der Lieferung dennoch nach Art. 33 Abs. 1 MwStSystRL, wenn der Gegenstand vom Lieferer in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung an den Erwerber eingeführt wird.

38 Nach den Feststellungen des BFG sei die TNT im Auftrag der Revisionswerberin tätig gewesen. Sie habe nicht für Rechnung der Endkunden, sondern für Rechnung der Revisionswerberin gehandelt, die alle aus den gegenständlichen Einfuhren resultierenden Einfuhrabgaben getragen habe.

39 Wie bereits ausgeführt, findet sich die unionsrechtliche Grundlage von Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in Art. 33 MwStSystRL. Im Hinblick auf den Zweck der Bestimmung des Art. 33 MwStSystRL, insbesondere dessen Abs. 2, ist bei der gegebenen Konstellation unzweifelhaft von einer dem Lieferer zuzurechnenden Einfuhr iSd Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL und Art. 3 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 auszugehen, weil der Einfuhrvorgang zur Gänze in dessen Einflussbereich lag. Dass die Einfuhr in Vertretung der Endabnehmer erfolgt und somit diesen zuzurechnen wäre, ist schon deshalb ausgeschlossen, weil sie nicht auf deren Rechnung erfolgt ist (siehe im Übrigen zu in Vertretung erfolgenden Zollanmeldungen BFH 29.1.2015, V R 5/14).

40 Die Revisionswerberin vermag sohin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses nicht aufzuzeigen. Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

41 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

W i e n , am 26. Juni 2024



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte MMag. Maislinger und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.<sup>in</sup> Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision des Dr. B in W, vertreten durch MMag. Dr. Christoph Urtz, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Wollzeile 1-3, Stiege 3, 3.1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. Mai 2024, Zl. RV/7100179/2022, betreffend Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO (Umsatzsteuer 2014), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Der Revisionswerber ist Rechtsanwalt. Er erzielt als solcher (überwiegend) Umsätze aus der Tätigkeit als gerichtlich bestellter Sachwalter.
- 2 Zum bisherigen Verfahrensgeschehen ist eingangs auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Dezember 2021, Ra 2019/13/0025, zu verweisen. Daraus ist hervorzuheben, dass der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 am 10. Dezember 2015 erklärungsgemäß erging. Mit Eingabe vom 24. August 2016 beehrte der Revisionswerber die Aufhebung und Abänderung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO. Aus Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 2006/112/EG ergebe sich, dass die Tätigkeit als Sachwalter von der Umsatzsteuer zu befreien sei. Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 26. September 2016 diesen Antrag ab. Der Revisionswerber erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde. Nach Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes und Vorlageantrag des Revisionswerbers wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde mit Erkenntnis vom 26. November 2018 als unbegründet ab. Mit dem eingangs erwähnten Erkenntnis hob der Verwaltungsgerichtshof diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.
- 3 Das Bundesfinanzgericht holte in der Folge eine Stellungnahme des Finanzamtes ein. Das Finanzamt führte aus, nach der im Streitzeitraum geübten



allgemeinen Verwaltungspraxis seien weder Sachwaltervereine noch andere Steuerpflichtige, die Sachwalterleistungen erbracht hätten, als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG anerkannt und deswegen von der Umsatzsteuer befreit gewesen. Bei den vier Sachwaltervereinen (Verordnung BGBl. II Nr. 117/2007) handle es sich um gemeinnützige Vereine. Insbesondere fehle diesen eine Gewinnerzielungsabsicht bei der Ausübung ihrer Tätigkeit. Die Tätigkeiten von drei Sachwaltervereinen seien im Streitjahr als nichtunternehmerisch beurteilt und behandelt worden. Die Entlastung von der Umsatzsteuer für diese Vereine ergebe sich daraus, dass sie mit ihren Tätigkeiten gar nicht unternehmerisch tätig seien. Die Tätigkeit eines der Sachwaltervereine sei hingegen als unternehmerisch qualifiziert und dessen Leistungen als steuerpflichtig beurteilt worden; auch dieser Verein sei nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt worden. Diese Beurteilung entspreche den im Streitzeitraum anzuwendenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften, wonach eine unternehmerische Tätigkeit zu verneinen sei, wenn sich der Steuerpflichtige nicht „marktkonform“ verhalte. Dies sei anhand einer Prüfung der Gesamtumstände, also anhand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende die Tätigkeiten ausübe, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde, zu beurteilen. Bei dieser Prüfung sei das Vorliegen der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen mit dem Fehlen jeglicher Gewinnerzielungsabsicht nicht nur ein Indiz für das Fehlen einer unternehmerischen Tätigkeit, sondern auch ein maßgebliches Kriterium, worin sich die Ausübungsmodalitäten der nichtunternehmerisch tätigen Vereine von denen des Revisionswerbers unterschieden.

- 4 Der Revisionswerber bestritt diese Darstellung in mehreren Äußerungen. Insbesondere machte er geltend, die in Rz 463 VereinsR 2001 enthaltene Anweisung könne sich nur auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG stützen.



- 5 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde (neuerlich) als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine ordentliche Revision nicht zulässig sei.
- 6 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Revisionswerber habe im Jahr 2014 als Rechtsanwalt überwiegend Umsätze aus der Tätigkeit als gerichtlich bestellter Sachwalter erzielt. In rund 80% der Fälle stehe nicht die Anwaltsleistung, sondern die reine Sachwalterschaftsleistung für Personenobsorge im Vordergrund. Für diese Tätigkeiten habe der Revisionswerber „Entschädigungen“ gemäß § 276 Abs. 1 ABGB erhalten. Nur rund 20% betreffen anwaltliche Entgelte gemäß § 276 Abs. 2 ABGB. Neben Rechtsanwälten (Rechtsanwaltsanwärttern) und Notaren (Notariatskandidaten) hätten im Jahr 2014 auch sonstige geeignete und einer behinderten Person nahestehende (natürliche) Personen und weiters Sachwaltervereine (§ 279 Abs. 3 ABGB iVm Verordnung BGBl. II Nr. 117/2007) Sachwalterleistungen erbracht. Die vier in jener Verordnung genannten Vereine seien im Streitzeitraum von der Finanzverwaltung als gemeinnützig iSd §§ 34 ff BAO anerkannt worden. In Übereinstimmung mit VereinsR 2001 Rz 463 seien drei der vier Vereine im Streitzeitraum von der Finanzverwaltung als Nichtunternehmer behandelt worden. Ein Verein sei hingegen in Übereinstimmung mit VereinsR 2001 Rz 464 als Unternehmer behandelt worden; die von diesem für die Sachwalterleistungen erzielten Umsätze seien im Streitzeitraum von der Finanzverwaltung als umsatzsteuerpflichtig behandelt worden.
- 7 Eine Anerkennung der Sachwaltervereine als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG sei seitens der Finanzverwaltung im Streitjahr nicht erfolgt. Es existiere keine allgemeine Anweisung (z.B. ein Erlass), die eine Anerkennung der Sachwaltervereine als Einrichtung mit sozialem Charakter zum Gegenstand habe.
- 8 Die Entschädigungen für die Tätigkeiten von der behinderten Person nahestehenden Personen, die als gerichtlich bestellte Sachwalter tätig werden, seien, sofern diese Personen mit ihren Sachwaltertätigkeiten überhaupt unternehmerisch tätig gewesen seien, von der Finanzverwaltung in den



Streitjahren als umsatzsteuerpflichtig behandelt worden, sofern nicht die Kleinunternehmerbefreiung zur Anwendung gelangt sei. Es existiere keine allgemeine Anweisung (z.B. ein Erlass), die eine Anerkennung dieser Personen als Einrichtung mit sozialem Charakter zum Gegenstand habe.

- 9 Für eine Anerkennung des Revisionswerbers als Einrichtung mit sozialem Charakter sprächen lediglich das Bestehen spezifischer Vorschriften und das mit der Tätigkeit des Revisionswerbers verbundene Gemeinwohlinteresse. Demgegenüber seien das Entgelt und die Entschädigung des Sachwalters in Österreich nicht von öffentlichen Stellen, sondern grundsätzlich von der betroffenen Person selbst zu tragen. Ebenso spreche der Vergleich mit der steuerlichen Behandlung anderer Steuerpflichtiger gegen eine Anerkennung des Revisionswerbers als Einrichtung mit sozialem Charakter. Im Rahmen der Gesamtabwägung sei sohin auf die Sachwalterschaftsleistungen des Revisionswerbers keine Umsatzsteuerbefreiung anzuwenden.
- 10 Der Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2014 sei somit zu Recht abgewiesen worden.
- 11 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision. Zur Zulässigkeit wird u.a. geltend gemacht, das Bundesfinanzgericht gehe zu Unrecht davon aus, dass es keine allgemeine Verwaltungspraxis gebe, die anderen Steuerpflichtigen eine Befreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG gewähren würde; Rz 463 VereinsR 2001 sei eine solche allgemeine Anweisung in unmittelbarer Anwendung der Richtlinienbestimmung.
- 12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 13 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.
- 14 Zur anwendbaren Rechtslage kann eingangs auf den Beschluss vom 11. Dezember 2019, Ra 2019/13/0025 (EU 2019/0007), sowie auf das Erkenntnis vom 15. Dezember 2021, Ra 2019/13/0025, verwiesen werden.
- 15 Gemäß Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG sind (u.a.) eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene





Dienstleistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden, von den Mitgliedstaaten von der Steuer zu befreien (vgl. EuGH 15.4.2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, Rn. 58).

- 16 Art. 133 Abs. 1 der Richtlinie gestattet es den Mitgliedstaaten, die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung von der Erfüllung einer oder mehrerer der genannten Bedingungen abhängig zu machen (vgl. EuGH 11.5.2023, *Momtrade Ruse*, C-620/21, Rn. 47). Insbesondere können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiung davon abhängig machen, dass die betreffenden Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben dürfen; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden (Art. 133 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie). Diese Beschränkung der Befreiungsregel hat nur Eventualcharakter („können“). Ein Mitgliedstaat, der es unterlassen hat, die insoweit erforderlichen Maßnahmen zu treffen, kann sich nicht auf sein eigenes Unterlassen berufen, um einem Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung zu verwehren, die dieser nach der Richtlinie in Anspruch nehmen kann (vgl. EuGH C-846/19, Rn. 75). Unter der Voraussetzung, dass sich der Mitgliedstaat aber auf diese Beschränkung gestützt hat, steht der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dem nicht entgegen, dass Einrichtungen, die eine systematische Gewinnerzielung anstreben, die Befreiung versagt wird (vgl. EuGH 15.11.2012, *Zimmermann*, C-174/11, Rn. 55).
- 17 Das Unionsrecht legt die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter nicht fest. Es ist daher grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit über ein Ermessen (vgl. EuGH C-846/19, Rn. 69).
- 18 Die nationalen Behörden haben bei der Anerkennung des sozialen Charakters von Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im



Einklang mit dem Unionsrecht und unter Kontrolle der nationalen Gerichte mehrere Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Zu ihnen können das Bestehen spezifischer Vorschriften, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und der Gesichtspunkt zählen, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, insbesondere, wenn die privaten Wirtschaftsteilnehmer vertragliche Beziehungen zu diesen Einrichtungen unterhalten (vgl. EuGH C-846/19, Rn. 70; C-620/21, Rn. 91).

- 19 Nur wenn der Mitgliedstaat die Grenzen seines Ermessens nicht eingehalten hat, kann sich ein Steuerpflichtiger auf die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG vorgesehene Steuerbefreiung berufen, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist (vgl. EuGH C-846/19, Rn. 71). Dabei ist insbesondere der Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, zu berücksichtigen (vgl. EuGH C-620/21, Rn. 93 f).
- 20 Strittig ist im nunmehrigen Revisionsverfahren die Frage, ob der Revisionswerber von dem betreffenden Mitgliedstaat als eine mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung zu beurteilen ist. Unbestritten ist dazu, dass (im Sinne der genannten Rechtsprechung) entsprechende spezifische Vorschriften für die Tätigkeit als Sachwalter bestehen und mit dieser Tätigkeit Gemeinwohlinteresse verbunden ist.
- 21 Der Sache nach unbestritten ist auch, dass die „Entschädigung“ des Sachwalters (§ 276 Abs. 1 ABGB) nicht von öffentlichen Stellen, sondern von der betroffenen Person selbst zu tragen ist; diese Ansprüche des Sachwalters bestehen insoweit nicht, als durch sie die Befriedigung der Lebensbedürfnisse des Pflegebefohlenen gefährdet wäre.



