

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* über die Beschwerde des \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Str1\*\*\*, \*\*\*Ort1\*\*\*, vertreten durch Mag. \*\*M\* Wirtschaftstreuhand-Steuerberatung GmbH, \*\*Adr1\*\*\*, vom 2.1.2021 und 10.2.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch HR Dr. \*\*AV1\*\*\*, jeweils vom 2.12.2020, betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2019 (ANV), allesamt ergangen zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde wurde im Wege einer Kontrollmitteilung von der deutschen Finanzbehörde darüber in Kenntnis gesetzt, dass der Beschwerdeführer (Bf) im Beschwerdezeitraum Renteneinkünfte aus Deutschland bezogen hat.

Das Finanzamt brachte im Zuge einer aufgrund dieser KM von Amts wegen durchgeführten Veranlagung neben den inländischen Pensionseinkünften deutsche Renteneinkünfte in Höhe von € 9.083,28 (2014), € 9.254,52 (2015), € 9.549,00 (2016), € 9.840,36 (2017), € 10.093,26 (2018) und € 10.093,26 (2019) im Wege des Progressionsvorbehaltes in Ansatz.

Mit Eingabe vom 2.1.2021 erhob der Bf durch seine steuerliche Vertretung **Beschwerde** gegen die ergangenen Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2019.

Mit **Ergänzungseingabe** vom 10.2.2021 begründete die steuerliche Vertretung die eingebrachte Beschwerde wie folgt:

Der Bf lebe nahezu das ganze Jahr über in **\*\*M\*\*\***. Als Nachweis hierfür diene ein behördlicher Meldezettel sowie diverse Telefonabrechnungen des spanischen Telekommunikationsanbieters. Der Bf sei daher der Ansicht, dass seine inländischen (von Seiten der PVA ausbezahlten) Pensionseinkünfte unter Bezugnahme auf Art 20 DBA Österreich-Spanien in Spanien zu versteuern seien, da er in diesem Land seinen Aufenthaltsort habe und nahezu das ganze Jahr über dort lebe. Der gewöhnliche Aufenthalt bestimme sich nach § 26 BAO und sei dort angesiedelt, wo sich der Steuerpflichtige unter Umständen aufhalte, die erkennen ließen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweile. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Steuerpflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, trete diese stets ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate andauere.

Da der Bf gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin in **\*\*M\*\*\*** lebe und er sich dort auch überwiegend aufhalte, stehe Österreich das Besteuerungsrecht weder an den inländischen Pensionseinkünften noch an den deutschen Renteneinkünften zu. Für letztere sei in Bezug auf deren steuerliche Behandlung das DBA Deutschland-Spanien heranzuziehen.

Zum Nachweis seines Vorbringens übermittelte der Bf einen Meldezettel der spanischen Behörde sowie eine auf den Bf lautende Telefonrechnung der Fa Vodafone (Spanien) über die Periode 15.1.-14.2.2020 betreffend einen spanischen Telefonanschluss.

Im Zuge des weiteren Verfahrens erließ die Behörde mit Datum 7.6.2021 einen **Ergänzungsvorhalt** mit folgendem Inhalt:

*„Sie geben an, dass Sie in Spanien leben.*

*Laut Aktenlage haben Sie weiterhin einen aufrechten Hauptwohnsitz in **\*\*\*Str1\*\*\***, **\*\*\*Ort1\*\*\***.*

*Da Sie offensichtlich mehrere Wohnsitze haben, sind Sie in Spanien und in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Es ist daher zu klären in welchem Land Sie ansässig sind.*

*An wie vielen Tagen im Jahr wird die Wohnung in **\*\*\*Ort1\*\*\*** von Ihnen genutzt?*

*Steht sie Ihnen jederzeit zur Verfügung oder wurde sie vermietet?*

*Wenn die Wohnung vermietet wurde, wäre ein Mietvertrag vorzulegen.*

*Leben Sie in Spanien in einer Lebensgemeinschaft?*

*Seit wann wohnen Sie in Spanien?*

*Legen Sie bitte den Meldezettel von Ihnen und Ihrer Lebensgefährtin (ins Deutsche übersetzt) vor.*

*Bitte um Vorlage der Steuerbescheide von Deutschland und von Spanien (ins Deutsche übersetzt).*

*Wenn Sie in Spanien ansässig sind, wäre eine vom spanischen Finanzamt bescheinigte Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen (ins Deutsche übersetzt).“*

In der Folge brachte der Bf folgende Urkunden zur Vorlage:

1. Wohnungsnachweis, ausgestellt vom Einwohnermeldeamt der Stadt **\*\*M\*\*** am 8.7.2021 betreffend Meldung des Bf in **\*\*M\*\*** seit dem 1.5.1996 bzw. 15.2.2011 (Wohnanschrift: **\*\*C\*\*** Num **\*\*\*123\*\***);
2. Wohnungsnachweis für **\*\*\*Anna1\*\***, ausgestellt von Einwohnermeldeamt der Stadt **\*\*M\*\*** am 8.7.2021 betreffend Meldung der Genannten in **\*\*M\*\*** seit dem 1.5.1996 bzw. 15.2.2011 (Wohnanschrift: **\*\*C\*\*** Num **\*\*\*123\*\***);
3. Bescheinigung der spanischen Polizeibehörde (des Leiters der Sektion Dokumentarische Behandlung) über die Meldung des Bf im Ausländerzentralregister vom 8.8.2006;
4. Anschreiben der **\*\*\*Bank1\*\*** (Bank in Spanien) an den Bf an die Anschrift „**\*\*C\*\***, **\*\*M\*\***“, für 08/2017 und 05/2018;
5. Bestätigung der Österreichischen Post vom 14.12.2020 betreffend „Nachsendeauftrag Ausland vorübergehend“ für den Zeitraum 17.12.2020 bis 16.6.2021; Schriftstücke werden für den genannten Zeitraum von „**\*\*\*Str1\*\***, **\*\*\*Ort1\*\*\*\***“ an die „vorübergehende Anschrift **\*\*C\*\***, **\*\*M\*\*\*\***“ zugestellt;
6. Bestätigung von **\*\*\*Anna1\*\*** vom 29.6.2021, dass der Bf seit 2010 ihr Lebensgefährte ist und dieser „monatlich € 500 zu den gemeinsamen Ausgaben beisteuert“;
7. Energiekostenabrechnungen des Energielieferanten „**\*\*X\*\***“ aus 2011 betreffend Wohnung in **\*\*M\*\***, **C/\*\*C\*\***, ergangen an **\*\*\*Anna1\*\***;
8. Interconsulta vom 10.1.2020 des Dr. **\*\*\*L\*\***, FA für Urologie, in **\*\*M\*\***

Mit den jeweils am 20.8.2021 erlassenen **Beschwerdevorentscheidungen** wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Im Begründungsteil führte die belangte Behörde aus:

*„Mittels Ergänzungsersuchen vom 7.6.2021 wurden Sie aufgefordert diverse Unterlagen sowie eine Ansässigkeitsbescheinigung zu erbringen. Da Sie das Ergänzungsersuchen nicht vollständig beantwortet haben und keine Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt wurde, wird Ihre Beschwerde als unbegründet abgewiesen.“*

Mit Eingabe vom 29.10.2021 beantragte der Bf in verlängerter Frist die **Vorlage** seiner Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht und verwies dabei auf das in der Beschwerde erstattete Vorbringen. Gleichzeitig legte der Bf ein „Situationszertifikat“ samt Übersetzung in die deutsche Sprache, den Meldezettel seiner spanischen Lebensgefährtin sowie deren Bestätigung, dass sie und der Bf in einem gemeinsamen Haushalt lebten, vor.

In ihrem **Vorlagebericht** vom 16.11.2021 gab die belangte Behörde folgende Stellungnahme ab:

*„Für den Streitzeitraum wurden keinerlei stichhaltige Beweismittel für die Ansässigkeit in Spanien beigebracht.*

*Die mit der Beschwerde vorgelegte Abrechnung von Telefongebühren eines spanischen Mobilfunkbetreibers bezieht sich auf das Jahr 2020; der Ankauf eines mobilen W-LAN Modules im Jahr 2017 in Spanien lässt keinerlei Rückschluss auf die steuerliche Ansässigkeit im Zeitpunkt des Kaufes zu. Dem vorhaltsmäßig gestellten Ersuchen um Vorlage spanischer Ansässigkeitsbescheinigungen bzw. ausländischer Besteuerungsnachweise wurde zunächst nicht entsprochen; die über Vorhalt vorgelegten Wohnungsbescheinigungen und Energiebezugsbelege lautend auf \*\*\*Anna1\*\*\* beweisen ebensowenig die Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Spanien im Streitzeitraum wie die an ihn unter einer spanischen Adresse gerichtete Bankkorrespondenz bzw. medizinische Unterlagen einer spanischen Gesundheitseinrichtung aus dem Jahr 2020 oder der (befristete) Nachsendeauftrag nach Spanien an die österreichische Post vom Dezember 2020. Gleiches gilt für die erst mit dem Vorlageantrag vorgelegten Ansässigkeitsbestätigungen der spanischen Steuerverwaltung, welche sich ja ausdrücklich nur auf die Verhältnisse zu den Ausstellungszeitpunkten 19.10.2021 bzw. 3.11.2021 beziehen. Beweiswert für den Beschwerdezeitraum haben somit lediglich die Erklärung der Frau \*\*\*Anna1\*\*\* über eine Lebensgemeinschaft an einem gemeinsamen Wohnsitz in Spanien ab dem Jahr 2010 sowie die Bestätigung der Erfassung des Beschwerdeführers in ein spanisches Ausländerregister mit einer spanischen Wohnadresse vom 8. August 2006. Diese Beweismittel geben jedoch über den tatsächlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen keinen sicheren Hinweis (ebensowenig über tatsächliche Aufenthaltsdauer in Spanien).*

*Insbesondere auch aus dem Blickwinkel, dass der Beschwerdeführer bis dato nicht in der Lage war, spanische Besteuerungsnachweise bzw. ausdrücklich auf den Streitzeitraum bezogene Ansässigkeitsbestätigungen der spanischen Steuerverwaltung beizubringen und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass er der deutschen rentenauszahlenden Stelle und der deutschen Steuerverwaltung (welche die dem Verfahren zu Grunde liegenden Kontrollmitteilungen im automatischen Datenaustausch übermittelte) offenbar seine (unbestrittene und als Hauptwohnsitz im zentralen Melderegister eingetragene) Wohnadresse*

*in Österreich bekannt gab, geht die Abgabenbehörde weiterhin von einer Ansässigkeit in Österreich für den Streitzeitraum aus.“*

Im **verwaltungsgerichtlichen Verfahren** wurde dem Bf die Beantwortung bislang offen gebliebener Sachverhaltsfragen sowie die Vorlage diverser Nachweise aufgetragen.

Der ergangene Vorhalt, datiert mit 24.10.2023, lautet wörtlich wie folgt:

*„1. An wie vielen Tagen hielten Sie sich, Herr \*\*\*Bf\*\*\*, in den einzelnen Beschwerdejahren in Österreich, Spanien sowie in „Drittländern“ auf? (Nachweisführung bzw. Bescheinigung, wenn möglich).*

*2. Seit wann besteht zwischen Ihnen und Frau \*\*\*Anna1\*\*\* eine Lebensgemeinschaft iSe Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft und gab es Zeiträume, in welchen diese nicht bestanden hat?*

*3. Haben Sie Kinder? Wann sind diese geboren und wo lebten diese im Beschwerdezeitraum? Bekanntzugeben sind deren Namen und Wohnanschriften.*

*4. Haben Sie Enkelkinder? Wo leben diese und besteht ein Kontakt mit Ihnen?*

*5. Haben Ihre Eltern (bzw. Elternteile) im Beschwerdezeitraum noch gelebt? Wenn ja, wo wohnten diese? Wenn nein, wo lebten diese vor ihrem Ableben und wann verstarben sie?*

*6. Hatten Sie in den Beschwerdejahren bzw. haben Sie heute in Österreich noch nahe Verwandte (Geschwister, Cousins, Cousinen, etc.) oder sonstige (vormals) nahestehende Personen?*

*Namen und Grad der Verwandtschaft sind bekannt zu geben.*

*7. Sind Sie in Österreich oder in Spanien in Vereinen oder sonstigen (sozialen oder kulturellen) Einrichtungen aktiv? Wenn ja, in welchen? (Nachweisführung)*

*8. Warum haben Sie Ihren spanischen Wohnsitz, welcher laut Beschwerdeausführungen der Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt, nicht der Deutschen Rentenversicherung gemeldet?*

*Sollte eine Meldung erfolgt sein, wird um entsprechende Nachweisführung ersucht.*

*9. Wurden die strittigen Rentenzahlungen auf ein spanisches oder auf ein österreichisches Bankkonto überwiesen? (Nachweisführung, falls die Überweisung auf ein spanisches Konto erfolgt sein sollte.)*

*10. Wurde die deutsche Pension der spanischen Finanzbehörde gemeldet? (wenn ja, Nachweisführung)*

11. Wurden die Pensionseinkünfte in Spanien steuerlich in irgendeiner Art und Weise angesetzt? (wenn ja, Nachweisführung)

12. Werden (wurden) Sie in Spanien steuerlich erfasst bzw. dort veranlagt? Wenn ja, dann sind die ergangenen Steuerbescheide (in Abl.) vorzulegen.

13. Sind bzw. waren Sie 2014 bis 2019 in Österreich sozialversichert? Wenn nein, bis wann waren Sie im Inland sozialversichert?

14. Sind Sie bzw. waren Sie im Streitzeitraum in Spanien sozialversichert (wenn ja, Nachweisführung)

15. Sollten weitere bislang nicht vorgelegte Nachweise in Bezug auf einen dauerhaften Aufenthalt in Spanien vorliegen, wären diese dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

16. Sind Sie im Besitz der spanischen Staatsbürgerschaft bzw. haben Sie eine derartige jemals beantragt? (Nachweisführung)

17. Hatten Sie in den Beschwerdejahren die österreichische Staatsbürgerschaft inne bzw. besitzen sich noch weitere Staatsbürgerschaften?

18. Ad Eigentumswohnung \*\*\*Str1\*\*:

Wann wurde diese erworben? Wie viele Räume und welche Wohnnutzfläche weist diese auf?

Wie wurde die ETW in den Streitjahren genutzt (Vermietung, Leerstand, Prekarium, etc.). Im Falle einer Weitergabe führen Sie den Namen und die Anschrift des jeweiligen Nutzungsberechtigten an.

19. Hatten Sie im Beschwerdezeitraum sonstiges unbewegliches Vermögen (Grundstücke, Häuser, Wohnungen, etc.) in Österreich? Wenn ja, geben Sie dieses bekannt?

20. Hatten Sie in den Beschwerdejahren unbewegliches Vermögen in Spanien. Wenn, ja bitte Bekanntgabe des (der) Objekte (inkl. entspr. Nachweis) und Art ihrer Nutzung.

21. Hatten Sie in den Streitjahren bewegliches Vermögen in Österreich?

a) Kraftfahrzeuge

Anmerkung: Aktenkundig sind folgende KFZ: VW Caravelle angemeldet 2016-2019; VW Käfer 2015-2019; BMW R 65 2014-2016; VW Caravelle, 2005-2018; die ersten beiden Fahrzeuge waren im angeführten Zeitraum mit einem österr. Wechselkennzeichen (§ 48 (2) KFG) ausgestattet.