- 22 Der Revisionswerber macht dazu geltend, dass im zuletzt genannten Fall der mit der Tätigkeit verbundene Aufwand letztlich vom Sachwalter selbst getragen werde, was - bei einer Anerkennung des Revisionswerbers als Einrichtung mit sozialem Charakter - einer Tragung der Kosten durch die genannten Einrichtungen gleichkomme. Zu diesem Vorbringen ist zu bemerken, dass es nach der Rechtsprechung des EuGH ein Gesichtspunkt sein kann, dass die Kosten der fraglichen Leistungen „zum großen Teil“ von den genannten Einrichtungen übernommen werden (vgl. dazu etwa EuGH 15.11.2012, *Zimmermann*, C-174/11, Rn. 34 ff: Ermessen nicht überschritten, wenn verlangt wird, dass in zwei Drittel der Fälle die Kosten von den genannten Einrichtungen getragen werden). Dass im vorliegenden Fall diese Kosten zu einem vergleichbar großen Teil vom Revisionswerber selbst getragen werden, wird von ihm (auch in der Revision) nicht behauptet, sodass dieser Umstand im Rahmen der Gesamtabwägung nicht maßgeblich ins Gewicht fallen kann. Vor diesem Hintergrund ist auch der Anregung des Revisionswerbers, zu dieser Frage neuerlich ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten, nicht näherzutreten.
- 23 Dass aber die Tätigkeit des Revisionswerbers als Sachwalter insgesamt als unternehmerisch zu beurteilen ist, wird (auch in der Revision) nicht bestritten. Die Tätigkeit wird nachhaltig und (im Allgemeinen) gegen ein Entgelt ausgeübt, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt (vgl. EuGH C-846/19, Rn. 47). Der Umstand, dass nicht jede Dienstleistung in einer Höhe vergütet wird, die den durch sie verursachten Kosten entspricht, genügt nicht, um zu belegen, dass die Tätigkeit insgesamt nicht nach Kriterien vergütet wird, die sicherstellen, dass die Betriebskosten des Dienstleistungserbringers gedeckt sind (vgl. neuerlich EuGH C-846/19, Rn. 51).
- 24 Zur Frage, ob anderen Steuerpflichtigen (u.a. Vereinen) bereits eine vergleichbare Anerkennung gewährt wurde, führen die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht aus, eine derartige Anerkennung sei nicht erfolgt. Die Sachwaltervereine, deren Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterworfen würden, seien nichtunternehmerisch tätig; verwiesen wird dazu auch auf die Liebhabereivermutung in VereinsR 2001 Rz 463. Der Revisionswerber macht



hingegen geltend, bei VereinsR 2001 Rz 463 handle es sich um eine allgemeine Verwaltungsanweisung zur Umsatzsteuerbefreiung; diese Regelung könne nur auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG gestützt werden, da sonst keine Rechtsgrundlage für die fiktive Anwendung der Liebhabereivermutung in Betracht komme.

- 25 Zunächst ist festzuhalten, dass unbestritten eine Anerkennung von Einrichtungen als solche mit sozialem Charakter (in Bezug auf Leistungen eines Sachwalters) durch den nationalen Gesetzgeber nicht erfolgt ist. Es entspricht aber der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, dass insoweit auch die Praxis der zuständigen Verwaltung in ähnlichen Fällen zu berücksichtigen ist, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter anzuerkennen sind (vgl. z.B. EuGH 10.9.2002, *Kügler*, C-141/00, Rn. 57, zum Einwand der deutschen Regierung, die Anerkennung könne nur durch den Gesetzgeber erfolgen, vgl. aaO, Rn. 48).
- 26 Nach den unbestrittenen Sachverhaltsannahmen wurden drei (von vier) Sachwaltervereinen von der Finanzverwaltung als Nichtunternehmer behandelt (der vierte Sachwalterverein hingegen als Unternehmer); deren Leistungen unterlagen daher nicht der Umsatzsteuer.
- 27 Die Vereinsrichtlinien 2001 (in der Fassung vom 24. Juli 2013), auf welche das Bundesfinanzgericht und insbesondere der Revisionswerber verweisen, lauten auszugsweise:
- „3.2.2 Liebhaberei
- 3.2.2.1 Liebhabereivermutung bei Betrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 2 BAO 463
- Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 38 BAO), kann davon ausgegangen werden, dass die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten unter die Regelung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 fallen.
- Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen.



### 3.2.2.2 Keine Anwendung der Liebhabereivermutung

464

Im Hinblick darauf, dass gemäß § 6 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idgF, grundsätzlich auch bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung vorliegen könnte (VwGH 09.03.2005, 2001/13/0062), kann die Liebhabereivermutung nach Rz 463 erster Satz, soweit sie sich auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bezieht, nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden. Die 2.900 Euro Bagatellgrenze (Rz 463 zweiter Satz) ist jedoch zu beachten. Will der Unternehmer die Liebhabereivermutung nach Rz 463 erster Satz nicht anwenden, bedarf es keiner gesonderten Erklärung gegenüber dem Finanzamt, sondern es genügt die Abgabe von Voranmeldungen und Jahreserklärungen oder auch die Abgabe der Verzichtserklärung auf die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung (vgl. Rz 520).“

- 28 Die zitierte Bestimmung beinhaltet lediglich eine allgemeine, für sämtliche gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen angenommene Abgrenzung von unternehmerischen zu nichtunternehmerischen Tätigkeiten. Sie ist aber nicht dahin zu verstehen, dass damit eine Anerkennung einer Einrichtung als solche mit sozialem Charakter iSd Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG und eine darauf gestützte Umsatzsteuerbefreiung erfolgen sollte. Selbst wenn man der Revision folgen würde und dieser Bestimmung im Ergebnis (auch) eine derartige Anerkennung (als soziale Einrichtung) unterstellen würde, ist aber zu bemerken, dass diese Anerkennung nur betreffend jene Einrichtungen erfolgte, die als „gemeinnützig“ (iSd §§ 34 ff BAO) anzusehen sind. Voraussetzung ist hierfür somit u.a., dass die Körperschaft keinen Gewinn erstreben darf; die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile erhalten (§ 39 Z 2 BAO). Demnach wurde aber im Rahmen dieser (allfälligen) Anerkennung gleichzeitig und in identer Rechtsqualität auch die fakultative Beschränkung des Art. 133 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG ausgeübt.
- 29 Im Hinblick auf die Ausübung dieser Beschränkung (wodurch - wie bereits dargelegt - die steuerliche Neutralität nicht verletzt ist) steht dem



Revisionswerber, der unbestritten die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG nicht erfüllt, die geltend gemachte Steuerbefreiung nicht zu.

- 30 Der Inhalt der Revision lässt somit erkennen, dass die vom Revisionswerber behaupteten Rechtsverletzungen nicht vorliegen. Die Revision war daher gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 26. September 2024



## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Thomas Leyerer, die Richterin Dr. Johanna Lanser sowie die fachkundigen Laienrichter Sandra Mair, BA und Mag. Gerhard Auer in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\*** vertreten durch Widmoser Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H. über die Beschwerde vom 15. April 2011 gegen die Bescheide des **\*\*\*FA\*\*\*** (jetzt Finanzamt für Großbetriebe) vom 15. März 2011 betreffend Haftungsbescheid 2006, Haftungsbescheid 2007 und Haftungsbescheid 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Waltraud Pranger zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Haftungsbescheids 2006 wird abgeändert und lautet wie folgt:

Firma **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\***, wird als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma **\*\*\*A\*\*\***, **\*\*\*Adr\*\*\***, im Ausmaß von **\*\*\*1\*\*\*** Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988	2006	<b>***1***</b>
<b>Summe:</b>		<b>***1***</b>

Der Spruch des angefochtenen Haftungsbescheids 2007 wird abgeändert und lautet wie folgt:

Firma \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, wird als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma \*\*\*A\*\*\*, \*\*\*Adr\*\*\*, im Ausmaß von \*\*\*2\*\*\* Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988	2007	***2***

**Summe:**                   \*\*\*2\*\*\*

Der Spruch des angefochtenen Haftungsbescheides 2008 wird abgeändert und lautet wie folgt:

Firma \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, wird als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma \*\*\*A\*\*\*, \*\*\*Adr\*\*\*, im Ausmaß von \*\*\*3\*\*\* Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988	2008	***3***

**Summe:**                   \*\*\*3\*\*\*

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Nach Durchführung einer Außenprüfung wurde im Bericht vom 14.2.2011 - neben anderen Feststellungen - unter „Tz. 7 Beratungsleistungen“ ausgeführt, dass die deutsche



Unternehmensberatungsfirma „\*\*\*A\*\*\*“ bei der Beschwerdeführerin im Zeitraum April 2005 bis November 2008 sowie bei der Schwesterfirma der Beschwerdeführerin im Zeitraum August 2006 bis Oktober 2008 Beratungsleistungen im Bereich Prozessoptimierung durchgeführt habe.

Die Beratungsleistungen seien „wiederkehrend immer wieder einige Tage“ an den zwei Standorten der Beschwerdeführerin, \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*C\*\*\*, durchgeführt worden, wobei es im Jahr 2007 eine Intensivierung gegeben habe.

In den ersten vier Monaten des Jahres 2007 seien 16 Tage verrechnet worden. Anschließend seien für das Projekt „\*\*\*X\*\*\*“ am Standort \*\*\*B\*\*\* zwischen Mai 2007 und Juni 2008 insgesamt 106 Beratungstage geleistet worden, Juni und Juli 2007 seien mit 35 Tagen die stärksten Monate gewesen.

Am Standort \*\*\*C\*\*\* seien zwischen Mai 2007 und November 2008 für das Projekt „\*\*\*Y\*\*\*“ 32 Beratungstage angefallen.

Die Leistungen seien nach Tagespauschalen verrechnet worden, die Nebenkosten pauschal mit 15 % des Rechnungsbetrages.

Für die Tätigkeit seien die Besprechungszimmer der Beschwerdeführerin genutzt worden, zudem hätten sich die Berater zur Einholung von Informationen in der Be- und Verarbeitung der Beschwerdeführerin aufgehalten.

Es habe keinen Rahmenvertrag mit Regelungen über Bereitstellung von Räumlichkeiten und Sachmitteln sowie Ersatz der Reisekosten gegeben. Die Beauftragung sei einzeln erfolgt.

Aufgrund der Zeitspanne und der Häufigkeit der Anwesenheit der Berater sowie der Verfügungsmöglichkeit über Räumlichkeiten gehe die Betriebsprüfung von der Begründung einer Betriebsstätte aus.

Der Rechtsansicht in der EAS 3089 folgend, liege zwar keine Betriebsstätte nach § 29 BAO, jedoch eine auf der Ebene des Abkommensrechtes vor. Da nach innerstaatlichem Recht bei Beratungsleistungen keine Betriebsstätte erforderlich sei, bestehe ein Besteuerungsrecht Österreichs, die Steuer sei gemäß § 99 EStG im Abzugsweg einzubehalten und nicht zu erstatten.

Auch wenn keine inländische Betriebsstätte vorliege, sei die Einbehaltung der Abzugsteuer (Anm.: gemeint wohl Geltendmachung der Haftung) zulässig, da aufgrund fehlender zeitnah ausgestellter Ansässigkeitsbescheinigung die Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung nicht erfüllt seien.

2. In der Folge wurden vom Finanzamt mit 15.3.2011 datierte Haftungsbescheide betreffend die Jahre 2006 – 2008 erlassen. Die Beschwerdeführerin wurde als Haftungspflichtige gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die Abgabenschulden der \*\*\*A\*\*\*, \*\*\*Adr\*\*\*, in Anspruch genommen.

In den Begründungen wurde auf die Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen.

3. Dagegen richtet sich die Beschwerde (damals Berufung) vom 14.4.2011, in der geltend gemacht wird, dass weder in den Bescheiden noch im Prüfbericht dargelegt werde, worauf sich der Haftungstatbestand stütze.

Zudem habe das deutsche Unternehmen weder Sitz noch eine Niederlassung in Österreich, eine Unternehmensbestätigung und die Erklärung der steuerlichen Erfassung in Deutschland sei dem Prüforgan vorgelegt worden. Der Einbehalt von Abzugsteuer für ein in der EU ansässiges Unternehmen widerspreche der Erwerbs- und Niederlassungsfreiheit.

In der Ergänzung zur Beschwerde (damals Berufung) vom 21.7.2011 wurde auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot des Artikels 24 Abs.3 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland (DBA-Deutschland) hingewiesen, das – nach *Jirousek/Loukota* (ÖStZ 2005, 335) - einer Besteuerung im Wege eines Steuerabzuges gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG entgegenstehe. Mit der Berufungsbegründung sei „die Bestätigung hinsichtlich der steuerlichen Registrierung der österreichischen Betriebsstätte der deutschen Beratungsfirma (österreichische Steuernummer) eingebracht“ worden.

4. In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung (damals Berufungsvorentscheidung) vom 5.11.2013 wurde festgehalten, dass die in der Ergänzung zur Beschwerde (damals Berufung) vom 21.7.2011 erwähnte Bestätigung nicht vorgelegt worden sei. Sollte das deutsche Beratungsunternehmen seine Einkünfte im Inland der beschränkten Steuerpflicht im Rahmen der Veranlagung unterwerfen, wäre die einbehaltene Abzugsteuer anzurechnen. Dadurch sei die endgültige Steuerbelastung nicht ungünstiger als jene von im Inland ansässigen Unternehmen. Das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot erlaube, dass sich das Besteuerungsverfahren von jenem eines im Inland ansässigen Unternehmens unterscheide.

Auch die mit dem BGBl. 2007/24 geschaffene Möglichkeit einer Nettobesteuerung garantiere, dass die Besteuerung nicht ungünstiger sei. Die EAS-Erledigungen (EAS 1193, 1372 und 2374) sowie die vom Beschwerdeführer (damals Berufungswerber) zitierte Literaturmeinung würden sich auf die Rechtslage vor Inkrafttreten dieser Bestimmung beziehen.

5. Im Vorlageantrag vom 2.12.2013 wurde von der Beschwerdeführerin eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt und moniert, dass das Beratungsunternehmen, dem eine Betriebsstätte in Österreich unterstellt werde, dazu nicht befragt worden sei und dieses keine steuerlichen Maßnahmen habe setzen können.

Die Anwendung von § 99 EStG dürfe nicht zu einer Bestrafung von Unternehmen führen, die ein ausländisches Unternehmen beauftragen. Dies würde dem EU-Recht widersprechen.

Zudem verlange die DBA-Entlastungsverordnung nur eine Ansässigkeitsbescheinigung, jedoch keinen Nachweis der Registrierung des ausländischen Unternehmens.

6. Ebenfalls am 2.12.2013 wurde das Finanzamt von der Beschwerdeführerin ersucht, das deutsche Beratungsunternehmen zur Abgabe einer Steuererklärung aufzufordern, was vom Finanzamt unter Hinweis auf § 102 Abs. 1 Z 3 EStG abgelehnt wurde.

7. Mit Vorlagebericht vom 8.8.2014 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

8. Von der Beschwerdeführerin wurden mit Schreiben vom 17.12.2014 die von der deutschen Finanzverwaltung am 18.11.2014 bestätigten Formulare ZS-QU2, die deutsche Beratungsfirma betreffend, vorgelegt.

9. In der am 23.11.2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Beschwerdeführerin insbesondere auf eine von *Beiser* vertretene Rechtsansicht hingewiesen. Dieser komme in einem Artikel (*Beiser*, Abzugsteuer im Licht der DBA und der freien Beweiswürdigung, SWI 2019, S 206 f) zum (Zwischen-)Ergebnis, dass bei kaufmännischer oder technischer Beratung ohne Betriebsstätte in Österreich und erfolgtem Reverse-Charge-Verfahren in der Umsatzsteuer, die Befreiung nach einem DBA durch die Rechnung nach § 11 UStG schlüssig dokumentiert sei. Durch die DBA-Befreiung werde ein Steuerabzug nach § 99 EStG verdrängt und sei ausgeschlossen.

Im Rahmen der Verhandlung wurden von der Beschwerdeführerin auch mit 5.7.2010 datierte, aber unvollständig ausgefüllte Formulare ZS-QU2 vorgelegt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

1. Die Beschwerdeführerin ist ein Unternehmen im Bereich der Metallgießerei.

2. Die Beschwerdeführerin beauftragte die deutsche Unternehmensberatungsfirma „\*\*\*A\*\*\*“, Beratungsleistungen im Bereich Prozessoptimierung durchzuführen.

Die Beratungsleistungen wurden im Zeitraum April 2005 bis November 2008 jeweils für einige Tage im Monat im Unternehmen der Beschwerdeführerin, an den Standorten \*\*\*B\*\*\* und \*\*\*C\*\*\*, erbracht.

In den Jahren 2005 und 2006 wurden nur wenige Beratungsleistungen erbracht, zwischen Beginn des Jahres 2007 und November 2008 wurden diese intensiviert und an den zwei Standorten insgesamt 154 Beratungstage geleistet.

3. Die Leistungen wurden nach Tagespauschalen verrechnet, die Nebenkosten mit 15 % des Rechnungsbetrages. Gesamt wurden der Beschwerdeführerin im Jahr 2006 **\*\*\*4\*\*\*** Euro, im Jahr 2007 **\*\*\*5\*\*\*** Euro und im Jahr 2008 **\*\*\*6\*\*\*** Euro in Rechnung gestellt. Die Abrechnungen erfolgten jeweils zum Monatsende, die Honorare wurden von der Beschwerdeführerin zeitnah beglichen.

4. Für die Tätigkeit wurden die Besprechungszimmer der Beschwerdeführerin genutzt, zudem hielten sich die Mitarbeiter des Beraterunternehmens zur Einholung von Informationen in der Be- und Verarbeitung der Beschwerdeführerin auf.

5. Es gab keinen Rahmenvertrag mit Regelungen über Bereitstellung von Räumlichkeiten und Sachmitteln sowie Ersatz der Reisekosten. Die Beauftragung erfolgte einzeln.

6. Vom Bestehen einer Betriebsstätte des deutschen Beratungsunternehmens im Betrieb der Beschwerdeführerin ist diese nicht ausgegangen.

7. Von der Beschwerdeführerin wurde im Rahmen der Betriebsprüfung ein von der deutschen Steuerverwaltung am 5.7.2010 bestätigtes Formular ZS-QU2 vorgelegt. Dieses enthält in Abschnitt III. keine Angabe der Höhe der zu entlastenden Einkünfte, weshalb dieses von der Betriebsprüfung nicht anerkannt wurde.

Vollständig ausgefüllte Formulare ZS-QU2, die die Ansässigkeit des Beratungsunternehmens in Deutschland mit Datum 14.11.2014 bestätigten, wurden erst über drei Jahre nach der Außenprüfung bzw. zwischen fünf und sieben Jahren nach der Bezahlung der Honorare an die deutsche Beratungsfirma von der deutschen Steuerverwaltung bestätigt und von der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

8. Eine steuerliche Erfassung einer österreichischen Betriebsstätte des deutschen Beratungsunternehmens besteht nicht.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt und ist zwischen den Parteien grundsätzlich unstrittig.

Dass die Beratungsleistungen (ausschließlich) in Österreich erbracht wurden, ergibt sich aus den – unwidersprochen gebliebenen - Sachverhaltsermittlungen der Betriebsprüfung und wird auch durch die Textierung der Honorare des deutschen Beratungsunternehmens („für die *Optimierungsunterstützung in Ihren Werken stellen wir folgende Honorare und Kosten in*

*Rechnung“ bzw. „für die Unterstützung in Ihrem Werk \*\*\*C\*\*\* stellen wir für die Umsetzung im Rahmen des Projektes \*\*\*Y\*\*\* (Layout, Maschinenbeschaffung, und Prozessabläufe) folgende Honorare und Kosten in Rechnung“ bzw. „für die Unterstützung in Ihrem Werk \*\*\*B\*\*\* stellen wir für die Umsetzung im Rahmen des Projektes \*\*\*X\*\*\* (Layout, Maschinenbeschaffung, und Prozessabläufe) folgende Honorare und Kosten in Rechnung“)* bestätigt.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

##### **Rechtslage**

1. Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 BAO) haben, sind gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

Nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988.

Die Einkünfte einer ausländischen Körperschaft können - im Gegensatz zu einer inländischen Körperschaft, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt - allen Einkunftsarten (außer Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) zugeordnet werden. Begründet die ausländische Körperschaft jedoch eine inländische Betriebsstätte, hinsichtlich der sie nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet ist, liegen gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 - bezüglich der der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte - gewerbliche Einkünfte vor.

2. Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus kaufmännischer und technischer Beratung im Inland, auch wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugsteuer 20 %.

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Gemäß § 101 Abs. 1 EStG 1988 hat der Schuldner die innerhalb eines Kalendermonates gemäß § 99 einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an sein Betriebsfinanzamt bzw. an sein Wohnsitzfinanzamt abzuführen. Sind Steuerabzüge für mehrere Gläubiger vorgenommen worden, so ist der Gesamtbetrag in einer Summe ohne Bezeichnung der einzelnen Gläubiger abzuführen.

Gemäß § 101 Abs. 3 EStG 1988 hat der Schuldner spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates dem nach Abs. 1 zuständigen Finanzamt die Höhe der dem Steuerabzug unterliegenden Beträge und die Höhe der abgezogenen Steuerbeträge mitzuteilen.

3. Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

§ 201 Abs. 1 BAO lautet:

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

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

4. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland (DBA-D) lautet auszugsweise:

Artikel 4 (Ansässige Person)

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

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

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

*b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;*

*c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;*

*d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.*

*(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.*

#### Artikel 5 (Betriebsstätte)

*(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.*

*(2) Der Ausdruck Betriebsstätte umfasst insbesondere:*

*a) einen Ort der Leitung,*

*b) eine Zweigniederlassung,*

*c) eine Geschäftsstelle,*

*d) eine Fabrikationsstätte,*

*e) eine Werkstatt und*

*f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.*

*(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.*

*(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:*

*a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;*

*b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;*

*c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;*

*d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;*

*e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;*

*f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.*

*[...]*

Artikel 7 (Unternehmensgewinne)

*(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.*

*[...]*



Artikel 24 (Gleichbehandlung)

*(1) Staatsangehörige eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können. Diese Bestimmung gilt ungeachtet des Artikels 1 auch für Personen, die in keinem Vertragsstaat ansässig sind.*

*(2) Staatenlose, die in einem Vertragsstaat ansässig sind, dürfen in keinem Vertragsstaat einer Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des betreffenden Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können.*

*(3) Die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, darf im anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen Vertragsstaat, den im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, -vergünstigungen und -ermäßigungen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er seinen ansässigen Personen gewährt.*

*[...]*

5. Die DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005) lautet:

*§ 1. Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen.*

*§ 2. (1) Die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers kann dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 (für juristische Personen) glaubhaft gemacht werden.*

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

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

*§ 3. (1) Ist der Einkünfteempfänger eine juristische Person oder eine als solche im anderen Staat behandelte Personengesellschaft, dann ist neben den in § 2 genannten Dokumentationserfordernissen noch eine Erklärung abzugeben, dass der Einkünfteempfänger*

- 1. eine Betätigung entfaltet, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht,*
- 2. eigene Arbeitskräfte beschäftigt und*
- 3. über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.*

*(2) Die Erklärung im Sinn von Abs. 1 kann durch einen Nachweis ersetzt werden, aus dem sich ergibt, dass innerhalb der letzten drei Jahre einem Antrag des Einkünfteempfängers auf abkommenskonforme Steuerrückzahlung in Bezug auf Einkünftezahlungen des Vergütungsschuldners von der Abgabenbehörde stattgegeben worden ist.*

*§ 4. Ist der Empfänger eine im ausländischen Staat als steuerlich transparent behandelte Personengesellschaft, sind der Firmenname und die Anschrift der Gesellschaft anzugeben.*

*Ansässigkeitsbescheinigungen unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 oder ZS-QU2 sind für jene Gesellschafter erforderlich, deren Anteil an den abkommensrechtlich zu entlastenden Vergütungen 10.000 Euro im Kalenderjahr überschreiten. Für andere Gesellschafter muss der Vergütungsschuldner Namen und Anschriften in Evidenz nehmen, sofern nicht auf andere Weise die Entlastungsberechtigung auf Grund des Abkommens glaubhaft gemacht werden kann.*

*§ 5. (1) Eine Entlastung an der Quelle ist in folgenden Fällen unzulässig:*

- 1. wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird,*
- 2. wenn dem Vergütungsschuldner Umstände bekannt sind oder bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätten bekannt sein müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger der Vergütung steuerlich nicht zuzurechnen sind,*
- 3. wenn Vergütungen aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG nicht an den Erbringer der dort genannten Tätigkeiten, sondern an Dritte gezahlt werden und keine Belege über Name und Anschrift des Erbringers der Tätigkeit sowie Angaben über die Höhe der an ihn fließenden Vergütungen vorliegen,*
- 4. wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten),*
- 5. wenn der Einkünfteempfänger eine ausländische Stiftung, ein ausländischer Trust oder ein ausländischer Investmentfonds ist,*
- 6. wenn der Einkünfteempfänger eine juristische Person ist, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich nicht im Gründungsstaat befindet,*
- 7. wenn Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit oder anlässlich der Veräußerung von Wertpapieren von Kreditinstituten in ihrer Funktion als Verwahrer oder Verwalter von Wertpapieren ausbezahlt werden.*

*[...]*

### **Erwägungen**

1. Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (vgl. u.a. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

"Sache" des konkreten Haftungsverfahrens ist damit die im Haftungsbescheid angeführte bestimmte Abgabe in bestimmter Höhe.

Die dem Beschwerdefall zu Grunde liegenden Haftungsbescheide enthalten folgenden (bis auf den Zeitraum und den Abgabebetrag gleichlautenden) Spruch:

*Firma \*\*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*\*Bf1-Adr\*\*\* wird als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma \*\*\*\*A\*\*\*, \*\*\*\*Adr\*\*\*, im Ausmaß von \*\*\*\*1\*\*\* Euro (Anm.: bzw. \*\*\*\*2\*\*\* Euro bzw. \*\*\*\*3\*\*\* Euro) in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.*

*Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:*

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Höhe in Euro</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>2006</i>  <i>(Anm.: bzw. 2007 bzw. 2008)</i>	<i>****1***</i>  <i>(Anm.: bzw. ****2*** bzw. ****3***)</i>

**Summe:** *\*\*\*\*1\*\*\**

*(Anm.: bzw. \*\*\*\*2\*\*\* bzw. \*\*\*\*3\*\*\*)*

Dieser Haftungsbescheid ist dahingehend widersprüchlich, dass die Beschwerdeführerin für die Abgabenschuldigkeiten einer GmbH in Anspruch genommen werden soll, jedoch als Abgabenart „Einkommensteuer“ angeführt wird.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. Februar 2005, 2004/13/0126, ausgeführt hat, wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, insbesondere durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist.

Diese Vorgabe kann nur so verstanden werden, dass keine Abänderung auf eine andere Abgabenart, die den Abgabenschuldner ebenfalls betreffen könnte, möglich ist. Offenkundig falsche Bezeichnungen – wie im vorliegenden Fall Einkommensteuer statt Körperschaftsteuer – sollen von der rechtlichen Regelung nicht erfasst werden, sondern sind diese „unbeachtlichen Unrichtigkeiten“ korrigierbar (vgl. VwGH vom 19.4.2023, Ra 2021/13/0125).