Geben Sie bekannt, ob die beiden letztgenannten Fahrzeuge in den Streitjahren in Österreich oder in Spanien zugelassen wurden (Nachweis);

*Wo befand sich der übliche Standort der einzelnen KFZ und wo wurden diese überwiegend bewegt (Nachweis, wenn möglich) .*

*b) Sparguthaben jedweder Art (Sparbücher, Fonds, Anleihen, Aktien, etc.)*

*Haben Sie Ihr Ersparnis in Österreich oder in Spanien veranlagt?*

*Sollte dies (zum Teil) in Spanien erfolgt sein, so wird um entsprechende Nachweisführung ersucht.*

*Bei gemischter Veranlagung: Angabe welcher Teil des Vermögens im Inland und welcher Teil im Ausland veranlagt wurde (Nachweisführung).“*

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 16.11.2023 teilte der Bf dem Verwaltungsgericht wörtlich folgendes mit:

*„Anbei die Beantwortung ihrer aufgeführten Punkte, die angesichts des langfristig zurückliegenden Zeitraum mühsam zu beantworten sind.*

*Ich habe auch nicht die Möglichkeit den genauen Kauftermin der \*\*\*Ö\*\* Wohnung vor zu legen, da ich in Spanien bin und keine Einsicht auf den Kaufvertrag habe. Anfrage ob ich den Kaufvertrag ausheben lassen soll – noch offen!*

*1- Es koennen die spanischen Bankauszuege von 2017 bis 2019 von der \*\*\*Bank1\*\*\* Bank mit der persoelichen Geldentnahme am Automat nachgewiesen werden die gelb unterstrichen wurden.*

*Die Auszuege von 2014 bis 2016 wurden vom online Bank Bezugssystem nicht mehr freigegeben.*

*Habe sie aber bei der Bank beantragt aber leider nach einer Woche noch nichts bekommen.*

*Hiermit kann bestaetigt werden, dass in all diesen Jahren, ich mich hauptsaechlich mehr als 183 Tagen in Spanien aufgehalten habe.*

*2- Ich kenne Frau \*\*\*Anna1\*\* aus dem Jahre 2000 und wir leben zusammen seit 2010 - In \*\*\*C\*\*\*, \*\*M\*\*\**

*3- trifft nicht zu*

*4- Zwei Nichten, die im Ausland leben.*

*5- Meine Mutter ist 2017 in \*\*\*Ort1\*\*\* verstorben.*

*6. Es gibt noch weit entfernte Verwandte.*

7- trifft nicht zu.

8- Weil ich mit meiner Lebenspartnerin hier lebe

9- Spanisches

10- Durch das Komplexe Doppelbesteuerungsabkommen ueber ein Drittland war es kompliziert einen kompetenten Steuerberater zu finden.

11- gilt wie 10.

12- seit 2005 als ich mich in Spanien angemeldet habe. Steuernummer \*\*\*123\*\*\*

13- ja

14-nein

15-Meldenachweis seit 2005

16-nein

17-Ja, Keine weiteren Staatsbuergerschaften

18- bin nicht sicher ob es 2006 oder 2007 war. Die Wohnung hat 52 qm.

Leerstand und es sind noch Kreditspesen zu bezahlen.

19-kleines sanierungsbeduerftiges Bauernhaus

20-Wohnung Teilnutzung

21- Fahrzeuge wurden verkauft der WV Caravelle wurde hauptsaechlich in Spanien bewegt - siehe auch Werkstattbesuch als Nachweis.

b- hatte einen Xetra gold Fonds, in oesterreich 2012 gekauft und 2022 verkauft mit abgefuehrten Kest Abgaben. Der zweite Fonds wurde vor vielen Jahren gekauft henry Hub Gas Einkaufspreis ueber 5000 € jezt ist er 24 € wert.“

Der Bf legte per Email ein Konvolut von Unterlagen vor. Die diesbezüglichen Dateien wurden bezeichnet wie folgt bzw. hatten folgende Themen zu Inhalt:

Energieausweise 2023 und 2016 lautend auf \*\*\*Anna1\*\*\*, Abrechnungsposten iZm einer Mexiko Reise 02/2018, Situationszertifikat der spanischen Finanzverwaltung aus 2021, Flugbuchungen \*\*M\*\*\* – London (STN) aus 2019; Flugbuchung \*\*M\*\*\* – \*\*\*Ort1\*\*\* aus

2016, Rechnung Media Markt in Alicante vom 26.4.2018, Bankabrechnungen Mexiko 03/2018, Postfach 2014 in \*\*M\*\*, Buchung Reise \*\*M\*\* - \*\*Ort1\*\* – \*\*M\*\* 2016, Rechnung Thermeneinbau 2011 Wohnung \*\*M\*\*, diverse Werkstättentermine \*\*M\*\* 2017 bis 2019 Kennzeichen \*\*\*OE-999\*\*\*, weiterer Nachweis betr. Werkstättentermin 29.4.2019 iZm KFZ Kennzeichen \*\*\*OE-999\*\*\*, Kostenvoranschlag Zahnarzt \*\*M\*\* 02/2013, Zahnarzt 16.10.2017, ATM Auszug 5/2016 (\*\*Bank1\*\* Bank), ATM Auszug 9/2016 (\*\*Bank1\*\* Bank), ATM Auszug 10/2016, ATM Auszug 12/2015, ATM Auszug 12/2017, ibisteuer 15.4.2016, 2017-2019 ATM Kartenbenutzungsnachweis vor Ort Auszug, \*\*Bank1\*\* Auszug 03/2018 und 05/20017, \*\*Bank1\*\* Auszug 2015, Energieausweis 2017 betreffend Wohnung \*\*M\*\* lautend auf \*\*Anna1\*\*, Thermeneinbau 2011 Wohnung \*\*M\*\* (2011).

Mit Eingabe vom 17.11.2023 übermittelte der Bf per Email den Kaufvertrag vom 22.12.2008 betreffend die ETW in \*\*Ort1\*\*, \*\*Str1\*\* \*\*Nr\*\*\*; mit weiterer Eingabe vom 27.11.2023 legte der Bf Kontoauszüge über die in Spanien getätigten Barbehebungen per Bankkarte vor.

Dieses Beweisurkunden wurden der belangten Behörde zur Kenntnis sowie allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit Eingabe vom 7.12.2023 teilte der Amtsvertreter mit, dass aus Sicht des Finanzamtes die steuerliche Ansässigkeit des Bf in Spanien nicht hinreichend glaubhaft gemacht worden sei.

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

### **1. Sachverhalt**

Der Bf bezog im Streitzeitraum neben inländischen Pensionseinkünften eine von Seiten der deutschen Rentenversicherung zur Auszahlung gebrachte deutsche Rente.

Dieser Umstand gelangte dem Finanzamt durch eine von der deutschen Finanzverwaltung übermittelte Kontrollmitteilung zur Kenntnis.

Das Finanzamt brachte im Zuge einer von Amts wegen durchgeführten Veranlagung die deutschen Renteneinkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes in Ansatz.

Strittig ist nunmehr, ob im Inland eine Steuerpflicht überhaupt gegeben ist, oder ob auf Grundlage des Art 4 iVm Art 19f DBA-Spanien das Besteuerungsrecht an den inländischen Pensionseinkünften Spanien zusteht. In diesem Fall wäre Spanien auch für eine allfällige Erfassung der deutschen Renteneinkünfte (nach den Bestimmungen des DBA-Deutschland/Spanien) berufen.

Der Bf bringt vor, dass der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bereits seit 2010 in \*\*M\*\* liege, wo er bei seiner Lebensgefährtin, Frau \*\*Anna1\*\*, wohne. Aktenkundig ist eine nicht

beglaubigte Bestätigung der genannten Person vom 29.6.2021, aus welcher zu entnehmen ist, dass der Bf seit 2010 ihr Lebensgefährte sei und einen monatlichen Beitrag von € 500 zu den gemeinsamen Ausgaben beisteuern würde. Aktenkundig sind ferner entsprechende verwaltungspolizeiliche Meldebestätigungen der beiden Personen, aus denen eine gemeinsame spanische Anschrift eindeutig hervorgeht. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren legte der Bf eine Reihe von Urkunden vor, die seine Ansässigkeit in Spanien bzw. das Bestehen des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen in diesem Land dokumentieren sollen.

## 2. Beweiswürdigung

Das Gericht legte seiner Beweiswürdigung neben dem schriftlich erstatteten Parteivorbringen die aktenkundigen Beweisurkunden zugrunde. Eine persönliche Einvernahme des Bf war aufgrund seines Aufenthaltes in **\*\*M\*\*** respektive der infolge einer aufgetretenen Erkrankung verbundenen Unzumutbarkeit seiner Anreise zum Verhandlungsort (**\*\*Ort1\*\***) nicht möglich und unterblieb daher. Die erforderlichen Sachverhaltsergänzungen erfolgten daher schriftlich im Vorhaltewege.

Die Entscheidung erfolgte in freier Würdigung der dem Gericht vorliegenden Beweismittel.

## 3. Rechtliche Beurteilung

Die Bestimmung des § 1 (2) EStG 1988 ordnet an:

*„Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.“*

Die Bestimmung des § 26 BAO ordnet an:

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

*(2) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. (..)“*

Im vorliegenden Fall verfügt der Bf über eine Eigentumswohnung in **\*\*Ort1\*\***. Dieses Objekt wurde vom Bf im Jahr 2008 erworben und stand nach dessen Angabe in der Zeit seiner

Abwesenheit bzw. seines Aufenthaltes in Spanien leer. Da die besagte ETW nicht in Bestand gegeben wurde, konnte diese vom Bf jederzeit benützt werden. Diese ETW war in der Zeit vom 8.6.2009 bis zum 2.5.2012 sowie wiederum ab dem 19.12.2012 bis fortlaufend der Hauptwohnsitz des Bf (ZMR Abfrage vom 7.6.2021).

Der Bf verfügt auch über einen Wohnsitz in **\*\*M\*\***, wo er laut seinen Angaben mit Frau **\*\*\*Anna1\*\*\*** seit 2010 in einer Lebensgemeinschaft lebt. Dieser Umstand wird dokumentiert durch die vorgelegten Meldebestätigungen der spanischen Meldebehörde.

Fakt ist, dass der Bf in den Streitjahren von Seiten der deutschen Rentenversicherung Rentenzahlungen erhielt, deren Anspruch sich der Bf in seiner Aktivzeit in Deutschland erworben hatte.

Da der Bf im Streitzeitraum unstrittig über einen Wohnsitz in Österreich verfügt hat, war dieser in den Beschwerdejahren im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich somit nach dem (Gesamt-) Einkommen; in diesem Umstand findet der innerstaatliche Progressionsvorbehalt letztendlich seine Rechtsgrundlage (s. VwGH 29.7.2020, 2010/15/0021).

Aufgrund des Vorliegens eines doppelten Wohnsitzes ist nunmehr zu prüfen, welchem Staat letztendlich die Besteuerungshoheit über die vom Bf erzielten Einkünfte zukommt.

Das im vorliegenden Fall anzuwendende Abkommen zwischen der Republik Österreich und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1967/395, idF des BGBl Nr. 709/1995 und BGBl II Nr. 93/2018 (kurz DBA Spanien), hält in **Art 4** zur „Ansässigkeit“ sowie den sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen im Hinblick auf die Zuteilung des Besteuerungsrechtes fest:

*„(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 Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.*

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

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

*b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige*

*Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.*

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

*(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Lässt sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht feststellen, so gilt diese Person als in dem Staat ansässig, in dem sich ihr Sitz befindet.“*

In Bezug auf die Zuteilung der Besteuerungsrechte von Ruhegehältern (Pensionen, Renten udgl) ordnen die Bestimmungen der Art 19 und 20 DBA Spanien an:

**„Art 19:**

*Vorbehaltlich des Artikels 20 Absatz 1 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.“*

**„Art 20:**

*(1) Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragstaat, einer seiner Gebietskörperschaften, einer seiner Verwaltungsbezirke oder einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft dieses Staates unmittelbar oder aus einem von diesem Staat, der Gebietskörperschaft, dem Verwaltungsbezirk oder der öffentlich-rechtlichen Körperschaft dieses Staates errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat, der Gebietskörperschaft, dem Verwaltungsbezirk oder der öffentlich-rechtlichen Körperschaft dieses Staates in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.*

*(2) Auf Vergütungen oder Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragstaaten, einer seiner Gebietskörperschaften, einer seiner Verwaltungsbezirke oder einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft dieses Staates erbracht werden, finden die Artikel 16, 17 und 19 Anwendung.“*

Da der Bf keine Pensionszahlungen aus einem vormals bestehenden öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis erhielt, kommt gegenständlich Art 19 DBA Spanien zur Anwendung, der auf die Ansässigkeit abstellt.

Zur Frage, wo denn der Bf im Beschwerdezeitraum 2014 bis 2019 ansässig war bzw. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte, hält das Gericht fest:

Gemäß der einhelligen verwaltungsgerichtlichen Judikatur ist als Mittelpunkt der Lebensinteressen jener Ort zu verstehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der persönlichen Beziehungen zum einen oder anderen Staat in der Regel den Ausschlag gibt (s. *Tanzer/Unger*, Einführung in das Recht der BAO, 7. Aufl., 2. OECD - Musterabkommen).

Unter dem Begriff „persönliche Beziehungen“ sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung ist dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie anderer Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. *Tanzer/Unger*, aaO. unter Hinweis auf die verwaltungsgerichtliche Judikur).

Insgesamt sind in einer Gesamtschau alle vorliegenden persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen festzustellen und zu gewichten. Bei der Beurteilung ist nicht auf einzelne Jahre abzustellen, sondern in der Regel auf einen längeren (mehrjährigen) Zeitraum.

Fakt ist, dass der Bf in Österreich sowie in Spanien über einen Wohnsitz verfügt. Der im Jahre 1947 geborene Bf ist ledig und hat keine Kinder. Er befand sich im Beschwerdezeitraum bereits in Pension und übte keine beruflichen Aktivitäten mehr aus. Die Mutter des Bf lebte in **\*\*\*Ort1\*\*\***, wo sie im Jahr 2017 verstarb. Neben zwei Nichten, die nach den Angaben des Bf im Ausland wohnen, existieren noch weitere Verwandte in Österreich, zu deren verwandtschaftlichen Grad der Bf allerdings keine näheren Angaben machte. Der Bf gab an, dass er noch zwei weitere Nichten habe, die im Ausland lebten. Gesellschaftliche Aktivitäten in Form von Mitgliedschaft in Vereinen oder sonstigen sozialen oder kulturellen Einrichtungen sind beim Bf weder in Österreich noch in Spanien vorhanden. Den Mittelpunkt des Lebensinteresses in Spanien begründet der Bf ausschließlich mit dem Argument, dass er dort eine Lebensgemeinschaft unterhalte.

Das Bestehen einer Lebensgemeinschaft bildet in der Tat ein starkes Indiz für eine persönliche Beziehung zu dem Ort, an dem diese gelebt wird. Im vorliegenden Fall allerdings bestehen sonst keine weiteren persönlichen Anknüpfungspunkte zu Spanien bzw. **\*\*M\*\*\***. Der Umstand, dass die Mutter des Bf bis zum Jahr 2017 in Österreich wohnte und der Bf auch weitere nicht näher bezeichnete Verwandte im Inland hat, lässt für das Gericht die Folgerung zu, dass in den Beschwerdejahren der Bf, der ausschließlich die österreichische Staatsbürgerschaft besitzt, auch zu Österreich eine gewisse „persönliche Beziehung“ gehabt haben musste, die allerdings nicht so ausgeprägt gewesen sein dürfte, wie jene zu Spanien.