Zudem ist der Spruch eines Bescheides im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 92 Tz 7). Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung, also auch der Betriebsprüfungs-Bericht, soweit auf diesen verwiesen wird, heranzuziehen (vgl. VwGH vom 22. 4.2009, 2006/15/0257).

Auch der Betriebsprüfungs-Bericht lässt im Beschwerdefall keinen Zweifel daran, dass Abzugsteuer im Sinne des § 99 EStG 1988 vorgeschrieben werden soll, eine Differenzierung zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ist in Haftungsbescheiden gem. § 99 EStG 1988 nicht üblich und nach Ansicht des Senats auch nicht notwendig.

2. Die Erlassung von Haftungsbescheiden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist eine Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen und die Ermessensübung auch zu begründen.

Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Laut den nachvollziehbaren Prüfungsfeststellungen hat die Beschwerdeführerin keine Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 einbehalten und abgeführt, obwohl sie dazu verpflichtet gewesen wäre.

Das Finanzamt hat bei seiner Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an der Einhebung der Abzugsteuer den Vorrang gegenüber den Interessen der Beschwerdeführerin eingeräumt, zumal die Auswirkungen nicht nur geringfügig sind.

3. Von kaufmännischer oder technischer Beratung im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 EStG 1988 ist dann auszugehen, wenn Marktstudien oder Betriebsanalysen durchgeführt werden oder Beratung im Bereich Verfahrenstechnik erfolgt (Vgl. *Ludwig* in *Doralt/Ludwig*, EStG<sup>15</sup>, § 98 Rz 55). Dies ist im Beschwerdefall unstrittig gegeben.

Die Beratungstätigkeit muss im Inland durchgeführt werden, eine Betriebsstätte im Inland ist nicht notwendig.

4. Im Beschwerdefall hatte sich der Senat nicht mit der Frage zu beschäftigen, ob das ausländische Beratungsunternehmen bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsstätte unterhalten hat oder nicht.

Dies wäre nur in jenem Fall für die Entscheidung von Bedeutung gewesen, wenn die Beschwerdeführerin vom Bestehen einer Betriebsstätte der deutschen Beratungsfirma

ausgegangen wäre und sich dementsprechend verhalten hätte. (Allerdings wäre auch in diesem Fall nach der DBA-Entlastungsverordnung eine Ansässigkeitsbescheinigung notwendig gewesen).

Denn, ob die deutsche Unternehmensberatungsfirma im Inland eine Betriebsstätte unterhalten hat oder nicht, ist für die Verpflichtung zur Einbehaltung der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 auf innerstaatlicher Ebene nicht von Relevanz.

Allerdings steht dem auf den ersten Blick, wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht, das in Art. 24 Abs. 3 DBA-Deutschland normierte Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot entgegen. Die Besteuerung der Gewinne einer österreichischen Betriebsstätte eines in Deutschland ansässigen Unternehmens darf nicht ungünstiger sein, als die Besteuerung eines in Österreich ansässigen Unternehmens, das die gleiche Tätigkeit ausübt.

Beruft sich das auszahlende (inländische) Unternehmen auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot und behält keine Abzugsteuer ein, muss dieses nach Ansicht der Finanzverwaltung, zusätzlich zum Nachweis der Ansässigkeit im Ausland, einen Nachweis der steuerlichen Registrierung der Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens vorliegen haben (vgl. BMF vom 10.3.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, Rz 20).

Dabei stellt sich die grundsätzliche Frage, ob sich das auszahlende (inländische) Unternehmen, also die Beschwerdeführerin, überhaupt auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot stützen kann, da sie vom persönlichen Anwendungsbereich des Betriebsstätten-Diskriminierungsverbots nicht erfasst wird (vgl. zum persönlichen Anwendungsbereich: *Tumpel/Stangl in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Auflage (2006), S 71 f).

Mit dem BudBG 2007, BGBl I 2007/24, wurde (als Folge der *Rs Scorpio*) der § 99 EStG 1988 insoweit ergänzt, als die Möglichkeit geschaffen wurde, Betriebsausgaben zu berücksichtigen, also eine Nettosteuerung eingeführt. Auch diese gesetzliche Änderung verfolgt den Zweck, die Schlechterstellung von beschränkt Steuerpflichtigen zu vermeiden, weil die Geltendmachung von Betriebsausgaben nicht erst im Veranlagungsverfahren möglich ist.

5. Die Beschwerdeführerin hat Honorarzahungen an ein deutsches Unternehmen für Beratungsleistungen geleistet, ohne Abzugsteuer einzubehalten und abzuführen. Es war dementsprechend im Beschwerdefall die Frage zu klären, ob die Entlastung an der Quelle, also das Nichteinbehalten der Abzugsteuer, rechtmäßig erfolgt ist.

Die am 1.7.2005 in Kraft getretene „Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III 2005/92)“ und der dazu ergangene Erlass legen Regeln fest, um dem nach innerstaatlichem Steuerrecht zur Einbehaltung von Abzugsteuer

Verpflichteten eine Entlastung an der Quelle, also bei der Auszahlung der Vergütung, zu ermöglichen. Dadurch kann der Verwaltungsaufwand, der mit einem Rückerstattungsverfahren gemäß § 240 Abs. 3 BAO für den Einkünfteempfänger verbunden ist, vermieden werden.

Der Vergütungsschuldner ist verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen (§ 1 letzter Satz DBA-Entlastungsverordnung).

Gemäß § 2 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung kann durch Vorlage einer von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung (Formular ZS-QU1 für natürliche Personen, ZS-QU2 für juristische Personen) die Abkommensberechtigung des Einkünfteempfängers glaubhaft gemacht werden.

Eine Entlastung an der Quelle ist gemäß § 5 DBA-Entlastungsverordnung u.a. dann unzulässig, wenn den Dokumentationsanforderungen des § 2 DBA-Entlastungsverordnung nicht entsprochen wird.

6. Dass die Dokumentationsanforderungen vom Abzugspflichtigen erfüllt werden müssen, hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 24.6.2009, 2009/15/0090, bestätigt. Dabei ging es in der Revision um die Frage, ob der Auftritt eines international bekannten Medienstars im Inland unter Artikel 17 DBA subsumiert werden kann, wodurch das Besteuerungsrecht Österreich zugestanden wäre, oder unter Artikel 7, was mangels einer Betriebsstätte zu einem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates geführt hätte.

Der VwGH hat sich der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates angeschlossen, dass die Einordnung der Einkünfte nach DBA deswegen für die Entscheidung keine Rolle spielt, weil im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle nicht erfüllt waren. Der Revisionswerber hatte nämlich keine Ansässigkeitsbescheinigung des Medienstars vorlegen können, was ihn nach innerstaatlichem Recht zur Einbehaltung und Abfuhr von Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 verpflichtete.

7. Der gegenständliche Sachverhalt weicht vom Erkenntnis des VwGH nur insofern ab, als von der Beschwerdeführerin nach der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, zwischen fünf und sieben Jahren nach Zahlung der Honorare, erstmals vollständig ausgefüllte Formulare ZS-QU2 (betreffend die Jahre 2005 bis 2008) mit integrierter Ansässigkeitsbestätigung übermittelt wurden.

In diesen bestätigte das Wohnsitz-Finanzamt der deutschen Unternehmensberatungsfirma am 18.11.2014 (jeweils) in Abschnitt IV. der Formulare ZS-QU2 Folgendes:

*Für Zwecke der Steuerentlastung hinsichtlich der in Abschnitt III bezeichneten Einkünfte wird bestätigt, dass die/der in Abschnitt I genannte Abgabepflichtige gemäß dem zwischen*

*Österreich und Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in diesem Staat im Sinn des Abkommens ansässig ist.*

Im vom deutschen Unternehmen ausgefüllten Abschnitt III. wurden Name und Anschrift der Beschwerdeführerin, die Art der Einkünfte und die Höhe der Einkünfte angegeben.

Allein schon die o.a. Textierung der Ansässigkeitsbestätigung weist darauf hin, dass diese nur für den Zeitpunkt der Ausstellung Geltung haben kann und damit keine Rückwirkung verbunden ist.

Von der österreichischen Steuerverwaltung wird in der EAS 3097 die Ansicht vertreten, dass eine ausländische Ansässigkeitsbescheinigung auf dem Formular ZS-QU2 innerhalb eines Zeitraumes von 1 Jahr vor bis 1 Jahr nach dem Zeitpunkt der innerstaatlichen Abfuhrverpflichtung ausgestellt worden sein muss. Dies sei dem Umstand geschuldet, „dass diese Bescheinigung nur in Bezug auf den der Höhe nach genau zu präzisierenden Vergütungsbetrag eine entlastende Auswirkung in Österreich zeitigen kann, und dass dieser mit dem Vordruck der ausländischen der ausländischen Verwaltung notifiziert wird.“

Dass auch nach der Abfuhrverpflichtung der Abzugsteuer ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigungen von der Finanzverwaltung anerkannt werden, soll also in erster Linie in jenen Fällen gelten, in denen das Honorar der Höhe nach noch nicht feststeht. Dies erscheint im Hinblick darauf, dass derartige Bestätigungsverfahren bei ausländischen Steuerverwaltungen unter Umständen eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen, auch nachvollziehbar.

Die Abzugsteuer ist in jenem Zeitpunkt einzubehalten und (bis zum 15. des Folgemonats) abzuführen, in dem die Einkünfte dem Empfänger zufließen. Außerdem ist mit dem Formular E 19 der Vorgang an die Abgabenbehörde zu melden. Die DBA-Entlastungsverordnung berechtigt den Abzugspflichtigen, allfällig aufgrund eines DBA bestehende Steuerentlastungen zu berücksichtigen und den Steuerabzug zu unterlassen. Dabei sind die von der DBA-Entlastungsverordnung vorgegebenen Voraussetzungen zu erfüllen, andernfalls eine Entlastung nicht zulässig ist.

Durch das Verlangen nach Erteilung der Ansässigkeitsbescheinigung auf dem Vordruck ZS-QU2 soll sichergestellt werden, dass Beträge, die in Österreich von der Quellenbesteuerung entlastet werden, im ausländischen DBA-Partnerstaat für steuerliche Belange offengelegt werden (EAS 3254).

Würde es ausreichen, das Formular ZS-QU2 erst im Rahmen einer Betriebsprüfung oder im Beschwerdeverfahren vorzulegen, würde dadurch der - aus Sicht des Quellenstaates, der auf die Besteuerung verzichtet, legitime - Zweck, eine Nichtbesteuerung von Einkünften zu verhindern, nicht erreicht. Denn dann hätte es der Empfänger der Einkünfte in der Hand, das Formular ZS-QU2 von der Steuerverwaltung seines Ansässigkeitsstaates nur in jenen Fällen



bestätigen zu lassen, in denen der Schuldner der Abzugsteuer dieses aufgrund einer Betriebsprüfung benötigt.

Würde man eine Entlastung durch Vorlage des Formulars ZS-QU2 in jeder Phase des Verfahrens zulassen, würde man sich zudem vom Begriff der „Entlastung an der Quelle“, also dem Zeitpunkt der Honorarzahlung, entfernen.

Nach Ansicht des Senates wurden sowohl die unvollständig ausgefüllten und im Jahr 2010 von der deutschen Steuerverwaltung unterfertigten Formulare ZS-QU2 als auch die vollständig ausgefüllten und im Jahr 2014 von der deutschen Steuerverwaltung unterfertigten Formulare ZS-QU2 zu spät bestätigt, um den Dokumentationsanforderungen der DBA-Entlastungsverordnung zu entsprechen und das Unterlassen des Steuerabzugs zu rechtfertigen. Damit ist das Schicksal der Beschwerde jedoch entschieden und diese war abzuweisen.

8. Bezüglich der von der Beschwerdeführerin angeführten EU-Rechtswidrigkeit (Beschränkung der Erwerbs- und Niederlassungsfreiheit) sei darauf hingewiesen, dass der EuGH am 3.10.2006, C-290/04, in der Rs *Scorpio* (Rz 33 bis 36) die Verpflichtung zum Steuerabzug bzw. die Haftung des Dienstleistungsempfängers als zulässig erachtet hat:

*„Im vorliegenden Fall können, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, die Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers, von der Vergütung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters die Steuer einzubehalten, sowie die eventuelle Haftung des Dienstleistungsempfängers Unternehmen wie Scorpio davon abhalten, in anderen Mitgliedstaaten ansässige Dienstleister in Anspruch zu nehmen.*

*Somit stellen Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren streitigen eine nach den Artikeln 59 und 60 EWG-Vertrag grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar.*

*Wie die Regierungen, die Erklärungen eingereicht haben, die Kommission und der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen zu Recht festgestellt haben, sind solche Rechtsvorschriften jedoch durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten.*

*Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellen nämlich ein legitimes und geeignetes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben.“*

9. In der mündlichen Verhandlung wurde von der Beschwerdeführerin auf die Rechtsansicht von *Beiser* (*Beiser*, Abzugsteuer im Licht der DBA und der freien Beweiswürdigung, SWI 2019, S 206 f) und die - von *Beiser* zitierte - Judikatur des EuGH (EuGH vom 19.6.2014, C-53/13 und C-

80/13, Rs *Strojírny Prostějov* und *ACO Industries Tábor*) Bezug genommen. *Beiser* kommt zum Ergebnis, dass ein Steuerabzug nach § 99 EStG 1988 im besprochenen Fall nicht zulässig sei.

Dabei stellt *Beiser* die These auf, dass bei Reverse-Charge durch die Rechnung nach § 11 UStG auch die Befreiung nach einem DBA „schlüssig dokumentiert“ sei, weil keine österreichische Betriebsstätte vorliegen könne. Der Anerkennung des Reverse-Charge-Verfahrens müsse auch die Befreiung nach DBA (mit Betriebsstättenvorbehalt) folgen.

Die DBA-Entlastungsverordnung sieht für eine Entlastung an der Quelle einen Beweis der Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzugs vor, zumindest eine Glaubhaftmachung nach § 138 BAO. Zu diesem Zweck wird ein Formular (ZSQU1 bzw. ZS-QU2) zur Verfügung gestellt, das diesen Anforderungen jedenfalls entspricht.

Eine Umsatzsteuer-Rechnung mit Übergang der Steuerschuld erscheint in diesem Zusammenhang als Nachweis für die steuerliche Ansässigkeit nach Artikel 4 DBA-D nicht ausreichend

Der von *Beiser* propagierte Automatismus, von der Umsatzsteuer auf die Ertragsbesteuerung zu schließen, überzeugt (auch) deshalb nicht, weil der EuGH in der o.a. Rs *Scorpio* das Steuerabzugsverfahren als ein legitimes und geeignetes Mittel angesehen hat, „um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unversteuert bleiben.“

Dies bedingt jedoch, dass der Ansässigkeitsstaat von den im Ausland erzielten Einkünften (rechtzeitig) Kenntnis erlangt, weshalb sich der Senat der Ansicht von *Beiser*, die i.Ü. nicht der herrschenden Lehre (vgl. *Bendlinger* in *Renner/Aigner*(Hrsg.), Praxisbeispiele zur Einkommensteuer, 1. Aufl. (2017), S 339 ff; *Binder* in *Binder/Kopecek* (Hrsg.), Personalentsendung in der Praxis, 2. Aufl. (2023), S 210 ff; *Marschner* in *Jakom*, EStG<sup>14</sup> (2021), § 99 Rz 45; *Kanduth-Kristen/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. (2018), S 402 ff) und der Judikatur des VwGH (VwGH vom 24.6.2009, 2009/15/0090) entspricht und auch mit den Vorgaben der DBA-Entlastungsverordnung nicht in Einklang zu bringen ist, nicht anschließen kann.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

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

Die Entscheidung orientiert sich an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 21. Dezember 2023

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende MMag. Elisabeth Brunner, den Richter Mag. Gerhard Konrad sowie die fachkundigen Laienrichterinnen Mag. Petra Ibounig und Mag. Gertraud Lunzer in der Beschwerdesache BF, BF Adresse, vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 31.5.2022 gegen den Auskunftsbescheid gemäß § 118 Bundesabgabenordnung (BAO) des Finanzamtes Österreich vom 11.1.2022 betreffend, Steuernummer 09-XXX/0000, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 1.8.2024 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Auskunftsbescheid wird im Spruch wie folgt abgeändert:
  - Punkt I. 1. bleibt unverändert.
  - Punkt I. 2. entfällt.
  - Punkt I. 3. bleibt unverändert.
  - Punkt II. wird insoweit abgeändert, als „31.12.2022“ durch „31.12.2025“ ersetzt wird.
  - Punkt III. wird insoweit abgeändert, als „31.12.2023“ durch „31.12.2026“ ersetzt wird.
  
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensverlauf

Mit **Antrag vom 11.6.2021** beehrte die niederländische BF (Beschwerdeführerin) die Bestätigung der grunderwerbsteuerlichen Auswirkungen eines geplanten, noch nicht verwirklichten Sachverhalts, nämlich die Umwandlung einer niederländischen Kapitalgesellschaft (Beschwerdeführerin) in eine niederländische Genossenschaft mit Haftungsausschluss in Form eines Auskunftsbescheides nach § 118 BAO.

Mit **Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO vom 11.1.2022** wurde von der belangten Behörde über den Antrag wie folgt abgesprochen:

„I. Die im Antrag formulierte(n) Rechtsfrage(n) zu dem unter Punkt A. der Begründung dieses Bescheides antragsgemäß dargelegten Sachverhalt wird(werden) wie folgt abgabenrechtlich beurteilt:

1. Die geplante Umwandlung der niederländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung BF in die niederländische Genossenschaft BF NEU stellt keine übertragende Umwandlung dar und fällt daher nicht unter Art II UmgrStG.

2. Die geplante Umwandlung der niederländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung BF in eine niederländische Genossenschaft BF NEU kann für österreichische Zwecke nicht als rein rechtsformwechselnd angesehen werden. Das hat für Zwecke des Ertragsteuerrechts zur Folge, dass das Liegenschaftsvermögen nicht steuerneutral übertragen werden kann (§ 21 Abs. 1 KStG iVm § 98 EStG).

3. Wird anlässlich der geplanten „formwechselnden“ Umwandlung der niederländischen BF gemäß den Vorschriften zur „formwechselnden“ Umwandlung (dh ohne Übertragungsvorgang) einer Gesellschaft in den Niederlanden in die BF NEU, die rechtliche Existenz der juristischen Person nicht beendet und bleibt die Identität des Rechtsträgers erhalten, liegt eine rechtsformwandelnde Umwandlung vor, durch die kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang verwirklicht wird.

II. Der Auskunftsbefehl wirkt für die im Antrag angeführte(n) Umgründung(en), sofern dieser(n) ein Umgründungsstichtag im Zeitraum 01.07.2021 bis 31.12.2022 zugrunde gelegt wird.

III. Bis zum 31.12.2023 zu berichten, ob der zugrunde gelegte Sachverhalt verwirklicht worden ist, wann und wie der Sachverhalt verwirklicht worden ist, und ob wesentliche Abweichungen des Sachverhalts erfolgten“

Die Beschwerdeführerin erhob dagegen **Beschwerde am 31.5.2022**. Sie beantragte Punkt I.2. des Auskunftsbefehls abzuändern, sodass die geplante Umwandlung für ertragsteuerliche Zwecke als eine rein formwechselnde Umwandlung ohne ertragsteuerliche Folgen anzusehen sei. In eventu soll dieser Punkt wegen Erörterung einer im Ruling-Antrag nicht gestellten Rechtsfrage aufgehoben werden. Diesfalls sei die zusätzliche Rechtsfrage zu beantworten, ob die Umwandlung für ertragsteuerliche Zwecke als eine rein formwechselnde Umwandlung anzusehen sei. Zusätzlich soll der Zeitraum des Umgründungsstichtages, für den der Auskunftsbefehl wirke, bis zum 31. Dezember 2023 ausgedehnt werden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24.3.2023** wurde der Beschwerde insoweit teilweise Folge gegeben, als der Auskunftsbefehl für Umgründungen mit Umgründungsstichtag vom 1.7.2021 bis 31.12.2023 wirken soll. Die Beschwerde gegen Punkt I.2. des Auskunftsbefehls wurde abgewiesen.

Mit **Vorlageantrag vom 22.5.2023** verlangte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat und begehrte in der Sache wie bereits in der Beschwerde ausgeführt. Ergänzend soll der Zeitraum, für den der Auskunftsbefehl wirken soll, bis zum 31.12.2024 ausgedehnt werden.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde mit **Vorlagebericht vom 9.8.2023** mit dem Antrag auf Stattgabe hinsichtlich der Ausdehnung des Wirkungszeitraumes, ansonsten auf Abweisung der Beschwerde vor.

Vor dem Bundesfinanzgericht fand ein **Erörterungstermin am 29.4.2024** statt. Die belangte Behörde führte aus, dass eine Anfrage hinsichtlich der Grunderwerbsteuer (GrESt) nicht rulingfähig sei. Gegenstand könne nur sein, ob eine Umgründung nach innerstaatlichem Recht vorliegt oder nicht. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin gab an, dass ursprünglich angefragt wurde, ob der dargestellte Vorgang Grunderwerbsteuerpflicht auslöse. Das FAÖ habe im Bescheid auch die Ertragsteuer hineingenommen, was eine über den Antrag hinausgehende Darlegung sei. Der Antrag wurde im Rahmen der Beschwerde aus Gründen der Rechtssicherheit ausgedehnt.

Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Beurteilung wurde von beiden Parteien die Ansicht vertreten, dass die Prüfung des Sachverhaltes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen habe. Das Finanzamt brachte vor, dass eine Umwandlung von einer Kapitalgesellschaft in eine Genossenschaft im österreichischen Gesellschaftsrecht nicht vorkomme. Ein Transfer von einer Kapitalgesellschaft zu einer Genossenschaft sei nicht ausschließlich formwechselnd. Wesentlich sei, dass die Zielstruktur Genossenschaft vom Typ her keine Kapitalgesellschaft ist. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin liege eine formwechselnde Umwandlung vor und gäbe es selbst nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen anderen Rechtsträger, auf den das Vermögen übergegangen ist. Eine konkrete Bestimmung im EStG bzw. KStG, die eine Gewinnrealisierung vorsieht, existiere nicht.

In der **mündlichen Verhandlung vom 1.8.2024** hielten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen aufrecht.

Die Vertreterin des Finanzamts vertrat weiterhin die Ansicht, dass aufgrund der Verneinung der Steuerneutralität des Vorganges das FAÖ die Ertragsteuer beauskunften musste. Artikel 2 des Umgründungsgesetzes spräche nur dann von einer formwandelnden Umwandlung, wenn die Umwandlungen auf gleichwertiger Ebene stattfinden, dh wenn eine Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird, zB eine AG in eine GesmbH oder eine Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft. Ein Wechsel der Ebenen, zB Kapitalgesellschaft auf Genossenschaft, sei nur dann möglich, wenn eine gesetzliche Sonderbestimmung vorliegt. Eine Anwendung von niederländischem Gesellschaftsrecht würde eine massive Einschränkung des Rechts der Republik Österreich bedeuten.

Die Beschwerdeführerin betonte, dass §§ 10 und 12 IPRG und damit niederländisches Recht anzuwenden seien. Das IPRG sehe vor, welche Rechtsordnung für bestimmte Sachverhalte anzuwenden ist. Dass das IPRG österreichisches Recht einschränke, sei naturgegeben. Nach niederländischem Recht sei bei einer Umwandlung von einer B.V. in eine Coöperatief Identitätswahrung gegeben und damit gehe auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein

Vermögen über. Nach österreichischem Steuerrecht gelten beide als Körperschaften und dadurch komme das Intransparenzprinzip zur Anwendung. Vermögen und Einkünfte werden weiter der gleichen Gesellschaft zugerechnet. Es komme daher zu keiner Gewinnrealisierung. Österreich habe weiterhin das Besteuerungsrecht für die Liegenschaft und könne weiter auf die stillen Reserven dieser Liegenschaft zugreifen. Die Beschwerdeführerin sah des Weiteren einen Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit.

Die Beschwerdeführerin beantragte, den Zeitraum, für den die Auskunft wirken soll, bis zum 31.12.2025 zu verlängern.

## **Erwägungen des Bundesfinanzgerichts**

### **1. Sachverhalt**

Die niederländische BF ist eine private Gesellschaft mit beschränkter Haftung („GmbH“) mit Sitz in Amsterdam, die nach niederländischem Recht gegründet wurde und eine Immobilie in Österreich besitzt. Die Gesellschaft wird zu 100% von der niederländischen Genossenschaft BF MUTTER gehalten.

Die steuerliche Vertretung beantragte am 11.6.2021 eine Bestätigung der grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen einer geplanten Umgründung in Bezug auf das inländische Grundstück.

Von der Beschwerdeführerin ist geplant, die aktuelle Unternehmensstruktur in den Niederlanden anzupassen. Sie soll als niederländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung gemäß den Vorschriften zur „formwechselnden“ Umwandlung (dh ohne Übertragungsvorgang) einer Gesellschaft in den Niederlanden in eine Genossenschaft mit Haftungsausschluss („BF NEU.“) umgewandelt werden.

Die geplante Umgründung stellt sich wie folgt dar:

[...]

Im Hinblick auf die erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen besteht ein besonderes Interesse an der abgabenrechtlichen Beurteilung.

Die im Antrag formulierten konkreten Rechtsfragen, das dargelegte Rechtsproblem und die begründete Rechtsansicht beziehen sich ausschließlich darauf, ob infolge der Beurteilung der geplanten Umgründung ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang verwirklicht bzw. eine Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst wird. Eine ertragsteuerliche Beurteilung der geplanten Umgründung ist vom Antrag nicht umfasst.

## 2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus den, mit dem Vorlagebericht vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus dem Antrag auf Erteilung eines Auskunftsbeseides vom 11.6.2021.

Dass der gegenständliche Sachverhalt im Zeitpunkt des Antrages noch nicht verwirklicht war und seitens der Beschwerdeführerin ein besonderes Interesse an der abgabenrechtlichen Beurteilung besteht, ist unstrittig und begegnet dieses Vorbringen keinen Bedenken.

Aus dem Inhalt dieses Antrages ergibt sich eindeutig, dass bloß die grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen der in den Niederlanden geplanten Umwandlung auf ein im Inland gelegenes Grundstück bestätigt werden sollten.