Eine für das erkennende Gericht eindeutige Beurteilung ergibt sich in Bezug auf die wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte des Bf zu Österreich: Der Bf ist Eigentümer einer erst 2008 erworbenen Eigentumswohnung in **\*\*\*Ort1\*\*\*** und besitzt zudem ein „kleines

sanierungsbedürftiges Bauernhaus“. Die im Eigentum des Bf stehenden KFZ (VW Caravelle und VW Käfer) sind bzw. waren in Österreich zugelassen (mit Wechselkennzeichen); ob die weiteren Fahrzeuge BMW R 65 (Motorrad) und zweiter VW Caravelle auch in Österreich zugelassen worden sind, darüber gibt der Bf keine Auskunft. Aktenkundig sind Werkstättenberichte bzw. Rechnungen von einer spanischen Reparaturwerkstätte, welche Arbeiten am VW durchgeführt hatte. Der Bf selbst gab an, dass das nämliche KFZ mit einem \*\*\*Ö\*\* Kennzeichen ausgestattet gewesen sei, allerdings überwiegend in Spanien bewegt worden sei.

Diese Fakten stellen allesamt Indizien dar, welche in eindeutiger Weise eine wirtschaftliche Nahebeziehung zu Österreich dokumentieren. Gleiches gilt in Bezug auf das veranlagte Vermögen; der Bf verwies diesbezüglich auf die im Jahre 2012 in Österreich erworbenen und im Jahre 2022 veräußerten Fondsanteile des Xetra Gold Fonds sowie auf den massiv an Wert verlorenen „Henry hub Gas“ Fonds.

Generell muss festgehalten werden, dass der Bf viele der an ihn gestellten Fragen entweder überhaupt nicht bzw. nur sehr cursorisch beantwortet hat und damit insbesondere die ihm obliegende erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Feststellung von Sachverhalten mit Auslandskonnex nur eingeschränkt erfüllt hat. Das Gericht konnte somit seine Entscheidungsfindung nur auf jene Tatsachen stützen, die ihm vom Bf bekannt gegeben wurden.

Der Umstand, dass der Bf zu keinem Zeitpunkt die Deutsche Rentenversicherung (als rentenauszahlende Stelle) von seiner Ansässigkeit in Spanien in Kenntnis gesetzt hat, deutet ebenso auf eine bestehende wirtschaftliche Nahebeziehung zu Österreich hin. Unter diesem Aspekt erfolgt auch die Beurteilung des Umstandes, dass der Bf die spanische Finanzbehörde weder über den Bezug der deutschen Rente noch über die österreichischen Pensionseinkünfte jemals in Kenntnis gesetzt hat. Der Einwand, dass aufgrund der Komplexität des DBA es kompliziert gewesen wäre einen versierten Steuerberater zu finden, überzeugt nicht. Für die Meldung über die Verlegung der Ansässigkeit von Österreich nach Spanien hätte es lediglich einer entsprechenden Mitteilung an die entsprechenden österreichischen (Finanzamt, PVA, ÖGK) sowie spanischen Behörden bedurft.

Dass der Bf in den Beschwerdejahre Zulassungsbesitzer von zwei Fahrzeugen mit inländischen (Wechsel-)Kennzeichen (W\*\*\*) war, stellt -wie ausgeführt - ein deutliches Indiz für eine (wirtschaftliche) Anknüpfung zu Österreich dar. Durch das jahrelange Beibehalten des inländischen Kennzeichens gab dieser unmissverständlich das Bestehen eines Naheverhältnisses zu Österreich zu erkennen. Hätte der Bf bereits im Beschwerdezeitraum seinen Lebensmittelpunkt in Spanien gehabt, so wäre es naheliegend gewesen, seine Fahrzeuge bei der spanischen Verkehrsbehörde anzumelden und mit einem spanischen Kennzeichen zu versehen, sodass rechtliche Agenden im Zusammenhang mit der

Fahrzeughaltung (behördliche Anschreiben etwa iZm Verkehrsstrafen, technischen Begutachtungen, Versicherungen, etc.) in **M** und nicht in **Ort1** erfolgen hätten können.

Fest steht auch, dass der Bf in den Beschwerdejahre nicht in Spanien, sondern in Österreich sozialversichert war. Auch dieses Faktum indiziert ein Naheverhältnis zu Österreich.

Dass sich der Bf im Beschwerdezeitraum zu einem wesentlichen Teil in Spanien aufhielt, ist durchaus plausibel und wird vom Gericht auch nicht angezweifelt. An wie vielen Tagen in den einzelnen Beschwerdejahre der Bf konkret in Österreich anwesend war und an wie vielen Tagen dieser sich in Spanien aufhielt, darüber vermag das Gericht keine Feststellungen zu treffen. Ein diesbezügliches Zahlenmaterial wurde vom Bf in keiner Lage des Verfahrens beigebracht, geschweige denn erfolgte eine Nachweisführung oder Glaubhaftmachung.

Aus diesem Grund konnte auch nicht geprüft werden, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze, BGBl II Nr. 528/2003 („Zweitwohnsitzverordnung“) vorliegen. Nach dieser Bestimmung kann bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 des EStG 1988 begründen, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird. Das Gericht geht bei der vorliegenden unklaren Sachlage davon aus, dass die aufgestellte Grenze von 70 Tagen vorliegendenfalls überschritten wurde und daher im Beschwerdezeitraum ein inländischer Wohnsitz bestanden hat. Es wäre Aufgabe des Bf gewesen durch Führung und Vorlage eines entsprechenden Verzeichnisses nachzuweisen, dass die inländische Wohnung in den streitverfangenen Zeiträumen an weniger als 70 Tagen im Jahr benutzt wird (vgl § 1 Abs. 2 VO). Dieser Beweislasttragung kam der Bf in keiner Lage des Verfahrens nach.

Zur Untermauerung der Ansässigkeitsdauer in Spanien wurden vom Bf Kartenbenutzungsnachweise (Zahlungen bzw. Geldbehebung per Zahlkarte am Geldautomaten in Spanien über die **Bank1** Bank) u.a. betreffend die Zeiträume 2017 bis 2019 zur Vorlage gebracht. Daraus ist zu ersehen, dass der Bf bzw. allenfalls (eine) durch ihn beauftragte Person(-en) Barabhebungen am Bankomaten in folgender Häufigkeit tätigte (Anzahl der Barbehebungen laut Bf im jeweiligen Monat):

	2017	2018	2019
Jä	4	8	2
Feb	6	7	2
Mä	2	4	4
Apr	4	7	5
Mai	1	5	2
Jun	3	3	6
Jul	2	6	8
Aug	2	3	6

Sept	0	0	0
Okt	6	0	0
Nov	1	8	2
Dez	3	6	3

Ein ähnliches Bild ergibt sich in Bezug auf die Jahre 2014 bis 2016. Auch hier ist anhand der vorgelegten Unterlagen (Bankauszüge, allerdings unvollständig) zu ersehen, dass der Bf wiederkehrend Bargeldbehebungen in Spanien tätigte.

Dass die Anzahl der Barbehebungen (der Bf hatte diese auf den zur Vorlage gebrachten Bankaufstellung gelb markiert) einen Hinweis darauf geben, dass sich der Bf in den angeführten Monaten doch mit einer gewissen mehr oder weniger ausgeprägten Regelmäßigkeit in Spanien aufhielt, ist offenkundig. Es kann, wie ausgeführt, allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass die Barbehebungen auch durch vom Bf beauftragte Personen (etwa die Lebensgefährtin) vorgenommen worden sind. Zur Behebung am Automaten reichen das körperliche Innehaben der Bankkarte sowie die Kenntnis des PIN-Codes. Daher erlaubt das vorliegende Beweismittel weder eine verlässliche Beurteilung dahingehend, an wie vielen Tagen im Jahr sich der Bf in Spanien aufgehalten hat noch ob dessen Lebensmittelpunkt sich in Spanien befunden hat.

Selbst wenn sich der Bf in den Beschwerdejahren zu einem (weitaus) überwiegenden Teil in Spanien aufgehalten haben sollte, so stellt die Tatsache der tatsächlichen Aufenthaltsdauer in einem Staat bei der Beurteilung des Lebensmittelpunktes nur einen Teilaspekt dar. Wie ausgeführt, ist die Ausprägung der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu einem Staat letztlich für die Beurteilung der Fragen nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen entscheidungsrelevant.

Auch die vom Bf zur Vorlage gebrachten Urkunden betreffend Energierechnungen (sämtliche der aktenkundigen Fakturen lauten auf \*\*\*Anna1\*\*\*) sowie die übermittelten Arztrechnungen (zB Rechnung \*\*\*A\*\*\* dental vom 15.2.2017 über € 42; Rechnung \*\*\*A\*\*\* dental vom 16.10.2017 über € 10) vermögen nach Auffassung des Gerichtes kein maßgebliches wirtschaftliches Naheverhältnis des Bf zu Spanien belegen. Gleiches gilt für ein an den Bf gerichtetes Anbot einer Installationsfirma aus 2011 betreffend den Einbau einer Therme.

Für den Bf war offenbar die aufgrund der eingelangten Kontrollmitteilung über den Bezug einer Auslandspension (Deutsche Rentenversicherung) im Dezember 2020 von Amts wegen erfolgte Veranlagung (mit Ansatz der deutschen Rentenzahlungen bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes) ausschlaggebend für seine Überlegung, dass der Mittelpunkt seines Lebensinteresses nun doch in Spanien liege. Dies dürfte wohl dem Umstand geschuldet sein, dass die Pflichtveranlagung der Jahre 2014 bis 2019 insgesamt zu einer Steuernachforderung von ca. € 11.000 geführt hat. Dass der Umstand der Steuernachzahlung kausal für eine revidierte Betrachtung des Lebensmittelpunktes gewesen sein dürfte, manifestiert sich nicht zuletzt im Umstand, dass der Bf trotz Bestehens einer langjährigen Lebensgemeinschaft in

**\*\*M\*\*** bislang, dh bis zum Zeitpunkt der von Amts wegen erfolgten Veranlagung, keine wie immer gearteten (aktenkundigen bzw. nach außen in Erscheinung getretenen) Überlegungen über den Wechsel seiner steuerlichen Ansässigkeit von Österreich nach Spanien angestellt hat.

Eine Bescheinigung der „Agencia Tributaria“ über den (vorläufigen) Residentenstatus des Bf in Spanien, ausgestellt per Datum 3.11.2021, wurde vom Bf erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegt. Der Residentenstatus wirkt grundsätzlich pro futuro; eine Rückwirkung desselben auf vergangene Perioden ist bei vorliegender Diktion nicht möglich. Im Übrigen hat der Bf bislang weder die deutschen Renteneinkünfte noch die inländischen Pensionseinkünfte der spanischen Finanzbehörde bekannt gegeben.

Wenn ein DBA die Versteuerung von Einkünften im (ausländischen) Wohnortstaat vorsieht und somit die Pension in Österreich steuerfrei zu stellen ist, muss vor der Umstellung der Steuerkennzeichnung eine von der ausländischen Steuerbehörde bestätigte Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt werden. Damit soll der Gefahr begegnet werden, dass die steuerliche Erfassung von Einkünften infolge Nichtmeldung in keinem Staat erfolgt und somit letztlich unterbleibt.

Dies bedeutet, dass im vorliegenden Fall die Besteuerungshoheit Spaniens grundsätzlich nur für Zeiträume nach Ausstellung der spanischen Ansässigkeitsbescheinigung zum Tragen käme, sollten dann jene Indizien, die für einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Spanien stehen, prävalieren.

Zusammenfassend hält das Gericht fest: Im Zuge der vorzunehmenden freien Beweiswürdigung kommt unter Berücksichtigung der hier vorliegenden Umstände jenen Indizien, die für die Aufrechterhaltung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in **\*\*\*Ort1\*\*\*** stehen, letztlich mehr an Gewicht zu als jenen, welche für die Begründung eines neuen Lebensmittelpunktes in **\*\*M\*\*** sprechen. Isoliert betrachtet stellt die Lebensgemeinschaft des Bf in Spanien ein durchaus starkes Argument für das Vorliegen seines Lebensmittelpunktes in Spanien dar; allerdings wird dieses überlagert durch die aufgezeigten Indizien, die in eindeutiger Weise die Beibehaltung eines wirtschaftlichen Naheverhältnisses zu Österreich dokumentieren. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung bzw. -beurteilung der vorliegenden Sachlage, beruhend insbesondere auf dem bisherigen steuerlichen Verhalten des Bf vor Erfassung der deutschen Pensionseinkünfte durch die inländische Behörde, kann nach Auffassung des Gerichtes nicht davon ausgegangen werden, dass bereits in den Beschwerdejahren der Mittelpunkt der Lebensinteressen von **\*\*\*Ort1\*\*\*** nach Spanien verlegt worden ist.

Dies hat zur Konsequenz, dass eine Ansässigkeit des Bf im Sinne des DBA-Spanien im beschwerdeverfangenen Zeitraum in Österreich gegeben war. Demnach hat Österreich das Besteuerungsrecht an den Pensionseinkünften sowie durch Setzung eines Progressionsvorbehaltes auch an den deutschen Rentenzahlungen.

Die angefochtenen Steuerbescheide stehen mit den gesetzlichen Vorgaben in Einklang.

**Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG**

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 genannten Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor. Das vorliegende Erkenntnis gründet sich auf die vom Gericht in freier Beweiswürdigung erfolgte Beurteilung der ihm vorliegenden Beweismittel.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. Februar 2024

## **EAS 3447, Ruhebezüge von selbständigen Ärzten**

Bezieht ein Arzt, der nach seiner Pensionierung in Griechenland ansässig geworden ist, Pensionen aus der Pflichtversicherung im Rahmen der Sozialversicherung (einerseits aus der gesetzlichen Pensionsversicherung und andererseits aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen (Ärztammer)), die innerstaatlich [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a](#) bzw. [lit. b EStG 1988](#) unterliegen, so ist nach der Art der früheren Beschäftigung zu unterscheiden. Soweit die Pensionen und Bezüge für eine frühere unselbständige Tätigkeit gezahlt werden, ist [Art. 18 DBA-Griechenland](#) anwendbar, wonach das ausschließliche Besteuerungsrecht (OECD-MA konform) dem Ansässigkeitsstaat zukommt.

Soweit es sich hingegen um Pensionen und Bezüge handelt, die für eine frühere selbständige Tätigkeit gezahlt werden, kann [Art. 18 DBA-Griechenland](#) nicht anwendbar sein. Das [DBA-Griechenland](#) beinhaltet darüber hinaus weder eine explizite Regelung zur Einordnung von Ruhebezügen aus einer früheren selbständigen Arbeit noch eine solche für Sozialversicherungspensionen und ist somit OECD-MA konform. Dementsprechend sind Pensionen und Bezüge, die auf Pflichtversicherungsbeiträgen im Rahmen der 1. Säule der Altersvorsorge beruhen, unter [Art. 21 DBA-Griechenland](#) zu subsumieren (vgl OECD-MK Art. 18 Z 26; siehe dazu Dommès, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012), 48 sowie 224 f). Die Anwendbarkeit von [Art. 14 DBA-Griechenland](#) und eine damit einhergehende Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Staat, in dem die selbständige Tätigkeit durch eine feste Einrichtung ausgeübt wurde, ist ausgeschlossen. Etwas anders gilt für Firmenpensionen (siehe dazu EAS 2382).

Sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen eine allgemeine Sonderbestimmung für Sozialversicherungspensionen vorsieht, die nicht bloß für frühere unselbständige Arbeit gilt (zB [DBA-Deutschland](#)), wären die gegenständlichen Pensionen aus der 1. Säule darunter zu subsumieren und daher eine Besteuerung im Quellenstaat (dh. im Staat der auszahlenden Stelle) möglich.

Bundesministerium für Finanzen, 23. August 2023

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 25.05.2023 der \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 vom 15.05.2023 des Finanzamtes Österreich, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*

### zu Recht erkannt:

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

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist seit 2012 bei der G1 GmbH in Linz angestellt. Mit Entsendungsvertrag vom Juli 2016 wurde die Bf. mit Wirksamkeit vom Oktober 2016 innerhalb des G- Konzerns zur G- Texas LLC, USA, entsandt. Juristischer Arbeitgeber blieb die G1 GmbH. Die G- Texas LLC trug den gesamten Lohnaufwand der Bf. und führte als wirtschaftlicher Arbeitgeber nach US-amerikanischen Recht, die laufende Lohnsteuer an die US-Steuerbehörde ab. Die Bf. versteuerte während der gesamten Entsendung ihr Einkommen auf Grund der von der steuerlichen Vertretung eingereichten US-Steuererklärungen in den USA.

Gleichzeitig mit der Bf. ist auch ihr Ehegatte, A. mit in die USA übersiedelt und nahm ebenfalls eine Beschäftigung bei der G- Texas LLC auf. Die Ehegatten gaben mit dem Wegzug in die USA

ihren bisherigen Wohnsitz in Österreich auf. Die Wohnmöglichkeit in ihrem Einfamilienhaus wurde durch Abmeldung der Energielieferverträge (Strom, Gas) und der Gebäudeversicherungen sowie Einlagerung der Einrichtungsgegenstände ausgeschlossen. Es erfolgte eine amtliche Abmeldung des Wohnsitzes in O1. mit dem Wegzug in die USA mit Oktober 2016.

Mit Vereinbarung vom September 2019 wurde die Entsendung der Bf. zur G- Texas mit Wirksamkeit vom 31.05.2020 beendet. Das bestehende Dienstverhältnis zum juristischen Arbeitgeber, der G1 GmbH, war von der Beendigung der Konzernentsendung nicht berührt und bestand weiter. Die Bf. nahm daher mit 1. Juni dieses Jahres wieder ihre Berufstätigkeit bei der G1 GmbH in Linz auf.

Die Bf. und ihr Ehegatte sind Ende Dezember 2019 nach Österreich zurückgekehrt und begründeten in ihrem Einfamilienhaus in O1. wieder einen Wohnsitz. Die amtliche Hauptwohnsitzmeldung erfolgte mit 2.1.2020. Im Zeitraum vom 1.1.2020 bis 31.5.2020 verbrauchte die Bf. nachweislich ihren Resturlaub sowie Arbeitszeitguthaben (drei Arbeitstage) aus Vorjahren. Sie erhielt auf Grund des Entgeltfortzahlungsanspruches während Urlaubs und Zeitausgleiches ihre Bezüge aus der noch aufrechten Arbeitsentsendung zur G- Texas weiterbezahlt. Dieser sogenannte „Nichtleistungslohn“ wurde im Rahmen der Konzernleistungsverrechnung wirtschaftlich von der G- Texas getragen und dafür Lohnsteuer in den USA abgeführt. Die Bf. hat diese nichtselbständigen Einkünfte (Brutto \$ 90.997) in ihrer US-Abgabenerklärungen angeführt und in den USA versteuert (Total Tax \$ 15.914).

Nach Einreichung der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2020 forderte das Finanzamt (FA) die Bf. mit Vorhalt vom 11.11.2021 zur detaillierten Darlegung und Nachweisführung betreffend die Auslandseinkünfte aus ihrer Entsendung im Zeitraum 1.1. bis 31.05.2020 auf. Diesem Verlangen entsprach die Bf. mit dem Schreiben der steuerlichen Vertreterin (StV) vom 6.12.2021 und wurde der Abgabenbehörde unter Belegnachweise folgender Sachverhalt mitgeteilt:

*„Unsere Mandantin war bis 31. Mai 2020 von der G1 GmbH in die USA zur G- Texas LLC entsendet. Im Anschluss an die Entsendung in die USA war unsere Mandantin wieder in Österreich für die G1 GmbH tätig. Ein neuer Dienstvertrag wurde in diesem Zusammenhang nicht abgeschlossen.*

*Die Entsendevereinbarung zwischen unserer Mandantin und ihrem Arbeitgeber war bis 31. Mai 2020 aufrecht. Unsere Mandantin hatte bis Anfang 2020 keinen Wohnsitz in Österreich und unterlag bis zu diesem Zeitpunkt dem ausschließlichen Besteuerungsrecht der USA (DBA-rechtlicher Ansässigkeitsstaat). Im Jänner 2020 war unsere Mandantin wieder nach Österreich zurückgekehrt und sie hat bis Ende Mai ihren - auf die Tätigkeit in den USA entfallenden - Resturlaub konsumiert.*

*Da es sich bei den Bezügen (für den Resturlaub) laut Lohnzettel um bereits im früheren Ansässigkeitsstaat USA erdiente Leistungen (aus der Entsendung zur G- Texas LLC) handelt, hat Österreich abkommensrechtlich kein Besteuerungsrecht an diesen Bezügen (so auch das BMF in EAS 3290) und haben bei der Veranlagung 2020 diese Auslandsbezüge außer Betracht zu bleiben (Steuerfreistellung).“*

Das FA wich von der Erklärung der Bf. ab und setzt im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 20.04.2023 beide Bezüge – die Entgeltfortzahlungen der G- Texas betreffend den Zeitraum 1.1. bis 31.05.2020 und die Bezüge nach Wiederaufnahme der Tätigkeit bei der G1 GmbH Linz vom 1.6. bis 31.12.2020 – als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an. Zusätzlich wurden die Auslandsbezüge von der G- Texas (€ 63.706) zur Progression herangezogen.

Dem Vorbringen der Bf., dass Österreich kein Besteuerungsrecht an den Entgeltfortzahlungen betreffend den Verbrauch des Resturlaubes aus der Tätigkeit bei der G- Texas habe, wurde folgende Begründung entgegengehalten:

*„Gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit all ihren in- und ausländischen Einkünften, wozu gemäß § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gehören, der Einkommensteuer. Sie hatten im Jahr 2020 ihren Wohnsitz in Österreich und unterliegt somit mit ihrem gesamten Welteinkommen - und damit nicht nur mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit Inlandsbezug, sondern auch mit der für die Tätigkeit in den USA erhaltenen laufenden Bezüge - der österreichischen Einkommensteuer.*

*Doppelbesteuerungsabkommen entfalten nur insofern eine Schrankenwirkung, als sie die sich aus innerstaatlichem Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Die Steuerpflicht ist daher zunächst nach innerstaatlichem Recht zu beurteilen und erst im nächsten Schritt ist die Besteuerung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zu prüfen (VwGH 28. November 2007, 2006/14/0057).*

*Nach Artikel 15 Absatz 1 DBA-USA dürfen, vorbehaltlich der Artikel 18 bis 19, Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.*

*Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die im Jahr 2020 ausbezahlten Bruttobezüge iHv € 77.128 Ausfluss aus dem Entsendevertrag in die USA darstellen. Unbestritten ist weiters, dass seit 01.01.2020 der Tätigkeitsort nicht mehr in den USA liegt und zu diesem Zeitpunkt auch der Wohnsitz in den USA aufgegeben und nach Österreich zurückverlegt wurde. Die DBA-rechtliche Ansässigkeit befindet sich seit 1.01.2020 daher wieder in Österreich. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates (= Österreich) wird weder durch eine allfällige Ansässigkeit des Arbeitgebers im anderen DBA-Partnerstaat, noch dadurch beeinträchtigt, dass die Arbeit nicht*

*im Ansässigkeitsstaat (des Arbeitnehmers), sondern in Drittstaaten ausgeübt wird (Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht 1/1 Z 15). Da mit 01.01.2020 kein Tätigkeitsort in den USA mehr vorlag, fällt das Besteuerungsrecht für die gesamten laufenden Bezüge von 01.01.2020 bis 31.05.2020 dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu. Ob die Tätigkeit tatsächlich im Ansässigkeitsstaat ausgeübt oder, wie im vorliegenden Fall, durch die Konsumation von Resturlaub nur fingiert wird, ist nicht von Relevanz. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.*

*Es wird seitens der Abgabenbehörde darauf hingewiesen, dass die in den USA zu Unrecht abgeführte Steuer im Wege eines Rückerstattungsverfahrens in den USA zurückzufordern ist. Eine Anrechnung der amerikanischen Steuer auf die österreichische ist nicht möglich, da Österreich das alleinige Besteuerungsrecht für diese Bezüge hat.“*

Der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 20.04.2023 wurde vom FA gemäß § 299 BAO aufgehoben und durch den geänderten Einkommensteuerbescheid 2020 vom 15.05.2023 ersetzt. In diesem sind die Auslandseinkünfte (Bezüge aus Entgeltfortzahlung der G- Texas von 1.1. bis 31.05.2020) nicht mehr zur Progression herangezogen worden.

Die Bf. erhob durch ihre StV gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 mit Anbringen vom 25.05.2023 rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde. Es wurde beantragt die Einkommensteuer entsprechend der am 6.5.2021 eingebrachten Einkommensteuererklärung unter Berücksichtigung des Pendlerpauschales von € 861 und des Pendlereuros iHv € 38,50 festzusetzen (mit Abgabengutschrift -€ 3.242). Zur Begründung brachte die Bf. Folgendes vor:

*„Die während der Entsendedauer von 15. Oktober 2016 bis einschließlich 31. Mai 2020 angefallenen Personalkosten wurden von der G- Texas LLC als wirtschaftlicher Arbeitgeber getragen und unterlagen zu 100 % der US-Besteuerung. So unterlagen auch die Bezüge für den Zeitraum 1. Jänner 2020 bis 31. Mai 2020 weiterhin der US-Besteuerung (siehe US-Steuererklärung von 2020). Ab 1. Juni 2020 nahm die Bf. die Tätigkeit für die G1 GmbH in Österreich wieder auf.*

*Mittels Einkommensteuerbescheid 2020 vom 15. Mai 2023 unterwirft die Finanzbehörde das im Zeitraum von 1. Jänner 2020 bis 31. Mai 2020 bezogene Einkommen (= Gehaltsfortzahlungen auf Grund Verbrauches des Resturlaubes während des aufrechten Entsendevertrages zur G-Texas LLC) der vollen inländischen Besteuerung und bewirkt somit eine Doppelbesteuerung der genannten Bezüge. Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie im Art 22 DBA Österreich/USA vorgesehen, wurde von der Finanzbehörde verweigert.*

*Weil sich die DBA-rechtliche Ansässigkeit seit 1. Jänner 2020 wieder in Österreich befinde, vermeint die Finanzbehörde, dass das Besteuerungsrecht für die gesamten laufenden Bezüge des Jahres 2020 – auch für die Entgeltfortzahlungen während der aufrechten Entsendung in die USA - dem Ansässigkeitsstaat Österreich zufalle. Außerdem sei die in den USA entrichtete*

*Einkommensteuer nicht auf die österreichische Steuerlast anzurechnen, da diese Steuer mangels eines Besteuerungsrechtes der USA zu Unrecht geleistet worden wäre.*

*Zum Besteuerungsrecht am Urlaubsentgelt aus Ansprüchen vor Verlagerung der Ansässigkeit:*

*Das Besteuerungsrecht an den während des Urlaubsverbrauchs gewährten Entgelten (Urlaubsentgelt) steht jedenfalls dem Staat zu, der die Einkünfte aus der aktiven Tätigkeit, die der Entstehung des Urlaubsanspruchs zugrunde liegt, besteuern darf. Da der Urlaubsanspruch unstrittig ausschließlich aus der in den USA ausgeübten Tätigkeit resultiert, unterliegen die vorliegenden Urlaubsentgelte nach dem Kausalitätsprinzip, das insoweit das Zuflussprinzip verdrängt, dem Besteuerungsrecht der USA. Aus der von der Finanzbehörde zitierten Quelle geht ebenfalls hervor, dass dem Arbeitsausübungsstaat grundsätzlich das Recht auf Besteuerung der Arbeitseinkünfte zusteht. Es ist hierbei unerheblich, ob der Empfänger dieser Einkünfte im Zahlungszeitpunkt noch im Arbeitsausübungsstaat ansässig ist oder nicht. Es ist einzig und allein entscheidend, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind. Nach Auffassung des BMF sind alle jene Zahlungen kausal mit der Tätigkeit als Dienstnehmer verknüpft, die - bei Wegdenken dieser Tätigkeit - nicht angefallen wären (Loukota/Jirousek/ Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht 1/1 Z 15 Rz 31-32). Auch Gehaltsfortzahlungen die während einer Dienstfreistellung wegen Beendigung des Dienstverhältnisses bis zum Ablauf der Kündigungsfrist geleistet werden, werden als mit der seinerzeitigen aktiven Dienstleistung kausal verbunden angesehen. Verlegt daher ein in einem Vertragsstaat ansässiger Arbeitnehmer aus Anlass der vorzeitigen Beendigung des Dienstvertrags seinen Wohnsitz in den anderen Vertragsstaat und werden ihm die Gehälter bis zum vertraglich vorgesehenen Ablauf des Dienstverhältnisses weitergezahlt, so steht das Besteuerungsrecht an den Gehaltsfortzahlungen dem Staat zu, der auch hinsichtlich die Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuernsberechtigt war (VwGH, 26.02.2015, 2012/15/0128 sowie Loukota/Jirousek/ Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht 1/1 Z 15 Rz 35).*

*Unsere Mandantin hat nach Beendigung ihrer physischen Tätigkeit in den USA und nach Verlegung der Ansässigkeit nach Österreich ihren Resturlaub aus Vorjahren konsumiert. Der Grundsatz der Kausalität gilt auch für Entgeltfortzahlungen, sodass der in Österreich konsumierte Resturlaub im Zeitraum 1. Jänner 2020 bis 31. Mai 2020 kausal mit der aktiven Tätigkeit beim wirtschaftlichen Arbeitgeber - G- Texas LLC - verbunden ist. Ohne die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Texas (USA) hätte unsere Mandantin keinen Anspruch auf jenen Urlaub aus Vorjahren, welchen sie von 1. Jänner 2020 bis 31. Mai 2020 in Österreich konsumiert hat. Das Besteuerungsrecht an einer Entgeltfortzahlung wegen Urlaubs muss jenem Staat zustehen, in dem der Urlaubsanspruch verdient wurde und nicht jenem Staat, in dem der Arbeitnehmer sich während seines Urlaubes physisch aufhält. Zusammenfassend muss jenem Staat das ausschließliche Besteuerungsrecht an den nachträglichen Zahlungen zugewiesen werden, dem auch das Besteuerungsrecht an den Zahlungen für die aktive Tätigkeit zugekommen ist. Das ist*

*der damalige Ansässigkeits- und Arbeitsverrichtungsstaat USA. Die Verlagerung der Ansässigkeit führt bei Arbeitseinkünfte, die nach dem Kausalitätsprinzip dem früheren Vertragsstaat zuzurechnen sind, zu keinem Besteuerungsrecht des im Zuflusszeitpunkt bestehenden anderen Ansässigkeitsstaates.*