Zunächst geht dies aus Punkt 1.2. letzter Satz Antrag hervor, wonach *„fraglich und Gegenstand dieses Ruling-Antrages ... die grunderwerbsteuerlichen Auswirkungen der formwechselnden Umwandlung in Österreich [sind]“*.

Des Weiteren ergibt sich diese Feststellung aus der unter Punkt 3. Antrag angeführten Fragestellung, die zwei sich ausschließende Rechtsfragen mit jeweiligem eindeutigen Bezug zur GrESt-Pflicht beinhaltet:

*„Wir ersuchen um abgabenrechtliche Beurteilung, ob es sich bei der in Punkt 1.2. beschriebenen Umwandlung der niederländischen BF in eine niederländische Genossenschaft*

- *um eine übertragende Umwandlung handelt, die bei Erfüllung aller sonstigen Voraussetzungen (insb. keine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs und Vorliegen des Betriebserfordernisses) unter Artikel II Umgründungssteuergesetz fällt und damit aufgrund des Vorliegens einer Vermögensübertragung der Grunderwerbsteuer von 0,5% des Grundstückswertes unterliegt oder*
- *entsprechend den Umgründungssteuerrichtlinien 2002 (Rz 407) eine rein rechtsformwechselnde Umwandlung ohne Vermögensübertragung vorliegt und daher kein Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 hinsichtlich der österreichischen Immobilie gegeben ist.“*

Die Frage, ob ein geplanter Sachverhalt unter Art II Umgründungssteuergesetz falle oder nach Rz 407 UmgrStR 2002 eine rechtsformwechselnde Umwandlung vorliege, ist lediglich als Vorfrage für allfällige ertrags-, umsatz-, gebühren- oder verkehrssteuerrechtliche Beurteilungen zu qualifizieren. Die Beschwerdeführerin wollte jedoch zur Vorfrage nach der Anwendbarkeit des UmgrStG auch die grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen beauskunftet haben. Da die Fragestellung nur auf die Grunderwerbsteuer abzielt, ergibt sich daraus kein direkter Bezug zur ertragsteuerlichen Beurteilung.

In Punkt 7. Antrag wird darüber hinaus explizit angegeben, dass die durch die Anfrage betroffene Abgabe die Grunderwerbsteuer ist.



Des Weiteren gab der steuerliche Vertreter beim Erörterungstermin an, dass ursprünglich angefragt wurde, ob der dargestellte Vorgang Grunderwerbsteuerpflicht auslöse und dass die ertragsteuerliche Beurteilung eine über den Antrag hinausgehende Darlegung sei.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Auskunft gemäß § 118 BAO (Spruchpunkt I.)**

Gemäß § 118 Abs 1 BAO hat das Finanzamt auf schriftlichen Antrag mit Auskunftsbescheid über die abgabenrechtliche Beurteilung im Zeitpunkt des Antrages noch nicht verwirklichter Sachverhalte abzusprechen, wenn daran in Hinblick auf die erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht.

Die Antragstellung auf Erlassung eines Auskunftsbescheides steht – wie gegenständlich auch zutreffend – nach § 118 Abs 3 lit a BAO insbesondere dem Abgabepflichtigen selbst zu.

Im Beschwerdefall liegt ein schriftlicher Antrag der Beschwerdeführerin vom 11.6.2021 vor.

§ 118 Abs 4 BAO sieht als Inhaltserfordernisse des Antrages vor:

- „a) eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhaltes;*
- b) die Darlegung des besonderen Interesses des Antragstellers;*
- c) die Darlegung des Rechtsproblems;*
- d) die Formulierung konkreter Rechtsfragen;*
- e) die Darlegung einer eingehend begründeten Rechtsansicht zu den formulierten Rechtsfragen;*
- f) die für die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages (Abs. 10 leg cit) maßgebenden Angaben.“*

Gemäß § 118 Abs 6 BAO hat der Auskunftsbescheid zu enthalten:

- „a) den der abgabenrechtlichen Beurteilung zugrunde gelegten Sachverhalt,*
- b) die abgabenrechtliche Beurteilung,*
- c) die der Beurteilung zugrunde gelegten Abgabenvorschriften,*
- d) die Abgaben oder Feststellungen und die Zeiträume, für die er wirken soll,*
- e) den Umfang der Berichtspflichten, insbesondere darüber, ob und wann der dem Auskunftsbescheid zugrunde gelegte Sachverhalt verwirklicht wurde bzw. welche Abweichungen von dem dem Auskunftsbescheid zugrunde gelegten Sachverhalt erfolgt sind“*

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die belangte Behörde berechtigt war, bescheidmäßig über die ertragsteuerliche Beurteilung des noch nicht verwirklichten Sachverhaltes abzusprechen (§ 118 Abs 4 lit d BAO) bzw. ob die vorgenommene ertragsteuerliche Beurteilung rechtskonform erteilt wurde (§ 118 Abs 6 lit b BAO).

## Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen

Gegenstand eines Auskunftsbescheides sind gemäß § 118 Abs 2 Z 1 BAO unter anderem Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen.

Die belangte Behörde bringt hinsichtlich des Vorliegens einer Rechtsfrage im Zusammenhang mit Umgründungen vor, dass gegenständlich die ertragsteuerliche Beurteilung (zB mit Verweis auf Rz 407 UmgrStR) zwingend sei. Eine bloße Beurteilung der Grunderwerbsteuerpflicht im Zusammenhang mit der geplanten Umgründung sei rechtlich nicht möglich.

Eine solche Auslegung ist der Bundesabgabenordnung nicht zu entnehmen. § 118 Abs 2 Z 1 BAO spricht von Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen. Umgründungen iSd § 118 Abs 2 Z 1 BAO sind Umgründungen nach dem UmgrStG (*Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 118 Rz 2). Davon sind jedenfalls Vorgänge, die typenmäßig den im UmgrStG geregelten Maßnahmen entsprechen, erfasst. Dass der angefragte Sachverhalt in der Folge tatsächlich die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG erfüllt, kann naturgemäß keine Antragsvoraussetzung sein (BFG 20.12.2021, RV/7104475/2018).

Dass der Gesetzgeber mit § 118 Abs 2 Z 1 BAO lediglich die Auskunft hinsichtlich der Erfüllung eines Tatbestandes des Umgründungssteuergesetzes bezweckte und die Folgefrage der tatsächlichen abgabenrechtlichen Auswirkungen ausschließen wollte, kann diesem nicht unterstellt werden. Aufgrund der offenen Wortwahl in § 118 Abs 2 BAO („*im Zusammenhang mit*“) bzw. § 118 Abs 1 BAO („*abgabenrechtliche*“ Beurteilung) und der engen Verknüpfung des Umgründungssteuergesetzes als Begünstigungsnorm zu allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften, ist es zulässig, Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen auch im Hinblick auf eine oder mehrere Abgaben zu stellen. Dies wird hinsichtlich der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer auch von der belangten Behörde nicht bestritten. Dass im Zusammenhang mit Umgründungen eine ertragsteuerliche Beurteilung immer zwingend zu erfolgen hat, kann dem § 118 Abs 2 Z 1 BAO nicht entnommen werden. Eine bloße Auskunft im Hinblick auf die Grunderwerbsteuerpflicht ist (unter der Voraussetzung des Vorliegens eines Umgründungsvorganges) grundsätzlich nach dem Gesetzeswortlaut nicht ausgeschlossen.

## Gegenstand des Auskunftsbescheides

Wie unter 1. festgestellt, ist aus dem Wortlaut des Antrages vom 11.6.2021 die Formulierung konkreter Rechtsfragen in Bezug auf die ertragsteuerliche Beurteilung des Sachverhaltes nicht ableitbar. Ein solcher Antrag wurde nicht gestellt. Die belangte Behörde hätte mit den Spruchbestandteilen, dass die geplante Umgründung nicht unter Art II UmgrStG falle (Punkt I 1. Auskunftsbescheid) und dadurch kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang verwirklicht werde (Punkt I 3. Auskunftsbescheid) dem Antrag entsprochen. Eine darüberhinausgehende ertragsteuerliche Beurteilung ist vom Antrag nicht umfasst.

Ein Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO ist ein antragsbedürftiger Verwaltungsakt (ErlRV 662 BlgNR 24. GP 18). Das zuständige Finanzamt hat nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur über den schriftlichen Antrag abzusprechen. Antragsbedürftige Verwaltungsakte dürfen von der Behörde nicht von Amts wegen gesetzt werden; geschieht es dennoch, so ist der Verwaltungsakt rechtswidrig (VwGH 14.12.1995, 95/07/0192). Nichts Anderes kann für einzelne Spruchpunkte gelten.

Das Finanzamt hat daher in seiner abgabenrechtlichen Beurteilung nur die im Antrag gestellten Rechtsfragen zu dem im Antrag dargestellten Sachverhalt zu beantworten (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO § 118 Rz 26 [Stand 1.6.2013, rdb.at]).

Auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist – zum allgemeinen Verwaltungsverfahrensrecht – der Ansatz zu entnehmen, dass die Sache des erstinstanzlichen Verfahrens nicht generell, sondern nur auf Grund der jeweiligen Verwaltungsvorschrift, die die konkrete Verwaltungssache bestimmt, eruiert werden kann. Sache ist zwar grundsätzlich die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides gebildet hat, jedoch nicht der verbale Inhalt des Spruches, sondern vielmehr die in Verhandlung stehende Angelegenheit, die der Spruch zu erledigen hat (VwGH 23.10.1995, 93/10/0128 mit Verweis auf 28.11.1983, Slg. 11237/A).

Gegenstand des Auskunftsbescheides und damit Sache des erstinstanzlichen Verfahrens ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts durch die im Antrag zum dargestellten geplanten Sachverhalt konkret formulierten Rechtsfragen determiniert. Somit ist folglich nur zu prüfen, ob der Sachverhalt den Tatbeständen des Umgründungssteuergesetzes bzw. Grunderwerbsteuergesetzes unterzuordnen ist. Die ertragsteuerliche Beurteilung des zwar identen Sachverhalts stellt aufgrund der Anwendung anderer Rechtsnormen eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Antrag dar.

Gegenständlich hat die belangte Behörde hinsichtlich Punkt I.2. Auskunftsbescheid (ertragsteuerliche Beurteilung) ohne Antrag und damit rechtswidrig abgesprochen.

Zudem könne die vorgenommene ertragsteuerliche Beurteilung schon deshalb nicht Spruchbestandteil sein, weil eine Abgabepflichtige, die einen Antrag nach § 118 BAO stellt, sonst durch eine über den Antragsumfang hinausgehende Auskunft gezwungen wäre, ein Rechtsmittel zu erheben, um zu verhindern, dass die überschießende Beauskunftung in Rechtskraft erwächst und sie diese ihr gegenüber gelten lassen müsse (Art 18 Abs 1 B-VG).

Dass mittlerweile auch seitens der Beschwerdeführerin ein Interesse an der ertragsteuerlichen Beurteilung besteht, ist zwar aus Gründen der Rechtssicherheit nachvollziehbar. Einer Auskunft steht jedoch die Tatsache entgegen, dass ein solcher Antrag ursprünglich eben nicht gestellt wurde.

## **Erweiterung des Antrages im Beschwerdeverfahren**

Die Beschwerdeführerin hat in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag ihren Antrag in eventu auf die ertragsteuerliche Beurteilung ausgedehnt.

Der ursprüngliche Antrag vom 11.6.2021 kann jedoch im Rahmen des Beschwerdeverfahrens weder geändert noch erweitert werden.

Die abgabenrechtliche Beurteilung im Spruch des Auskunftsbeseides kann zweifellos mehrere Abgaben betreffen (vgl § 118 Abs 6 lit d BAO „die Abgaben“ bzw. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO § 118 Rz 22 [Stand 1.6.2013, rdb.at]).

Die Sache des erstinstanzlichen Verfahrens ist jedoch durch den Antrag determiniert und durch die umgründungs- bzw. grunderwerbsteuerliche Beurteilung des noch nicht verwirklichten Sachverhaltes begrenzt.

Die Sache wird, weil sie durch die jeweils zur Anwendung kommende Verwaltungsvorschrift bestimmt wird, jedenfalls durch Antragsänderungen verlassen, welche die Anwendbarkeit einer anderen Norm zur Folge haben (*Hengstschläger/Leeb*, AVG § 13 Rz 47 mwN [Stand 1.1.2014, rdb.at]).

Da die ertragsteuerlichen Folgen der geplanten Umgründung vom ursprünglichen Antrag nicht umfasst sind, ist es dem Bundesfinanzgericht verwehrt, über eine erst im Beschwerdeverfahren gestellte wesentliche (im Sinne der Anwendung anderer Normen) Erweiterung des Antrages abzusprechen (VwGH 1.2.2021, Ra 2018/16/0121). Dafür ist das Bundesfinanzgericht funktionell nicht zuständig (VwGH 17.12.2020, Ra 2020/16/0137 bis 0138-9 Rn 23).

Da sich die Beschwerde nicht gegen die umgründungs- bzw. grunderwerbsteuerliche Beurteilung richtet und diesbezüglich keine Bedenken bestehen, bleiben diese Spruchpunkte unverändert.

Der Zeitraum, für den der Auskunftsbeseid wirken soll, wird antragsgemäß bis zum 31.12.2025 ausgedehnt.