*Das BMF hat sich im Rahmen seiner EAS-Auskünfte mehrmals mit der Frage beschäftigt, wie Einkünfte, die vor Begründung der Ansässigkeit in Österreich im Ausland erarbeitet wurden, die aber erst nach der Ansässigkeitsverlagerung nach Österreich zugeflossen sind, DBA-rechtlich zu behandeln sind (vgl dazu auch Englmaier in Aigner/Kofler/Tumpel [Hrsg], DBA-Kommentar, 2. Aufl 2019, Art 23b, I. Grundsätze der Anrechnungsmethode [Rz 45]). Nach den EAS 1478, 2041 und 3290 sind Einkünfte, die vor der Ansässigkeitsverlagerung nach Österreich im Ausland erarbeitet wurden, aber erst nach dem Zuzug nach Österreich zufließen, von der inländischen Besteuerung freizustellen (z.B. Aktienoptionsgewinn, ebenso Abfertigung nach Rückkehr von den USA, bzw Italien nach Österreich). Dies gilt demnach ausdrücklich unabhängig davon, ob im betreffenden DBA die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode festgelegt ist.*

*Unsere Mandantin beantragt zudem die Berücksichtigung des aliquoten großen Pendlerpauschales bis 40km in Höhe von € 861,00 sowie des Pendlereuros iHv € 38,50 (Auszug aus dem Pendlerrechner liegt bei).“*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.07.2023 wurde die Beschwerde abgewiesen. Der von der Bf. dargelegte Sachverhalt sei vollständig nachgewiesen, somit unstrittig und entspräche dem vom FA in der BVE festgestellten Sachverhalt. Zu rechtlichen Begründung, weshalb die in den USA versteuerten Entgeltfortzahlungen der G- Texas im Zeitraum 1.1.2020 bis 31.5.2020 betreffend den Verbrauch des Resturlaubes aus Urlaubsvorjahren, in Österreich steuerpflichtig sind, wurde ausgeführt:

*„Ob die Tätigkeit tatsächlich im Ansässigkeitsstaat ausgeübt oder wie im vorliegenden Fall durch die Konsumation von Resturlaub nur fingiert wird, ist nicht von Relevanz.*

*Die Bf. betont zwar richtig im Beschwerdevorbringen, dass Einkünfte, die vor der Ansässigkeitsverlagerung nach Österreich im Ausland erarbeitet wurden, aber erst nach dem Zuzug nach Österreich zufließen, von der inländischen Besteuerung freizustellen sind. Gerade diese aufgegriffene Thematik ist auch Gegenstand der zitierten EAS 1478 und 3290, steht jedoch sachverhaltsmäßig in keinerlei Zusammenhang mit dem vorliegenden Fall.*

*Die Bf. verkennt die Lage dahingehend, dass Nachzahlungen für eine frühere aktive Tätigkeit zwar sehr wohl nach dem Kausalitätsprinzip zuzuordnen sind, dies hier jedoch nicht der Fall ist, da die Tätigkeit (ob Urlaubsverbrauch oder nicht) aktiv in Österreich ausgeübt wird. Es handelt sich bei den laufenden Entgeltzahlungen um Aktivbezüge und keine - wie im Beschwerdevorbringen behaupteten- nachgelagerten Zahlungen für eine ehemalige Tätigkeit in den USA. Die Ansicht der Bf., es sei einzig und allein entscheidend, ob die betreffenden*

*Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind, ist zwar richtig, wurde jedoch falsch ausgelegt. Gerade im vorliegenden Sachverhalt sind die betreffenden Entgeltzahlungen nicht der in den USA erbrachten Arbeitsleistung zuzuordnen.*

*Da die Vergütung nach Ansässigkeitswechsel keine im anderen Staat (USA) ausgeübte Arbeit abgelten, ist das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuzuweisen, für solche Zahlungen gilt nicht das für aktive Arbeitsleistungen nach Art. 15 maßgebende Kausalitätsprinzip, sondern wie im innerstaatlichen Steuerrecht das Zuflussprinzip (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, Art. 15 Rz 75).*

*Inwiefern die von der Bf zitierte EAS 2041, welche sich mit nicht handelbaren Optionsrechten als Anreizlohn für die Zukunft beschäftigte, mit der gegenständlichen Thematik in Zusammenhang stehen sollte, ist für die Abgabenbehörde unklar. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“*

Gegen die BVE wurde von der Bf. fristgerecht der Vorlageantrag vom 2.08.2023 gestellt und darin ergänzend Folgendes vorgebracht:

*„[...] Weiters wird vom FA ausgeführt, dass richtigerweise im Beschwerdevorbringen betont wurde, dass Einkünfte, die vor der Ansässigkeitsverlagerung nach Österreich im Ausland erarbeitet wurden, aber erst nach dem Zuzug nach Österreich zufließen, von der inländischen Besteuerung freizustellen sind, diese aufgegriffene Thematik habe sachverhaltsmäßig aber keinerlei Zusammenhang mit dem vorliegenden Fall.*

*Zwar wären laut Begründung Nachzahlungen für eine frühere aktive Tätigkeit sehr wohl nach dem Kausalitätsprinzip zuzuordnen, dies sei hier jedoch nicht der Fall, da die Tätigkeit - ob Urlaubsverbrauch oder nicht - aktiv in Österreich ausgeübt worden wäre. Es handle sich bei den laufenden Entgeltzahlungen um Aktivbezüge und keine nachgelagerten Zahlungen für eine ehemalige Tätigkeit in den USA. Zwar sei unsere Ansicht, dass einzig und allein entscheidend sei, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind, richtig, diese werde jedoch laut Ansicht der Behörde falsch ausgelegt. Gerade im vorliegenden Sachverhalt seien die betreffenden Entgeltszahlungen nicht der in den USA erbrachten Arbeitsleistung zuzuordnen.*

*Da die (Urlaubs-)Vergütung nach Ansässigkeitswechsel keine im anderen Staat (USA) ausgeübte Arbeit abgelte, sei das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuzuweisen. Für solche Zahlungen gelte nicht das für aktive Arbeitsleistungen nach Art. 15 maßgebende Kausalitätsprinzip, sondern wie im innerstaatlichen Steuerrecht das Zuflussprinzip (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, Art. 15 Rz. 75).*

Zur Begründung der Beschwerde:

1. Besteuerungsrecht der USA am Urlaubsentgelt:

Hinsichtlich der Begründung des Besteuerungsrechts der USA am Urlaubsentgelt verweisen wir zu nächst auf die Ausführungen in der am 25. Mai 2023 eingebrachten Beschwerde.

In Ergänzung dazu soll auf den offenkundigen Widerspruch in den Ausführungen des FA in der BVE hingewiesen werden. Demnach sei einerseits zwar **unbestritten**, dass die im Jahr 2020 **ausbezahlten Bezüge iHv EUR 77.128 einen Ausfluss aus dem Entsendevertrag in die USA darstellen**. Andererseits handle es sich beim **Urlaubsentgelt aber um Aktivbezüge und keine nachgelagerten Zahlungen für eine ehemalige Tätigkeit in den USA**.

Das Urlaubsentgelt stellt seinem Wesen nach gerade keinen Aktivbezug dar, weil es sich um die Entgeltfortzahlung während der urlaubsbedingten Abwesenheit vom Arbeitsplatz handelt. Das Urlaubsentgelt ist folgerichtig entsprechend dem „Ausfallsprinzip“ so zu berechnen, als hätte (!) der Arbeitnehmer gearbeitet. Es handelt sich daher nicht um einen Aktivbezug (wie von der Behörde behauptet), sondern um einen „Nichtleistungslohn“, der kausal auf die Tätigkeit in den USA zurückzuführen und somit als Ausfluss dieser Tätigkeit anzusehen ist. Dass sich das DBA-rechtliche Besteuerungsrecht an Nichtleistungslohnen entsprechend dem Kausalitätsgrundsatz ausschließlich danach richtet, wo diese Entgeltfortzahlung „erarbeitet“ wurde, und nicht danach, wo sich der Arbeitnehmer während einer solchen Entgeltfortzahlung aufgehalten hat, lässt sich auch aus der (in der Beschwerde bereits zitierten und vom FA ignorierten Judikatur des VwGH) zur Zuteilung des DBA-rechtlichen Besteuerungsrechts für Gehaltsfortzahlungen im Rahmen einer Dienstfreistellung klar ableiten: VwGH, 26.02.2015, 2012/15/0128, sowie 23.02.2017, Ro 2014/15/0050).

Das Besteuerungsrecht des Arbeitsausübungsstaates am Urlaubsentgelt wird auch im EAS 3038 behandelt: Wird ein in Österreich ansässiger Mitarbeiter eines österreichischen Unternehmens in das in Russland gelegene Werk des Unternehmens für 36 Wochen (= 180 Arbeitstage) jährlich entsandt und verbringt er sechs Wochen (= 30 Arbeitstage) als Urlaub und zehn Wochen (= 50 Arbeitstage) aufgrund von Zeitausgleich in Österreich, wird sonach in Österreich keine berufliche Arbeit verrichtet, unterliegt gemäß Art. 15 des österreichisch-russischen DBA der gesamte Arbeitslohn der Besteuerung in Russland und ist gem. Art. 23 Abs. 1 des Abkommens in Österreich von der Besteuerung freizustellen.

Das Argument der Behörde in der Berufungsvorentscheidung, wonach sich das DBA rechtliche Besteuerungsrecht für ein Urlaubsentgelt nicht nach dem DBA-rechtlichen Kausalitätsprinzip, sondern nach dem innerstaatlichen Zuflussprinzip richte, würde im umgekehrten Fall der Zahlung eines Urlaubsentgelts an einen im Ausland ansässigen Arbeitnehmer, das ausschließlich aus einer in Österreich für einen österreichischen Arbeitgeber erbrachten Arbeitsleistung resultiert, die Zuweisung des DBA-rechtlichen Besteuerungsrechts an den ausländischen Ansässigkeitsstaat bedeuten. Entgegen den Ausführungen der Behörde im Rahmen der Berufungsvorentscheidung kann für die Zuteilung des Besteuerungsrechts am Urlaubsentgelt nicht entscheidend sein, wo der Arbeitnehmer seinen Urlaub konsumiert,

sondern wem das DBA-rechtliche Besteuerungsrecht am Entgelt für die den Urlaubsanspruch generierende Arbeitsleistung zusteht.

Inwieweit die von der Behörde zitierte Rechtsquelle ‚Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, Art. 15 Rz. 75‘ im vorliegenden Fall relevant sein soll, ist unklar. Die Literaturstelle bezieht sich auf eine zwischen Deutschland und Österreich geschlossene Konsultationsvereinbarung, die für das DBA Österreich-USA keine Anwendung findet. Lediglich im Pkt. 2 wird eine Einzelerledigung des BMF zum DBA Österreich-USA zitiert, in welcher Entschädigungen für ein Wettbewerbsverbot dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen werden (= Zuflussprinzip), da diese keine im anderen Staat ausgeübte Arbeit abgelte. Dies steht aber in keinem Zusammenhang mit dem vorliegenden Sachverhalt, weil Karenzentschädigungen für die Einhaltung eines Konkurrenzverbots ein Entgelt für eine gesonderte Verpflichtung eines Arbeitnehmers für die Zeit nach der Beendigung eines Dienstverhältnisses darstellt und insoweit mit dem Urlaubsentgelt überhaupt nicht vergleichbar ist.

## 2. Berücksichtigung des Urlaubsentgelts in Österreich:

Aus dem Umstand, dass das Besteuerungsrecht am in den USA verdienten Urlaubsentgelt den USA zu kommt, ergibt sich weiteres die Frage, wie das Urlaubsentgelt in Österreich als Ansässigkeitsstaat im Zuflusszeitpunkt zu behandeln ist. Die in der Beschwerde vom 25.05.2023 angeführten EAS 1478, 2041 und 3290 sprechen von einer inländischen ‚Steuerfreistellung‘ der kausal dem anderen Staat zur Besteuerung zuzuordnenden Bezüge.

Keine konkrete Aussage wird jedoch dahingehend getroffen, ob eine Steuerfreistellung mit oder ohne Progressionsvorbehalt zu erfolgen hat. Unserer Ansicht ist eine Anrechnung der US-Steuer, wie in Art. 15 DBA Österreich-USA vorgesehen, auszuschließen, da dies zwar zur Vermeidung der Doppelbesteuerung führt, aber keine vollständige „Freistellung“ entsprechend der erwähnten EAS bewirkt, wonach gleichlautend die Steuerfreistellung unabhängig davon zu gewähren ist, ob mit dem Wegzugstaat ein DBA mit Befreiungs- oder Anrechnungsmethode besteht.

Mit der Frage, in welcher Form Einkünfte, an denen das Besteuerungsrecht aufgrund des Kausalitätsprinzips einem anderen Staat zukommt, bei der Besteuerung des inländischen Einkommens zu berücksichtigen sind, beschäftigte sich der UFS in der Entscheidung, RV/1205-W/07, vom 31.10.2007: Da die Einkünfte aus den Stock Options im Streitjahr 2005 aufgrund des Kausalitätsprinzips früheren Jahren (nämlich den Jahren der Einräumung der Stock Options) und damit jeweils einem anderen Tätigkeitsstaat als Österreich zuzuordnen sind, dem das Besteuerungsrecht zustand, und Österreich zu diesem Zeitpunkt nicht Ansässigkeitsstaat war (siehe EAS Nr. 1478 Abs. 1 letzter Satz), besteht für Österreich keine Möglichkeit, den Progressionsvorbehalt (mit Deutschland) geltend zu machen, bzw. die Anrechnungsmethode (mit den Vereinigten Staaten) anzuwenden. Aus diesem Grund war der Berufung hinsichtlich des Begehrens, die im Ausland zu steuernden Einkünfte aus Stock

*Options nicht zum Progressionsvorbehalt bzw. zur Versteuerung mit Steueranrechnung heranzuziehen, stattzugeben. Dies gelte auch für den gegenständlichen Fall.“*

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

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist durch die aktenkundigen Beweismittel eindeutig bewiesen und wird von den Parteien nicht bestritten. Auf Grund der Aktenlage steht fest, dass die Bf. bis zum 31.05.2020 innerhalb des G--Technologiekonzerns zur G- Texas LLC entsandt war. Die Bf. ist mit Beginn der Auslandsentsendung in Österreich weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig gewesen (Wegzug).

Die Bf. war in den Betrieb des aufnehmenden Unternehmens eingegliedert und diesem Unternehmen gegenüber weisungsgebunden. Die G- Texas LLC hat wirtschaftlich den Lohnaufwand der Bf. getragen und war abkommensrechtlich der wirtschaftliche Arbeitgeber. Belegt ist ferner, dass die Bf. bis Ende 2019 in den USA für die G- Texas LLC für deren Interessen gearbeitet hat. Ab Jänner 2020 bis Ende Mai 2020 hat die Bf. ihren Resturlaub und Zeitausgleich, deren Ansprüche aus der Tätigkeit bei der G- Texas entstanden sind, verbraucht und hat sie währenddessen anspruchsgemäße Entgeltfortzahlungen von brutto € 77.128,93 (idF Auslandsbezüge) der G- Texas erhalten. Nachgewiesen wurde auch, dass von der Bf. im Zeitraum vom 1.1. bis 31.5.2020 kein Urlaub des Urlaubsjahres 2020, der aliquot der nachfolgenden Tätigkeit bei der G- GmbH in Linz ab 1.6.2020 zugerechnet werden könnte, verbraucht wurde.

Anfang Jänner ist die Bf. von den USA wieder nach Österreich zurückgezogen und hat mit ihrem Ehegatten in O1. wieder einen gemeinsamen Wohnsitz begründet. Unstrittig ist, dass die Bf. mit 1.1.2020 auf Grund dieses Wohnsitzes wieder in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig geworden ist (Zuzug). Die Bf. hat mit dem im Voraus (am 18.09.2019) einvernehmlich vereinbarten Ende ihrer Endsendung mit Wirksamkeit vom 31.05.2020 ihre Ansässigkeit nach Österreich zurückverlegt und in Österreich den aus ihrer Entsendung zur G- Texas entstandenen Resturlaub und Zeitausgleich verbraucht. Im Zeitpunkt des Zuflusses der Auslandsbezüge für den Zeitraum 1.1. bis 31.5.2020 (auf Grund Anspruches auf Entgeltfortzahlungen wegen Urlaubs und Zeitausgleiches aus Vorperioden), war die Bf. nicht mehr in den USA sondern in Österreich ansässig.

### **1. Rechtliche Beurteilung**

#### **1.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)**

Strittig ist die Rechtsfrage, ob oder in welchem Umfang Österreich ein Besteuerungsrecht an diesen Auslandsbezügen hat.

Zum Urlaubsentgelt und Urlaubsrückstellung wird in den EStR 2000, Tz. 3523 ausgeführt:

*„Nach dem Urlaubsgesetz behält der Arbeitnehmer den Anspruch auf Fortzahlung des Lohnes auch während desurlaubes. Das Urlaubsentgelt geht auch dann nicht verloren, wenn das Dienstverhältnis vor Verbrauch desurlaubes endet. In diesem Fall gebührt dem Dienstnehmer eine Urlaubsschädigung. Das Urlaubsentgelt ist somit Bestandteil des Entgeltes für die während des Jahres erbrachte Arbeitsleistung.*

*Rückstellungen für Lasten aus nicht konsumiertem Urlaub sind im Interesse einer periodengerechten Gewinnabgrenzung für jene nicht konsumierten Urlaubsanteile vorzunehmen, für die innerhalb des betreffenden Wirtschaftsjahres ein Urlaubsanspruch entstand, weil die Urlaubsgelder wirtschaftlich gesehen einen Teil des Entgeltes für die während des Jahres erbrachte Arbeitsleistung des einzelnen Arbeitnehmers darstellen (VwGH 14.11.1990, 90/13/0091).„*

Bei Einkünften aus aktiven Tätigkeiten, dazu zählen insbesondere die nichtselbständigen Tätigkeiten, erfolgt die abkommensrechtliche Aufteilung der Besteuerungsrechte nach dem Kausalitätsprinzip. Das bedeutet, die wirtschaftlich-kausale Zuordnung nach Abkommensrecht hat Vorrang vor dem innerstaatlichen Zuflussprinzip. Bei den nichtselbständigen Einkünften nach Art 15 OECD-MA ist somit einzig und allein entscheidend, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind, ungeachtet dessen, ob der Empfänger dieser Einkünfte im Zahlungszeitpunkt noch im Arbeitsausübungsstaat ansässig ist oder nicht und ob er zu diesem Zeitpunkt noch als Arbeitnehmer berufstätig ist (Bendlinger/Kanduth-Kristen/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 2018, Seite 427f mwH.)

Die Zuteilung der Besteuerungsrechte an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Art 15 Abs. 1 OECD-MA) ist vom Prinzip des Besteuerungsrechtes des Einsatzstaates geprägt. Das Arbeitsortsprinzip ist folglich auch für die Klärung der Frage, welcher Vertragsstaat die sogenannten Nichtleistungslöhne (Bezugszahlungen für arbeitsfreie Tage, insbesondere Urlaub, Zeitausgleich und Feiertage) besteuern darf, maßgebend.

Unter die im Einsatzstaat zu steuernden und andererseits im Wohnsitzstaat entweder steuerfrei zu stellenden oder unter Steueranrechnung zu steuernden Einkünfte fallen alle Bezüge, die für die im Einsatzstaat ausgeübte nichtselbständige Arbeit geleistet werden, gleichgültig, in welcher Form, wann und wo sie gezahlt werden. Danach ist es für das Besteuerungsrecht am Urlaubsentgelt gleichgültig, wo der Urlaub verbracht wird und wann er genommen wird. Entscheidend ist allen, dass der Lohn für die gesamte tatsächlich erbrachte Tätigkeit und damit auch für die arbeitsfreie Zeit gezahlt wird.

Die Bf. hat in ihrem Vorbringen diese Rechtslage unter Hinweis auf die maßgebende Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis eingehend und zutreffend dargestellt. Dem bedürfte es eigentlich nichts mehr hinzuzufügen. Aus der von der Bf. dokumentierten einhelligen Rechtsmeinung folgt unmissverständlich, dass bei Gehaltsfortzahlungen für Urlaub- und Zeitausgleich, der seine Ursache (Anspruchsgrundlage) in der im Ausland (hier in den USA) ausgeübten Tätigkeit hat, das Besteuerungsrecht auf Grund des Veranlassungszusammenhanges nach Art 15 Abs. 1 2. Satz OECD-MA (identisch mit DBA-USA) dem Arbeitsausübungsstaat zusteht. Der Zeitpunkt und Ort des Zuflusses dieser Bezugszahlungen ist für die Besteuerung nach Abkommensrecht bedeutungslos, sodass ein Wechsel der Ansässigkeit kein Besteuerungsrecht verschafft. Ein später begründeter Ansässigkeitsstaat ist abkommensrechtlich zur Steuerfreistellung verpflichtet, wenn er während der nichtselbständigen Tätigkeitsausübung, welche die Ursache der Entgeltfortzahlungen ist, weder Arbeitsausübungsstaat noch Ansässigkeitsstaat war.

In dem in der Beschwerde zitierten Erkenntnissen (E, 26.02.2015, 2012/15/0128 und 23.02.2017, Ro 2014/15/0050) wurde vom VwGH zum Besteuerungsrecht von Gehaltsfortzahlungen wegen Dienstfreistellung bis zum Kündigungstermin diese Rechtslage bereits klar dargestellt:

*„Wird ein Arbeitnehmer nach ausgesprochener Kündigung vom Dienst unter Gehaltsfortzahlung bis zum Kündigungstermin freigestellt, so sind die in dieser Zeit bezogenen Vergütungen nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs im Sinne des Kausalitätsprinzips keine für die Untätigkeit (ungenutzte Arbeitsbereitschaft) während der Dienstfreistellung bezogenen Vergütungen. Derartige Zahlungen haben ihren Grund - ebenso wie die beschwerdegegenständliche Abgangsentschädigung - vielmehr in der vor der Dienstfreistellung ausgeübten Tätigkeit und ihrer vertraglichen Abbildung. Damit besteht aber ein besonderer Veranlassungszusammenhang zur bisher ausgeübten Tätigkeit, weil die Zahlungen - vergleichbar mit Abfindungszahlungen - "quasi den letzten Akt des Dienstverhältnisses" darstellen. [...]*

*Aufgrund des aufgezeigten besonderen Veranlassungszusammenhangs zur bisher ausgeübten Tätigkeit besteht daher - wie die belangte Behörde zutreffend angenommen hat - auch für die "Gehaltsfortzahlungen" während der Zeiträume der Dienstfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses ein Besteuerungsrecht nach Art 15 Abs. 1 Satz 2 DBA Schweiz [...].“*

Nichts anderes kann für die Entgeltfortzahlungen während Verbrauchs des Resturlaubes bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses bei der G- Texas gelten, weil wirtschaftliche Ursache dieser Bezugszahlungen (Nichtleistungslöhne) die Tätigkeitsausübung in den USA war. Das Kausalitätsprinzip nimmt eine abkommensrechtliche Beurteilung der Einkünfte nach den wirtschaftlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Entstehung der Ansprüche vor. Weil der

Zeitpunkt und Ort der Auszahlungen abkommensrechtlich keinen Anspruch auf Besteuerung vermittelt und Österreich – im maßgebenden Zeitpunkt der Entstehung der Entgeltansprüche (Arbeitsausübung) nicht die Stellung des Ansässigkeitsstaates, kommt eine Besteuerung nach Art 22 Abs. 3 DBA-USA (Anrechnungsmethode) nicht in Betracht, sondern hat eine Steuerfreistellung zu erfolgen (vgl. EAS 1478).

Das auf Grund der unbeschränkten Steuerpflicht bestehende Besteuerungsrecht am gesamten Welteinkommen und damit auch an den im Jahr 2020 der Bf. zugeflossenen Auslandsbezügen gemäß § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 3 Z. 4 EStG 1988 wird auf Grund des nach dem Kausalitätsprinzip auszulegen Doppelbesteuerungsabkommens dem Arbeitsausübungsstaat USA zugewiesen. Die USA haben von diesem Besteuerungsrecht nachweislich Gebrauch gemacht. Da in einer wirtschaftlich-kausalen Zuordnung der Bezugsfortzahlungen Österreich im Zeitraum der Arbeitsausübung nicht die Stellung des Ansässigkeitsstaates der Bf. hatte, kommt auch der Methodenartikel nach Art 22 Abs. 3 DBA-USA nicht zur Anwendung und ergibt sich die Verpflichtung zur Steuerfreistellung (ebenso EAS 3290).

Aus der Logik des abkommensrechtlich anzuwendenden Kausalitätsprinzips ergibt sich, dass das Besteuerungsrecht am Urlaubsentgelt sowie an anderen Nichtleistungslöhnen jenem Vertragsstaat zusteht, in dem die Arbeit ausgeübt wurde, welche zum Entstehen der Entgeltfortzahlungsansprüche des Arbeitnehmers geführt haben. Da der Zeitpunkt der Zahlung nach Abkommensrecht für die Besteuerungsrechte bedeutungslos ist, muss der Vertragsstaat, welcher im Zeitraum der Arbeitsausübung weder der Tätigkeitsstaat noch der Ansässigkeitsstaat war, diese Bezüge von der Besteuerung gänzlich freistellen (vgl. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art 15 MA Rz. 77).

Die belangte Behörde hat diese herrschende Rechtsmeinung verkannt und damit den Einkommensteuerbescheid 2020 mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Der angefochtene Bescheid war daher vom BFG abzuändern und die Auslandsbezüge aus der Bemessungsgrundlage gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 auszuscheiden.

Zum Progressionsvorbehalt:

Im Vorlageantrag argumentiert die Bf., dass auf Grund des abkommensrechtlichen Anspruchs auf Steuerfreistellung auch der Progressionsvorbehalt nicht zur Anwendung komme. Diese Rechtsauffassung wird im Hinblick auf die jüngere Rechtsprechung des VwGH zum Progressionsvorbehalt vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt.

Der VwGH führt in dem Erkenntnis, 7.9.2022, Ra 2021/13/0067, zum Progressionsvorbehalt aus:

*„Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte*

*Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 und abermals 29.7.2010, 2010/15/0021). [...]*

*Bei der Beurteilung der Steuerpflicht grenzüberschreitender Sachverhalte muss zunächst der Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht, also durch Anwendung des EStG 1988, ermittelt werden. Gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ist dabei bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Welteinkommen heranzuziehen. Auf der Grundlage dieses Steueranspruchs errechnet sich der anzuwendende Durchschnittssteuersatz. Sodann wird der Teil des Einkommens, das aufgrund des DBA der Besteuerungsbefugnis Österreichs entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und der zuvor ermittelte Durchschnittssteuersatz auf das übrige Einkommen angewendet. [...]*

*Auch das DBA-Türkei steht der Anwendung des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat nicht entgegen. Das Abkommen enthält zu der hier strittigen Frage des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat keine Bestimmungen. Der Methodenartikel bezieht sich jeweils auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber auf den Quellenstaat.*

*Art. 22 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 lit. b des DBA mit der Türkei sind Art. 23A Abs. 3 des OECD-Musterabkommens 1977 nachgebildet.*

*Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen 1977 führt in Rn 56 zu Art. 23A aus, dass diese Regelung die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat nicht ausschließt.“*

Die Bf. war ab Anfang Jänner 2020 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Der Durchschnittssteuersatz errechnet sich nach den Bestimmungen des EStG auf Grundlage des gesamten Welteinkommens der Bf. Dazu gehören auch die ihr zugeflossenen Auslandsbezüge. Das DBA-USA (insb. der Methodenartikel Art 23 DBA) stimmt mit dem OECD-MA und dem DBA-Türkei darin überein, dass dem Ansässigkeitsstaat ausdrücklich ein Progressionsvorbehalt eingeräumt wird (Art 23 Abs. 3 lit. b DBA-USA), aber ein auf Grund nationalen Steuerrechts bestehender Progressionsvorbehalt nicht ausgeschlossen wird.

Aus der Anwendung des DBA-USA auf die Auslandsbezüge werden diese zwar aus der Bemessungsgrundlage (dem steuerpflichtigen Einkommen) ausgeschlossen. Diese abkommensrechtliche Steuerfreistellung der Auslandsbezüge hat aber keine Auswirkung auf den nach nationalen Steuerrechts zu berechnenden Steuertarif auf Basis der Bf. im Jahr 2020 zugeflossenen steuerpflichtigen Welteinkommens (ebenso bereits Ludwig, Das Kausalitätsprinzip im internationalen Steuerrecht, SWI 2013, 200).

Zum Pendlerpauschale und Pendlereuro

Das von der Bf. im Beschwerdeverfahren aliquote geltende gemachte Pendlerpauschale und der Pendlereuro wurde vom FA im Vorlagebericht für richtig befunden. Im Hinblick auf das Parteieneinvernehmen waren weitere Ausführungen entbehrlich und wurden diese Beträge erklärungsgemäß in Abzug gebracht.

### **1.2. 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 BFG folgte bei der Lösung der strittigen Rechtsfrage der einheitlichen Rechtsprechung des VwGH (E. 26.02.2015, 2012/15/0128 zur Steuerfreistellung von Bezugsfortzahlungen nach dem abkommensrechtlichen Kausalitätsprinzips sowie E. 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 zum Progressionsvorbehalt auf Grund der unbeschränkten Steuerpflicht), weshalb eine ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Beilage: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2020

Linz, am 25. April 2024



## **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 des Finanzamts Österreich, Dienststelle Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. September 2022, Zl. RV/5101481/2019, betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 (mitbeteiligte Partei: A F in L), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Das Kostenmehrbegehren der mitbeteiligten Partei wird abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

Der Mitbeteiligte erwarb - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - im Jahr 2017 für das Betriebsvermögen einen PKW Tesla Model S (CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer) um einen Kaufpreis von 79.960 € inkl. Umsatzsteuer. Im Zusammenhang mit der Anschaffung erhielt er von der Stadt Linz eine Förderung von 1.000 € (Förderzusage und Zufluss 2017) und vom Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus eine Förderung von 1.500 € (Förderzusage am 5. Februar 2018 und Zufluss am 15. Februar 2018). Darüber hinaus wurde dem Mitbeteiligten mit dem Kauf seines PKW von Tesla für die Lebensdauer des Fahrzeuges und die Zeit seines Erstbesitzes ein Gratisstrombezugsrecht an Tesla Superchargers eingeräumt.