Der Zeitpunkt, bis zu welchem über den eventuell verwirklichten Sachverhalt zu berichten ist (§ 118 Abs 6 lit e BAO), ist zweckmäßigerweise zu verlängern und mit 31.12.2026 festzulegen.

Im Auskunftsbeseid kann der zu beurteilende Sachverhalt auch abweichend von der Rechtsansicht des Antragstellers beurteilt werden. In diesem Fall liegt aber keine (teilweise) Abweisung und bei Bestätigung der Rechtsansicht auch keine Stattgabe des Antrages vor, da das Begehren auf die abgabenrechtliche Beurteilung des dargelegten Sachverhaltes, nicht

jedoch auf die Bestätigung der im Antrag dargelegten Rechtsansicht gerichtet ist (Ritz/Koran BAO7, § 118 Rz 14 mwN).

Der Spruch war daher – der rechtlichen Beurteilung folgend – abzuändern.

### **3.2. Zulässigkeit einer ordentlichen Revision (Spruchpunkt II.)**

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

Die Rechtsfragen wurden entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe 3.1.) beantwortet. Da jedoch eine konkrete Rechtsprechung zu § 118 BAO, insbesondere zur Frage, ob über eine Erweiterung des Antrages nach § 118 BAO im Beschwerdeverfahren in der Sache abzusprechen ist, nicht vorliegt, ist eine ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 6. August 2024



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch und den Hofrat Mag. M. Mayr als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revisionen des Finanzamtes Österreich in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts vom 23. Mai 2022,

1. RV/7100154/2021 (protokolliert zu Ra 2022/16/0087), und
2. RV/7100153/2021 (protokolliert zu Ra 2022/16/0088), jeweils betreffend Grunderwerbsteuer (mitbeteiligte Parteien: 1. K E und 2. K L, beide in P, beide vertreten durch die Emsenhuber & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft in 3390 Melk, Babenbergerstraße 1), zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Erkenntnisse werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Mit den angefochtenen (weitgehend gleichlautenden) Erkenntnissen gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden der mitbeteiligten Parteien teilweise Folge und setzte die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von jeweils 53.550 € mit jeweils 1.874 € fest. Es sprach des Weiteren aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 2 Das Bundesfinanzgericht führte zunächst aus, das Finanzamt Österreich habe mit Bescheiden vom 27. Jänner 2020 nach § 201 BAO die Grunderwerbsteuer für die gleichzeitig erwerbenden mitbeteiligten Parteien mit jeweils 5.426,75 € (3,5% von 53.550 € [Kaufpreis für das anteilige Baugrundstück] + 3,5% von 101.500 € [anteiliger Festpreis für das Haus]) festgesetzt.
- 3 Das Bundesfinanzgericht stellte - soweit für das Revisionsverfahren relevant - fest, mit Kaufvertrag vom 29. September 2015 habe der Verkäufer das in seinem Alleineigentum stehende unbebaute näher genannte Grundstück





an die Grundstückshandels-Gesellschaft M-GmbH, sowie an acht natürliche Personen, darunter auch die beiden in Lebensgemeinschaft stehenden mitbeteiligten Parteien, veräußert. Die mitbeteiligten Parteien hätten dabei jeweils einen näher genannten Anteil um den Kaufpreis von jeweils 53.550 € erworben. Die Käufer, die die Liegenschaft im Miteigentum erworben hätten, hätten bereits im Kaufvertrag die Realteilung derselben vereinbart und die Absicht festgehalten, die einzelnen Bauplätze zu bebauen.

- 4 Im Realteilungsvertrag vom 21. März 2016 sei die Aufteilung des Gesamtgrundstücks erfolgt. Dabei hätten die mitbeteiligten Parteien die neubenannte Liegenschaft im Gesamtausmaß von 1.012 m<sup>2</sup> im Miteigentum mit der M-GmbH erworben, wobei jede der mitbeteiligten Parteien knapp über 25%, und die M-GmbH knapp unter 50% erworben hätten.
- 5 Der Hintergrund des Erwerbs des Liegenschaftsanteils im Miteigentum mit der M-GmbH sei gewesen, die Bauvorschriften der Gemeinde zu umgehen, welche vorgesehen hätten, dass für neugeschaffene Bauplätze das Mindestmaß von 700 m<sup>2</sup> nicht unterschritten werden dürfe. Die mitbeteiligten Parteien hätten nur eine Fläche von knapp 500 m<sup>2</sup> erwerben und bebauen wollen. Tatsächlich sei das Grundstück mit der Gesamtfläche von 1.012 m<sup>2</sup> in zwei Liegenschaftsanteile/Bauplätze aufgeteilt worden, wobei den mitbeteiligten Parteien mit einer Benützungsvereinbarung das alleinige Benützungsrecht und die alleinige Erhaltungspflicht für den (leicht größeren) Bauplatz 5B und der M-GmbH für den Bauplatz 5A zugewiesen worden sei. Die beiden Liegenschaftsteile seien durch einen Zaun abgegrenzt worden.
- 6 Darüber hinaus sei vereinbart worden, dass die Anmerkung der Zusage zur Einräumung von Wohnungseigentum für die mitbeteiligten Parteien an Haus 5B und für die M-GmbH an Haus 5A einverleibt werde. Außerdem hätten sich die Parteien verpflichtet, umgehend einen Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen.
- 7 Von der M-GmbH sei der „Bauplatz 5A“ an dritte Personen weiterverkauft worden, die mittlerweile ein eigenes Einfamilienhaus auf diesem Bauplatz



errichtet hätten. Die beiden Einfamilienhäuser auf den Bauplätzen 5A und 5B seien nicht miteinander verbunden.

- 8 Letztlich seien auf allen aus der Grundstücksteilung hervorgegangenen Baugrundstücken jeweils Massivhäuser der H-GmbH errichtet worden. Anzumerken sei in diesem Zusammenhang, dass in wirtschaftlicher Hinsicht hinter den gegenständlich beteiligten Gesellschaften M-GmbH, S-GmbH und H-GmbH jeweils F (als Geschäftsführer und/oder Gesellschafter) gestanden sei und somit ein entsprechendes Naheverhältnis zwischen den involvierten Gesellschaften vorgelegen habe.
- 9 Zur zeitlichen Abfolge des Grundstückserwerbs stellte das Bundesfinanzgericht - soweit hier relevant - fest, dass die mitbeteiligten Parteien über Bekannte mit dem Verkäufer in Kontakt getreten seien. Dies sei zu einem Zeitpunkt geschehen, als das zu verkaufende Gesamtgrundstück noch bewaldet und unaufgeschlossen gewesen sei. Der Verkäufer sei zu diesem Zeitpunkt bereits mit dem für die H-GmbH tätigen P in Kontakt gestanden, der das zur Veräußerung stehende Gesamtgrundstück für die H-GmbH erwerben und in der Folge projektmäßig entwickeln habe wollen.
- 10 Betreffend den Erwerb des Baugrundstücks hätten die mitbeteiligten Parteien schließlich (nur) mit P verhandelt. Zeitgleich habe P auch erste Planungen betreffend die Aufteilung des Gesamtgrundstücks in einzelne Baugrundstücke vorgenommen und habe dabei gemeinsam mit den mitbeteiligten Parteien auch das von ihnen konkret zu erwerbenden Baugrundstück ausgewählt.
- 11 Zeitlich deutlich nachgelagert sei von P bzw. der H-GmbH das Gesamtprojekt schließlich im Detail fertig entwickelt und die Umsetzung begonnen worden. Erst dabei seien auch die Schaltung von Inseraten bzw. die konkrete Bewerbung („Verkauf von 18 freistehenden Einfamilienhäusern in Baumeisterqualität, Belagsfertig mit Keller und Grund; Planverkauf“) erfolgt. Letztendlich seien von der H-GmbH plangemäß an diverse Interessenten Baugrundstücke samt den mitangebotenen Massivhäusern veräußert, somit jeweils Einfamilienhäuser der H-GmbH errichtet worden.







- 12 Der Fall der mitbeteiligten Parteien erweise sich jedoch als insofern anders gelagert, als diese bereits zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt, noch vor Entwicklung des Gesamtprojekts und vor Inserierung und Bewerbung desselben, an den ursprünglichen Grundstückseigentümer herangetreten und von diesem an P weiter verwiesen worden seien. Dies sei stets mit der Intention erfolgt, ein bloßes (unbebautes) Baugrundstück zu erwerben. Sie hätten schließlich auch nur ein Baugrundstück erworben und seien weder im Zuge des Erwerbs desselben noch zu einem späteren Zeitpunkt einer Verpflichtung oder dem Druck ausgesetzt gewesen, damit einhergehend auch die Errichtung eines Massivhauses der H-GmbH zu beauftragen.
- 13 Letztlich hätten die mitbeteiligten Parteien die H-GmbH mit der Errichtung ihres Einfamilienhauses beauftragt. Dem vorangehend hätte die H-GmbH bereits im Juni 2015 (somit vor Unterzeichnung des Kaufvertrags über das Grundstück) ein erstes Angebot und ein weiteres Angebot nach Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages gelegt. Das spätere Angebot, das von den mitbeteiligten Parteien schließlich angenommen worden sei, hätte die Errichtung eines außenfertigen H-Hauses („Ausbauhaus“) des Typs Standard zu einem Festpreis von 203.000 € brutto vorgesehen und sei deutlich vom ersten Angebot abgewichen, das ein höherpreisiges belagsfertiges Wohnhaus betroffen habe. Beim Betrag von 203.000 € handle es sich um einen Pauschalpreis für die Errichtung des Wohnhauses, das den Keller, den Innenrohbau, Fenster, Fassade und Dach umfasse.
- 14 Zwischen den beiden bezeichneten Angeboten hätten die mitbeteiligten Parteien auch Angebote von anderen Anbietern eingeholt. Sie hätten sich schlussendlich jedoch für ein Haus der H-GmbH entschieden, dies insbesondere aus dem Grund, weil das Unternehmen bereits direkt vor Ort tätig gewesen sei.
- 15 Die mitbeteiligten Parteien hätten 2016 durch Erteilung des Planungs- und Hausbauauftrages das Angebot angenommen. Die entsprechende Baubewilligung sei von den mitbeteiligten Parteien alleine beantragt und der bewilligende Bescheid (Baubewilligung mit Bauplatzerklärung) sei (nur) auf die mitbeteiligten Parteien lautend ausgestellt worden. Die baubehördliche



Bewilligung habe den Neubau eines Einfamilienhauses samt Garage, die Errichtung einer Stützmauer und die Veränderung der Höhenlage des Geländes umfasst. Als Planverfasser sei die S-GmbH genannt worden. Die Beauftragung zur Errichtung des Wohnhauses sei allein durch die mitbeteiligten Parteien (ohne Einholung einer Zustimmung des Miteigentümers M-GmbH) erfolgt. Ein Beschluss der Miteigentümer sei nicht vorgelegen. Die Rechnungslegung und der Zahlungsfluss hätten nur die mitbeteiligten Parteien betroffen.

- 16 Die mitbeteiligten Parteien seien weder rechtlich noch faktisch verpflichtet gewesen, die Errichtung eines Massivhauses der H-GmbH zu beauftragen. Der Vorgang des Erwerbs des unbebauten Grundstücks vom Verkäufer sei somit in keinem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beauftragung der H-GmbH zur Errichtung des außenfertigen Einfamilienhauses gestanden.
- 17 Beweiswürdigend führte das Bundesfinanzgericht aus, die Feststellung, dass kein unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Beauftragung der H-GmbH mit der Errichtung des außenfertigen Einfamilienhauses und dem Kauf des bloßen anteiligen Baugrundstücks bestehe, basiere vor allem auf den glaubhaften Aussagen der befragten Auskunftspersonen. Demnach sei zwar tatsächlich auf jedem einzelnen Baugrundstück ein Einfamilienhaus der H-GmbH errichtet worden, jedoch hätten die mitbeteiligten Parteien - anders als die anderen Erwerber - bereits vor konkretem Planungsbeginn das Gespräch mit dem Verkäufer gesucht. Dass sie in weiterer Folge hauptsächlich mit P verhandelt hätten, ergebe sich daraus, dass dieser mit der Aufteilung des Grundstücks und der Projektentwicklung beauftragt worden sei. Naturgemäß habe sein Interesse darin gelegen, „Häuser der H-GmbH zu verkaufen“. Insbesondere im Anfangsstadium des Projekts sei es für die H-GmbH jedoch vor allem auch wichtig gewesen, die Finanzierung für den Grundstückserwerb sicherzustellen, weshalb auch Interessenten an einem bloßen Baugrundstück, wie die mitbeteiligten Parteien, willkommen gewesen seien. Übereinstimmend sei von allen Auskunftspersonen angegeben worden, dass die Intention der mitbeteiligten Parteien darin gelegen sei, ein bloßes Baugrundstück zu erwerben.



- 18 In der rechtlichen Begründung führte das Bundesfinanzgericht - soweit hier relevant - aus, der Wille der mitbeteiligten Parteien sei (nur) auf den Erwerb des bloßen (unbebauten, anteiligen) Baugrundstücks gerichtet gewesen sei. Die mitbeteiligten Parteien seien bereits vor Entwicklung des Gesamtprojekts durch die H-GmbH bzw. vor Inserierung und Bewerbung desselben an den ursprünglichen Grundstückseigentümer herangetreten und hätten von diesem ein bloßes Baugrundstück erwerben wollen. Sie hätten zwar letztendlich (zu einem späteren Zeitpunkt) die Errichtung eines Massivhauses der H-GmbH beauftragt, sie seien jedoch nicht der Verpflichtung oder dem Druck ausgesetzt gewesen, die Errichtung ein solches zu beauftragen. Vielmehr hätten sie mit mehreren Anbietern verhandelt und diverse Angebote eingeholt, darunter auch zwei unterschiedliche und zu unterschiedlichen Zeitpunkten gelegte Angebote der H-GmbH. Die Beauftragung der H-GmbH mit der Errichtung des Einfamilienhauses sei somit eher zufällig erfolgt, der ursprüngliche Wille der mitbeteiligten Parteien sei jedenfalls nicht darauf gerichtet gewesen. Ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung sei nicht gegeben.
- 19 Es ergebe sich daraus, dass der für die Errichtung des Einfamilienhauses geleistete Betrag nicht als Teil der Gegenleistung angesehen werden könne. Zu keiner anderen Beurteilung führe auch der Umstand, dass die mitbeteiligten Parteien das Baugrundstück zunächst im Miteigentum unter anderem mit der M-GmbH erworben hätten, das Baugrundstück auch nach der Realteilung noch im Miteigentum der mitbeteiligten Parteien und der M-GmbH verblieben sei und die handelnden Personen der M-GmbH und der H-GmbH, die letztendlich mit der Errichtung des Einfamilienhauses beauftragt worden sei, weitgehend übereingestimmt hätten. Es habe somit zwischen der M-GmbH und der H-GmbH ein Naheverhältnis bestanden - letzten Endes hätten die mitbeteiligten Parteien mit P sowohl den Kauf des Baugrundstücks, als auch die Errichtung des Massivhauses verhandelt.
- 20 Trotz des bestehenden Konnexes sei kein „unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher - ‚innerer‘ - Zusammenhang der Leistung des Erwerbers mit



dem Erwerb des Grundstücks“ im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. etwa VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018, VwGH 10.1.1985, 83/16/0181) gegeben gewesen. Die Errichtung des Massivhauses sei unabhängig von dem zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt erfolgten Erwerb des Baugrundstücks beauftragt worden. Für ihren Grundstücksanteil, somit für den (im Verhältnis zum Nachbarbauplatz 5A) flächenmäßig größeren Bauplatz 5B, hätten die mitbeteiligten Parteien eigenverantwortlich vorgehen, selbständig die Baubewilligung einholen und die Gebäudeerrichtung beauftragen können. Der Bauantrag sei nur von den mitbeteiligten Parteien unterzeichnet und eingebracht worden und der Bescheid der Baubewilligung sei nur an sie ergangen.

- 21 Klarstellend bleibe darauf hinzuweisen, dass die mitbeteiligten Parteien auch nicht an ein bereits fertig vorgegebenes Gesamtkonzept gebunden bzw. nicht in ein vorheriges Vertragsgeflecht eingebunden gewesen seien. Auf Veräußererseite sei auch kein abgestimmtes Verhalten in dem Sinne vorgelegen, dass auf die Bebauung des Grundstücks/Bauplatzes der mitbeteiligten Parteien mit einem Massivhaus der H-GmbH hingewirkt worden wäre. Zwar sei die grundsätzliche Intention von Seiten der handelnden Personen der H-GmbH bzw. der M-GmbH augenscheinlich darin gelegen gewesen, ein Projekt mit der Errichtung von freistehenden Einfamilienhäusern durchzuführen, somit im Wesentlichen mit Massivhäusern der H-GmbH bebaute Grundstücke zu verkaufen. Die mitbeteiligten Parteien seien jedoch in dieses Gesamtkonzept bzw. Vertragsgeflecht nicht eingebunden gewesen. Vielmehr sei das Projekt der H-GmbH bzw. der M-GmbH erst nach Veräußerung des Baugrundstücks an die mitbeteiligten Parteien im Detail geplant und umgesetzt worden. Die mitbeteiligten Parteien seien derart nicht an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisator vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen. Für die beauftragte Errichtung des Einfamilienhauses sei vorab auch kein feststehender Preis angesetzt worden. Von Seiten der H-GmbH sei zunächst ein belagsfertiges Einfamilienhaus angeboten worden und zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt nach Erwerb des (anteiligen) Baugrundstücks durch die mitbeteiligten Parteien, ein wesentlich preisgünstigeres Ausbauhaus.



- 22 Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 2004, 2003/16/0135, ergebe sich nichts Gegenteiliges. Im gegenständlichen Fall hätten sowohl die mitbeteiligten Parteien als auch dessen Nachbar (zu einem späteren Zeitpunkt) jeweils auf dem ihnen zugewiesenen Bauplatz eigenständig ein Einfamilienhaus errichtet. In keiner Phase der Bauführung sei dem Nachbarn (Miteigentümer) ein Mitbestimmungsrecht zugekommen. Es sei vielmehr bereits zu Beginn vereinbart worden, dass jeder auf seinem Bauplatz eigenständig ein eigenes Wohnhaus errichten dürfe und die Zustimmung der anderen Miteigentümer sei bereits vorab erteilt worden. Eine Vergleichbarkeit mit dem der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegenden Sachverhalt, bei der gemeinsam ein einheitliches Gebäude errichtet worden sei, sei nicht gegeben.
- 23 Die grunderwerbsteuerrelevante Gegenleistung umfasse somit nur den Kaufpreis für den Erwerb des anteiligen Baugrundstücks (Bauplatz 5B) von gesamt 107.100 €, was für die beiden zu gleichen Teilen erwerbenden mitbeteiligten Parteien jeweils einen Betrag von 53.550 € ergebe.
- 24 Gegen diese Erkenntnisse richten sich die vorliegenden Amtsrevisionen, zu denen die Mitbeteiligten in dem vom Verwaltungsgerichtshof eingeleiteten Vorverfahren gleichlautende Revisionsbeantwortungen erstatteten.
- 25 Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Verfahren zur gemeinsamen Entscheidung - erwogen:
- 26 Das Finanzamt bringt zur Begründung der Zulässigkeit der Revisionen vor, den mitbeteiligten Parteien komme anhand der Kriterien des Verwaltungsgerichtshofes die Bauherrneigenschaft nicht zu. Da die mitbeteiligten Parteien in ein fertiges Bauvorhaben eingebunden worden seien, weder maßgeblichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung hätten nehmen können, und aufgrund des vereinbarten Fixpreises weder das Baukosten, noch das finanzielle Risiko zu tragen gehabt hätten, sei die rechtliche Würdigung, wonach die mitbeteiligten Parteien als Bauherren anzusehen seien, verfehlt. Das Bundesfinanzgericht sei mit dem Ergebnis, dass die Errichtungskosten



nicht als Gegenleistung iSd § 5 GrStG anzusehen seien, von näher genannter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

27 Die Revisionen sind zulässig. Sie sind auch begründet.

28 Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

29 Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges kann insbesondere ein Grundstück (§ 2 Abs. 1 GrEStG) oder ein Anteil an einem Grundstück (§ 2 Abs. 3 zweiter Satz GrEStG) sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Gegenstand ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204, mwN).

30 Erbringt somit der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist demnach zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu untersuchen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll (vgl. VwGH 28.9.2000, 99/16/0519, mwN). Werden vom Erwerber im Hinblick auf den beabsichtigten Erwerbzustand des Grundstückes - beispielsweise als bebaut, freigemacht oder unbelastet - neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen erbracht, sind diese als Teil der Gegenleistung anzusehen, wenn sie mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung stehen. Diese



Leistungen können also auch an Dritte - somit vom Veräußerer verschiedene Personen - erbracht werden, wobei es nicht darauf ankommt, ob sie auf Grundlage - vom Kaufvertrag - unterschiedlicher Verträge oder Vertragsurkunden geleistet werden (vgl. etwa VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018, VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223, VwGH 20.2.2003, 2002/16/0123, jeweils mwN).

31 Sollen auf dem Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist, Baumaßnahmen - etwa die Errichtung von Gebäuden oder die Sanierung vorhandener Gebäude - durchgeführt werden, sind demnach die anfallenden Baukosten Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, wenn der Erwerber (Käufer) nicht als Bauherr anzusehen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,

b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und

c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen,

wobei diese Kriterien kumulativ vorliegen müssen (vgl. VwGH 13.12.2023, Ro 2021/16/0006, sowie etwa VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078, mwN).

32 Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang mehrfach ausgesprochen, dass beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen allenfalls das Wohnungseigentum verbunden werden soll, die Bauherreneigenschaft der Miteigentümergeinschaft entscheidend ist. Dies deshalb, weil nur die Gesamtheit der Miteigentümer rechtlich über das gemeinsame Grundstück verfügen kann, wobei von einer Miteigentümergeinschaft erst dann gesprochen werden kann, wenn die betreffenden - handelnden - Personen Miteigentümer geworden sind (vgl. etwa VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135, mwN).



- 33 Der Verwaltungsgerichtshof hat ebenso bereits ausgesprochen, dass es für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung unerheblich ist, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (vgl. VwGH 20.12.2023, Ra 2023/16/0033, VwGH 29.8.2013, 2012/16/0159, mwN).
- 34 Das Bundesfinanzgericht ging bei der Ermittlung der Gegenleistung der mitbeteiligten Parteien in den angefochtenen Erkenntnissen davon aus, dass der Wille der mitbeteiligten Parteien auf Erwerb eines unbebauten Grundstückes gerichtet gewesen sei und die mitbeteiligten Parteien keiner Verpflichtung oder keinem Druck ausgesetzt gewesen seien, die Errichtung eines Hauses der H-GmbH zu beauftragen. Ein finaler oder innerer Zusammenhang einer Leistung mit dem Grundstückserwerb setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch weder voraus, dass Druck auf den Käufer ausgeübt wurde, noch, dass der Käufer gegenüber dem Verkäufer eine Verpflichtung zur Erbringung von Leistungen im Hinblick auf den beabsichtigten Erwerbzustand des Grundstückes übernimmt.
- 35 Hinsichtlich der vom Bundesfinanzgericht in der rechtlichen Begründung hervorgehobenen zeitlichen Komponente ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach bei Einbindung der Grundstückskäufer in ein bereits geplantes Bauprojekt - aufgrund eines ihnen vorgegebenen, allenfalls auch auf mehrere Urkunden sowie auf mehrere Vertragspartner aufgespalteten „Vertragsgeflechtes“ - die damit zusammenhängenden Kosten bzw. Leistungen der Erwerber (insbesondere die Baukosten) Teil der Bemessungsgrundlage sind (vgl. VwGH 20.12.2023, Ra 2023/16/0033, VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223, jeweils mwN). Auf die zeitliche Abfolge der jeweiligen Vertragsabschlüsse kommt es in diesen Fällen daher nicht an, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach entschieden





hat (vgl. erneut VwGH 20.12.2023, Ra 2023/16/0033, sowie etwa VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078, VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

- 36 Die Begründung von Miteigentum durch die mitbeteiligten Parteien gemeinsam mit der M-GmbH und der anschließende Realteilungsvertrag erfolgten nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts ausschließlich zu dem Zweck, eine mit den Bauvorschriften der Gemeinde vereinbare Bebauung des Grundstücks zu ermöglichen. Dass in dieses - im Sinne der Sicherstellung der Bebauung des Grundstückes durch die mitbeteiligten Parteien und die M-GmbH erstellte - Gesamtkonzept nur Personen eingebunden wurden, die sich auch zur Bebauung des Grundstückes im Rahmen des von der H-GmbH entwickelten Bauprojektes verpflichten würden (vgl. zu diesem Aspekt auch schon VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135), ist angesichts der vom Bundesfinanzgericht in den angefochtenen Erkenntnissen festgestellten Verbindungen der beteiligten Gesellschaften auf Gesellschafter- und Geschäftsführungsebene evident.
- 37 Es ergibt sich somit schon aus den ausführlichen Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts, dass ein finaler Zusammenhang der zur Errichtung des Hauses auf dem Grundstück erbrachten Leistungen der mitbeteiligten Parteien mit dem Erwerb des Grundstücks gegeben war.
- 38 Die mitbeteiligten Parteien erfüllten zudem die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien der „Bauherreneigenschaft“ nicht. Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass die mitbeteiligten Parteien für das errichtete Haus einen „Festpreis“ zu zahlen hätten, was bereits gegen die Übernahme des finanziellen Risikos von Baukostensteigerungen - nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das wesentliche Merkmal der Bauherreneigenschaft (vgl. schon VwGH 27.6.1991, 90/16/0169) - spricht. Da die Kriterien, nach denen ein Käufer als Bauherr anzusehen ist, kumulativ vorliegen müssen (vgl. erneut VwGH 13.12.2023, Ro 2021/16/0006, mwN), kommt es auf die Frage, ob die Bauherreneigenschaft der Miteigentümergeinschaft entsprechend den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben war (vgl. dazu VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135, mwN) nicht mehr entscheidungswesentlich an.



39 Indem das Bundesfinanzgericht die Kosten für die Errichtung des Hauses der mitbeteiligten Parteien nicht als Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG angesehen hat, hat es die angefochtenen Erkenntnisse mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes belastet.

40 Die angefochtenen Erkenntnisse waren daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

W i e n , am 14. Mai 2024