- 1 Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2017 und 2018 wurde seitens des Finanzamts den steuerlichen Anschaffungskosten des PKW - abweichend von der Berechnung des Mitbeteiligten - nicht ein Wert von 40.000 € zugrunde gelegt. Die in § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung dazu festgelegte Angemessenheitsgrenze sei nämlich als „Brutto-Grenze“ zu verstehen. Das bedeute für Fälle, bei denen - wie hier - ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werde, dass die „Brutto-Grenze“ von 40.000 € auf eine „Netto-Grenze“ (exklusive Umsatzsteuer) von 33.333,33 € umzurechnen sei. Die steuerlich



anzuerkennende jährliche AfA gemäß § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 (bei einer Nutzungsdauer von acht Jahren) betrage daher nach der Angemessenheitsprüfung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 iVm § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung 4.166,67 €.

- 2 Dagegen erhob der Mitbeteiligte Beschwerde. Nach seiner Ansicht sei der Angemessenheitsprüfung auch bei einem Fahrzeug, das zum Vorsteuerabzug berechtigte, der Betrag von 40.000 € zugrunde zu legen. Darüber hinaus verwies er darauf, dass er mit dem Kauf des neuen Tesla für die „Lebensdauer“ des Fahrzeuges und seinen Erstbesitz ein Gratisstrombezugsrecht für den PKW erworben habe, das nicht zu den Anschaffungskosten des Fahrzeuges zählen sollte. Es würde dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen, wenn bei einem Elektrofahrzeug praktisch der gesamte Strom als Treibstoff die Bruttoanschaffungskosten und die Luxuskomponente erhöhe.

- 3 Nach Durchführung eines Vorhaltverfahrens und eines Auskunftersuchens an Tesla zum Gratisstrombezugsrecht übermittelte das BFG dem Mitbeteiligten und dem Finanzamt seine nachstehende Einschätzung zur Kenntnis:

„Der beantragte Ansatz eines Wertes für das von Tesla eingeräumte, in den Anschaffungskosten enthaltene Gratisstrombezugsrecht während einer achtjährigen Nutzungsdauer wird unter Zugrundelegung nachstehender, zum Zeitpunkt des Kaufs des Tesla bestehender Parameter geschätzt:

Ausgehend von einer durchschnittlichen jährlichen Kilometerleistung von 13.000 km ([www.bmk.gv.at](http://www.bmk.gv.at)), einem durchschnittlichen realen Verbrauch des Tesla Model S 75 kWh von 20,1 kWh/100 km ([https://ev-database.de/pkw/1071/Tesla-Model\\_S\\_75](https://ev-database.de/pkw/1071/Tesla-Model_S_75)) und einem durchschnittlichen Preis für die Nutzung der Supercharger von 0,23 € je kWh ([https://de.wikipedia.org/wiki/Tesla\\_Supercharger](https://de.wikipedia.org/wiki/Tesla_Supercharger)) ergibt sich ein Preis von rund 4,60 € pro 100 km.

Bei einer durchschnittlichen jährlichen Kilometerleistung von 13.000 km würde daher der Kostenvorteil bei einer ausschließlichen Ladung an den Tesla Supercharger rund 600,00 €, hochgerechnet auf acht Jahre 4.800,00 € betragen.

In Oberösterreich befinden sich aktuell (Stand Juni 2022, die Anzahl der Tesla Supercharger in den beiden Beschwerdejahren konnte im Internet nicht mehr eruiert werden) drei Tesla Supercharger, nämlich in Asten, St. Georgen im Attergau und Eberstallzell (<https://autorevue.at/ratgeber/tesla-supercharger-in-oesterreich>). Die



Supercharger befinden sich an Hauptverkehrsstraßen; sie sind ideal für Langstreckenfahrten und ermöglichen ein schnelles Aufladen des Tesla ([www.tesla.com/support/supercharger](http://www.tesla.com/support/supercharger)).

Unter diesen Voraussetzungen ist nicht damit zu rechnen, dass Tesla bei der Preisfindung davon ausgegangen ist, dass ein Tesla ausschließlich an den sogenannten Supercharger-Ladestationen kostenlos geladen werden wird.

Dies bestätigen die von Ihnen in Ihrem Schreiben vom 22.6.2022 dargelegten persönlichen Verhältnisse. Demnach legten Sie in rund fünf Jahren 44.518 km zurück und bezogen von Tesla Gratisstrom im Umfang von 4.093,7 kWh.

Beim o.a. Verbrauch von 20,1 kWh/100 km benötigten Sie 4.093,7 kWh für 20.367 km. Da die tatsächliche Kilometerleistung 44.518 km betrug, nützten Sie für weniger als die Hälfte der zurückgelegten Kilometer die Tesla Supercharger.

Sachgerecht erscheint daher, den oben errechneten Kostenvorteil auf die Hälfte, somit auf 2.400,00 €, zu reduzieren.

Dieser Betrag scheint auch insoweit den tatsächlichen durchschnittlichen, für eine Preisfindung maßgeblichen Verhältnissen am nächsten zu kommen, weil auf [https://de.wikipedia.org/wiki/Tesla\\_Supercharger](https://de.wikipedia.org/wiki/Tesla_Supercharger) im Punkt ‚Ladeberechtigung und Kosten‘ u.a. Nachstehendes angeführt ist:

‚Beim Kauf eines Model S und Model X wurde bis 15. Januar 2017 das kostenlose Aufladen an den Tesla Supercharger für die Lebensdauer des Fahrzeuges mitverkauft, je nach Modell und Markt als kostenlose Standardausstattung oder kostenpflichtige Option.‘

In der Rz. 16 wird dort festgehalten, dass beim nicht mehr vertriebenen Model S 60 die Option für 2.400 Euro dazugekauft werden könne.

Im Ergebnis wird daher ein geschätzter Abschlag von 2.400,00 € vom Ankaufspreis als angemessen erachtet.“

- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde teilweise Folge und änderte die Einkommensteuerbescheide unter Verweis auf das Gratisstrombezugsrecht ab. Begründend führte es aus, seit der mit 1. Jänner 2016 neu eingeführten Vorsteuerabzugsberechtigung für emissionsfreie Fahrzeuge (Elektrofahrzeuge) werde in der Literatur darüber diskutiert, ob die Angemessenheitsgrenze von 40.000 € für „Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe“ gemäß § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung als Brutto- oder Nettowert auszulegen sei. Zum einen werde die Ansicht vertreten,



§ 1 PKW-Angemessenheitsverordnung sei so zu verstehen, dass die Anschaffungskosten durch den Vorsteuerabzug in Übereinstimmung mit § 6 Z 11 EStG 1988 entsprechend niedriger ausfielen, die Betragsgrenze von 40.000 € aber unverändert bleibe. Der Ausdruck „inklusive Umsatzsteuer“ sei lediglich ein Hinweis darauf, dass bei fehlendem Vorsteuerabzug die Umsatzsteuer zu den Anschaffungskosten zähle, bei einer fehlenden Umsatzsteuerbelastung aber keine Hinzurechnung der Umsatzsteuer zu erfolgen habe und daher ein Nettobetrag bis 40.000 € angemessen sei (Hinweis auf *Wolf*, Der Steuerfall Tesla, SWK 20/21/2017, 934).

- 5 Demgegenüber vertrete die näher zitierte überwiegende Auffassung im Schrifttum, dass schon eine Wortinterpretation des Begriffs „Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe“ in § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung so zu verstehen sei, dass der Betrag von 40.000 € als Bruttogrenze ausgestaltet sei und dieser Betrag daher bei Geltendmachung des Vorsteuerabzugs auf eine Nettogrenze umzurechnen sei. Zudem habe die betragliche Angemessenheitsgrenze die Funktion, den abzugsfähigen betrieblichen vom nicht abzugsfähigen repräsentativen Anteil der Aufwendungen abzugrenzen. Der repräsentative Kostenanteil sei allerdings ungeachtet des Bestehens oder Nichtbestehens eines Vorsteuerabzuges stets gleich, die „Luxustangente“ somit nicht davon abhängig, ob hinsichtlich des Fahrzeuges ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden sei oder nicht. Auch das BFG gehe daher von einer Bruttogrenze aus.
- 6 Zwischen den Verfahrensparteien bestehe Uneinigkeit darüber, ob das laut Mitbeteiligtem in den Anschaffungskosten enthaltene, in der Rechnung nicht explizit ausgewiesene Gratisstrombezugsrecht einen Wert repräsentiere, der - allenfalls mit einem im Schätzungsweg ermittelten Wert - die Anschaffungskosten reduziere. Umfangreiche Internetrecherchen des BFG hätten die Annahme des Finanzamtes in seiner Stellungnahme bestätigt, dass das Recht, die Tesla Supercharger gratis zu nutzen, eine Maßnahme gewesen sei, um in den ersten Jahren den Verkauf der damals wenig bekannten Tesla anzukurbeln. Tesla habe mehrmals die Bedingungen für die kostenlose Supercharger Nutzung geändert. Sei ein Model S oder ein Model X vor dem



15. Jänner 2017 bestellt worden, sei das kostenlose Aufladen an den Tesla Superchargern für die Lebensdauer des Fahrzeuges mitverkauft worden, je nach Modell und Markt als kostenlose Standardausstattung oder kostenpflichtige Option (beim nicht mehr vertriebenen Model S 60 habe die Option für 2.400 € dazugekauft werden können). Maßgeblich für diese kostenlose Supercharger „Lifetime“ Nutzung sei das Bestelldatum gewesen. Laut Internetrecherchen sollten danach an Neukäufer nur noch 400 kWh (für etwa 1600 km Reichweite, Wert etwa 100 Euro) pro Jahr kostenlos abgegeben und die darüber hinausgehende Nutzung berechnet werden. Im Mai 2017 habe Tesla angekündigt, dass für seit dem 15. Jänner 2017 bestellte Fahrzeuge das kostenlose Laden für Erstbesitzer der Fahrzeuge gelte. Ab Mai 2017 sei kostenloses Laden nur noch gewährt worden, wenn bei der Bestellung der Empfehlungslink eines Tesla-Eigners angegeben worden sei. Danach seien weitere Anpassungen gefolgt.

- 7 Der Mitbeteiligte habe zum Kauf seines Tesla eine Rechnung vom 1. Juni 2017 vorgelegt, ein Bestelldatum sei nicht aktenkundig. Er habe wiederholt auf das Gratisstrombezugsrecht hingewiesen, das ihm Tesla für die Lebensdauer dieses Fahrzeuges und die Zeit, solange er Erstbesitzer des Fahrzeuges sei, eingeräumt habe. Aus der Aktenlage ergebe sich kein Hinweis, dass dem Mitbeteiligten kostenloses Laden nach Nennung eines „Referral Links“ eines Tesla-Eigners bei der Bestellung gewährt worden wäre. Unabhängig davon, von welchem Modell der kostenlosen Supercharger-Nutzung der Mitbeteiligte Gebrauch machen könne, gehe das BFG davon aus, dass jede Werbe- oder Rabattaktion zur Ankurbelung des Absatzes mit einem bestimmten Wert in die Preiskalkulation einfließe und in den Anschaffungskosten daher ein bestimmter Betrag für die Nutzung von Gratisstrom enthalten sei. Der Umstand, dass das kostenlose Aufladen auch als kostenpflichtige Option verfügbar gewesen sei, deute ebenfalls darauf hin, dass dem Recht auf Gratisnutzung der Tesla Supercharger ein bestimmter Wert beizumessen sei.
- 8 Der Wert dieses Vorteils könne im vorliegenden Fall nur im Schätzungsweg ermittelt werden, wobei von einer vom individuellen Fahrverhalten unabhängigen Durchschnittsbetrachtung auszugehen sei und wozu auf den



[oben zitierten] Vorhalt des BFG verwiesen werde. Da die im Vorhalt angeführten durchschnittlichen Strompreise als Bruttopreise zu verstehen seien (Hinweis auf <https://stromliste.at/strompreis>, wonach die Preise pro Kilowattstunde inkl. Steuern, Abgaben und Netzgebühren angeführt würden), handle es sich auch bei dem aufgrund von Bruttopreisen geschätzten Abschlag von 2.400 € um einen Bruttobetrag und nicht, wie im genannten Vorhalt ursprünglich irrtümlich angenommen, um einen Nettobetrag.

9 Daraus ergebe sich folgende Berechnung:

Kaufpreis inkl. USt (79.960,00 - 2.400,00)	77.560,00
abzüglich Vorsteuer	-12.926,67
zuzüglich USt aus Eigenverbrauch	+6.260,00
abzüglich Förderung Stadt Linz	-1.000,00
abzüglich Förderung BM f. Nachhaltigkeit und Tourismus	-1.500,00
Anschaffungskosten	68.393,33

10 Die jährliche AfA von den adaptierten Anschaffungskosten von 68.393,33 € betrage 8.549,17 € (68.393,33 € : 8 Jahre ). Angemessen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 iVm § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung sei eine jährliche AfA von 4.166,67 € (33.333,33 € : 8 Jahre = 4.166,67 €). Steuerlich nicht abzugsfähig sei daher ein Betrag von 4.382,50 €, das seien 51,26 %. Laut gesonderter Bescheidbegründung des Finanzamtes sei demgegenüber ein Betrag von 4.682,50 € als nicht abzugsfähig angenommen worden, weshalb die vom Finanzamt dabei vorgenommene Hinzurechnung (zur Erklärung des Mitbeteiligten) von 833,34 € um 300 € zu reduzieren sei.

11 Die Revision ließ das BFG zu, weil durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung noch nicht geklärt sei, ob zum Einen die Angemessenheitsgrenze von 40.000 € nach § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung bei Elektrofahrzeugen, bei welchen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könne, als Brutto- oder Nettowert auszulegen sei und ob zum Anderen ein in den Anschaffungskosten enthaltenes Gratisstrombezugsrecht (allenfalls mit einem geschätzten Wert) von den Anschaffungskosten abzuziehen sei.



- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Amtsrevision des Finanzamts. Darin führt es zur Zulässigkeit und in der Sache aus, das EStG 1988 enthalte zwar keine gesetzliche Umschreibung des Begriffes Anschaffungskosten. Da die allgemeinen und unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Bereich der Anschaffungskosten nicht voneinander abwichen, gelte der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff (§ 203 Abs. 2 UGB) auch für das Steuerrecht, sofern keine abweichenden steuerlichen Begriffsbestimmungen vorgingen. Zu den Anschaffungskosten gehörten jene Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienten (Hinweis auf VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039). Anschaffungskosten seien demnach die Aufwendungen, die geleistet würden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden könnten. Anschaffungspreisminderungen seien gemäß § 203 Abs. 2 UGB abzusetzen. Im Revisionsfall sei der mitbeteiligten Partei keine Anschaffungspreisminderung gewährt worden, sondern sie habe zusätzlich zum erworbenen Wirtschaftsgut, einem PKW der Marke Tesla, ein Gratisstromrecht erhalten, welches in der Rechnung nicht explizit ausgewiesen sei. Das BFG habe sohin entgegen § 203 Abs. 2 UGB die Anschaffungskosten um einen Betrag vermindert, der nicht abgezogen werden dürfe.
- 13 Das BFG habe in seiner Begründung steuerlich nicht zwischen Werbe- und Rabattaktionen unterschieden. Würden Skonti oder Rabatte gewährt, habe der Erwerber insofern keine Aufwendungen und daher auch in Höhe dieser Preisnachlässe niedrigere Anschaffungskosten. Im Revisionsfall werde jedoch kein Preisnachlass für den erworbenen PKW im genannten Sinn gewährt. Dem Erwerber des Fahrzeuges werde zusätzlich zum erworbenen PKW ein Vorteil gewährt, der die zukünftig erwachsenden Betriebskosten des Fahrzeuges betreffe. Das Gratisstrombezugsrecht als Werbegeschenk decke die laufenden Betriebskosten des Fahrzeuges ab. Dem Aufwand der mitbeteiligten Partei durch die Nutzung der Supercharger-Ladestationen stehe ein ebenso hoher Ertrag aus der Gewährung dieses Werbegeschenks gegenüber. Im Ergebnis liege also lediglich ein Ersatz der laufenden Ladekosten vor. Daher sei nach Ansicht des revisionswerbenden Finanzamtes das Recht auf Gratisnutzung der



Supercharger-Ladestationen als eine Art Merkposten (passiver Rechnungsabgrenzungsposten) anzusehen, der in den nachfolgenden Jahren bei Inanspruchnahme des Gratisstrombezugsrechtes gegenzuverrechnen sei.

- 14 Nach Ansicht des revisionswerbenden Finanzamtes handle es sich bei dem Recht, die Supercharger-Ladestationen von Tesla gratis zu nutzen, daher nicht um einen Preisnachlass (wie beispielsweise Skonto oder Rabatt), aus dem sich eine Verminderung der Anschaffungskosten für das Fahrzeug selbst ergebe. Es ergebe sich daher in weiterer Folge aus dem Recht auf Gratisnutzung der Supercharger-Ladestationen von Tesla auch keine Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des nicht angemessenen Teils der Anschaffungskosten des Fahrzeuges.
- 15 Der Mitbeteiligte erstattete hierzu eine Revisionsbeantwortung. Darin führte er aus, im Revisionsfall betreffe die Dreingabe keine Sonderausstattung des Fahrzeuges, sondern vielmehr eine über Jahre hinweg gewährte Rabattaktion, die im Zusammenhang mit dem Ankauf verbunden gewährt worden sei, aber nur mittelbar zum Fahrzeug gehöre und das Recht auf künftige Leistungen des Verkäufers an den Käufer zusichere. Dieser Vorteil habe daher nichts mit den Anschaffungskosten des Fahrzeugs zu tun und sei separat zu bewerten, aus dem Gesamtpreis heraus zu rechnen, getrennt zu aktivieren und getrennt abzuschreiben. Völlig klar erschiene dies im Übrigen bei der Dreingabe eines Computers mit einer völlig anderen Nutzungsdauer.
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.
- 18 Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, insoweit nicht abgezogen werden, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.



- 19 § 1 der zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 ergangenen PKW-Angemessenheitsverordnung, BGBl. II Nr. 466/2004, lautet:  
„Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens sind insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe im Kalenderjahr 2004 34.000 Euro und ab dem Kalenderjahr 2005 40.000 Euro nicht übersteigen. Diese Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Anschaffungskostenabhängige Nutzungsaufwendungen oder -ausgaben sind im entsprechenden Ausmaß zu kürzen.“
- 20 Demnach sind ab dem Kalenderjahr 2005 „Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten *inklusive* Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe 40.000 € nicht übersteigen“.
- 21 § 6 Z 11 EStG 1988 besagt zur Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Anschaffungskosten: „Soweit die Vorsteuer abgezogen werden kann (§ 12 Abs. 1 und Artikel 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994), gehört sie nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes, auf dessen Anschaffung oder Herstellung sie entfällt, und ist als Forderung auszuweisen. Soweit die Vorsteuer nicht abgezogen werden kann, gehört sie zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.“
- 22 Da die PKW-Angemessenheitsverordnung sowohl für vorsteuerabzugsberechtigende als auch für nicht berechtigende Fahrzeuge zur Anwendung kommt, ist die Wendung „Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe“ in § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung im Lichte des § 6 Z 11 EStG 1988 so zu verstehen, dass die Grenze auf den Bruttopreis abstellt.
- 23 Solcherart werden alle Fahrzeuge gleich behandelt, da mit dem Bruttopreis inklusive Umsatzsteuer und NoVA auf einen einheitlichen Marktreferenzwert abgestellt wird, um unangemessene „PKW-Ausstattungen“ zu identifizieren und aus dem betrieblichen Veranlassungszusammenhang zu lösen. Für



Steuerzwecke bleibt demnach nur ein PKW mit einem Erwerbspreis von 40.000 € inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe steuerlich voll berücksichtigbar. Ein höherer Aufwand ist der Privatsphäre zuzuordnen.

- 24 Sollte für einen PKW ein Vorsteuerabzug zustehen, kann die (in der Grenze enthaltene) Vorsteuer gemäß § 6 Z 11 EStG 1988 nicht Teil der Anschaffungskosten sein, weshalb die Angemessenheitsgrenze bei der Bemessung der AfA eines solchen PKW nicht voll ausgeschöpft werden kann und insofern - wie vom BFG zutreffend angenommen - um den Umsatzsteueranteil reduziert werden muss.
- 25 Nach § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung umfassen die Anschaffungskosten „auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten“.
- 26 Das Gratisstrombezugsrecht, das Tesla - im Revisionsfall unstrittig - dem Mitbeteiligten für die Zeit seines Erstbesitzes am erworbenen PKW eingeräumt hat, hat das BFG aus dem Rechnungsbetrag des erworbenen PKW herausgerechnet und als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen, dessen Wert es im Schätzungswege bemessen hat.
- 27 Nach § 6 Abs. 1 EStG 1988 sind die „einzelnen Wirtschaftsgüter“ zu bewerten, dh. jedes Wirtschaftsgut ist getrennt zu bewerten (Einzelbewertungsgrundsatz).
- 28 Bewertungseinheiten sind nach wirtschaftlichen Überlegungen abzugrenzen; danach sind einzelne Gegenstände zusammenzufassen, wenn sie im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Wirkung nur zu gemeinsamem Einsatz gelangen. Die Abgrenzung von Bewertungseinheiten (bzw. von selbständigen Wirtschaftsgütern) richtet sich nach dem betrieblichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang (vgl. *Doralt/Mayr*, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 6, mwN).
- 29 Das dem Mitbeteiligten eingeräumte Strombezugsrecht ist an sich ein getrennt bewertbares Wirtschaftsgut. Sein Erwerb ist für die Nutzung des Tesla nicht zwingend, kann dieser doch auch an anderen Stromtankstellen betankt werden. Es ist daher keineswegs so, dass der erworbene PKW nur gemeinsam mit der



Nutzung der Supercharger zum Einsatz gelangen kann. Dies spricht gegen die Annahme einer Bewertungseinheit.

- 30 Gegen eine Einbeziehung des Strombezugsrechts in die Anschaffungskosten des PKW spricht außerdem, dass bei einem Weiterverkauf des PKW ein Erwerber für das gegenständliche Strombezugsrecht keinen Preis bezahlen würde, weil es - anders als die Nutzung des PKW selbst - auf den Mitbeteiligten beschränkt ist und die beiden Wirtschaftsgüter schon solcherart kein einheitliches rechtliches Schicksal teilen.
- 31 Zu Recht weisen das BFG und der Mitbeteiligte schließlich darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Treibstoffkosten insoweit in voller Höhe abzugsfähig sind, als der Treibstoffverbrauch bei einem luxuriös ausgestatteten Kraftfahrzeug nicht überproportional hoch ist (vgl. VwGH 27.7.1994, 92/13/0175), und auch Stromkosten bei Elektrofahrzeugen diesfalls sinngemäß voll abzugsfähig sind. Würde eine Vorauszahlung von Stromkosten den Anschaffungskosten eines PKW iSd § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung zugeordnet, so würde auf diese unterschiedlichen Repräsentationsanteile in der PKW-Anschaffung und der PKW-Nutzung nicht ausreichend Bedacht genommen.
- 32 Es kann daher nicht für rechtswidrig erkannt werden, wenn das BFG von einer selbstständigen Bewertung des gegenständlichen Strombezugsrechts ausgegangen ist und dieses nicht in die Anschaffungskosten des PKW nach § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung einbezogen hat.
- 33 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.
- 34 Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf §§ 47 ff insbesondere Abs. 3 Z 2 VwGG. Danach hat ein Mitbeteiligter nur Anspruch auf Ersatz des Aufwandes, der für ihn mit der Erbringung des Schriftsatzes durch einen Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) verbunden war. Für die von ihr selbst verfasste und nicht durch einen Rechtsanwalt eingebrachte Revisionsbeantwortung kommt der mitbeteiligten Partei daher



entgegen ihrem Antrag kein Anspruch auf Ersatz des Schriftsatzaufwandes zu  
(vgl. etwa VwGH 2.9.2021, Ra 2019/04/0108, mwN).

W i e n , am 20. März 2024





## **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 Mag.<sup>a</sup> Prendinger, über die Revision des Dr. C L als Masseverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der X-GmbH in S, vertreten durch die Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OG in 3100 St. Pölten, Domgasse 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 16. März 2022, Zl. RV/5100132/2020, betreffend Haftung für Lohnsteuer und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen 2010 bis 2016, 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 Masseverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der X GmbH, bei der für den Streitzeitraum gemeinsame Prüfungen lohnabhängiger Abgaben (GPLA) stattgefunden haben. Der Prüfer stellte u.a. fest, Dienstnehmern der X GmbH, die - teilweise vom ersten Beschäftigungstag an und teilweise über Monate bzw. Jahre hinweg - im Betrieb eines Auftraggebers der X GmbH zum Einsatz gekommen seien, seien für den gesamten Zeitraum steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt worden. Er vertrat den Standpunkt, dass Dienstnehmern, die durchgehend seit ihrem ersten Arbeitstag bei einem Auftraggeber eingesetzt worden seien, keine steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen zustünden. Dienstnehmer, die zwar bei unterschiedlichen Auftraggebern eingesetzt, aber über viele Monate bzw. Jahre bei ein und demselben Auftraggeber tätig gewesen seien, hätten nur für die ersten sechs Monate des jeweiligen Einsatzes Anspruch auf steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen.





- 2 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ gegenüber der X GmbH Bescheide über die Haftung für Lohnsteuer betreffend die Jahre 2010 bis 2016; weiters wurden Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für diese Jahre sowie Säumniszuschläge festgesetzt.
- 3 Die X GmbH brachte Beschwerden gegen die im Anschluss an die GPLA ergangenen Bescheide ein und führte zur Begründung aus, sie sei hauptsächlich im Industriebau tätig und führe für ihre Auftraggeber in deren Werken Montagetätigkeiten im Anlagenbau, im Schlossergewerbe und im Installationsgewerbe durch. Am Firmensitz verfüge sie über eine große Werkhalle zur Vorfertigung von in den Industriebetrieben ihrer Auftraggeber zu montierenden Bauteilen und von Stahlbauten verschiedenster Art. An die Werkhalle angeschlossen befinde sich die Verwaltung des Betriebes. Dieses Gebäude sei der ständige Betrieb des Unternehmens, von dem aus alle Montagearbeiten für die Auftraggeber durchgeführt würden.
- 4 Die Mitarbeiter der X GmbH (hauptsächlich Schlosser und Installateure) erledigten in deren Auftrag in verschiedenen fremden Industriebetrieben Montage-, Installations-, Reparatur- und Wartungsarbeiten an Industrieanlagen. Es liege in der Natur der Sache, dass in großen Industriebetrieben ständig Anlagen neu errichtet, umgebaut oder repariert werden müssten. Um die Aufträge erfüllen zu können, seien bestimmte Dienstnehmer, die für den Firmensitz aufgenommen worden seien und sich zur Reisetätigkeit verpflichtet hätten, ständig in den Industriebetrieben der Auftraggeber zum Einsatz gelangt.
- 5 Die X GmbH sei aufgrund des Kollektivvertrages für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe - sohin einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 - zur Auszahlung der Reiseaufwandsentschädigungen verpflichtet. Der Firmensitz sei in der Betriebsvereinbarung der X GmbH als ständiger Betrieb definiert worden. Die Aufwandentschädigungen für Tätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebes seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 durchgehend steuerfrei ausbezahlt worden, weil im Gesetz keine zeitliche Beschränkung zu finden sei.





- 6 Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die X GmbH die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG den Beschwerden keine Folge; die vor ihm angefochtenen Bescheide änderte es teilweise geringfügig ab. Es stellte - unter Bezugnahme auf das Vorbringen der X GmbH - u.a. fest, die X GmbH habe sich mit der Herstellung, Montage und Wartung von Industrieanlagen befasst und die damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten häufig vor Ort bei ihren Auftraggebern durchgeführt. Am Betriebsstandort von Großkunden, von denen kontinuierlich Aufträge erteilt worden seien, seien in der Regel drei bis vier Mitarbeiter der X GmbH dauerhaft zum Einsatz gekommen, deren Tätigkeit das Aufstellen neuer Maschinen, die Demontage ausgedienter Maschinen, das Umstellen vorhandener Maschinen, Wartungsarbeiten, den Einbau von Rohrleitungen, Zentralheizungen, Heizungskomponenten, Arbeiten an sanitären Anlagen, den Umbau von Anlagen zur Verbesserung von Fertigungsabläufen, die Behebung von Störungen, die Errichtung von Flugdächern bzw. Einhausungen, den Bau von Verschalungen etc. umfasst habe.
- 8 In rechtlicher Hinsicht führte das BFG aus, die bloße Erfüllung der in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angeführten Tatbestände reiche nicht aus, um von einer „Reise“ im Sinne dieser Vorschrift ausgehen zu können. Für steuerliche Zwecke könnten lohngestaltende Vorschriften nämlich nicht uneingeschränkt Fiktionen aufstellen, also zur Steuerfreiheit von Tag- und Nächtigungsgeldern sowie Fahrtkostenvergütungen führen, wenn sich der Dienstnehmer gar nicht auf einer Dienstreise befinde. Würden diese Gelder tatsächlich für Tätigkeiten an einem Ort ausbezahlt, der als Dienstort des jeweiligen Dienstnehmers anzusehen sei, weil der Dienstnehmer dort ständig für einen längeren Zeitraum tätig sei, könnten diese Gelder nicht als steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 behandelt werden. Auch Tätigkeiten in einer ständigen Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes des Arbeitgebers seien als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen und befinde sich der Dienstnehmer bei einer solchen Tätigkeit nicht auf einer Reise im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988



(Hinweis auf VwGH 14.10.1992, 91/13/0110; und 10.4.1997, 94/15/0218).  
Dies treffe natürlich auch auf jene Mitarbeiter der X GmbH zu, die vom Beginn des Dienstverhältnisses dauernd nur am Betriebsstandort eines Auftraggebers der X GmbH tätig geworden seien, weil dann dieser Betriebsstandort für diese Mitarbeiter von Anfang an die regelmäßige Arbeitsstelle gewesen sei und eine „Reise“ zu dieser Arbeitsstelle - mangels Vorliegen einer anderen Arbeitsstelle - schon begrifflich nicht denkbar sei.

- 9 Eine verfassungskonforme Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 - nämlich, dass steuerlich keine Fiktion dergestalt aufgestellt werden könne, dass Dienstnehmer, die sich gar nicht auf einer Dienstreise befänden, also keine Tätigkeit außerhalb des ständigen Dienstortes verrichteten, fiktiv trotzdem auf Dienstreise seien - gebiete, dass es sich bei der Baustellen- und Montagetätigkeit um eine den Tätigkeitsort immer wieder wechselnde und unregelmäßige Tätigkeit handle, zumal nach dem allgemeinen Begriffsverständnis von einer Montage bzw. einer Baustelle nur dann gesprochen werde, wenn es sich um eine von vornherein zeitlich befristete Tätigkeit handle und daher bei Abschluss der Montage/der Baustelle an einem anderen Ort mit einer Montage bzw. Baustellentätigkeit begonnen werde. Eine kontinuierliche Tätigkeit am selben Betriebsstandort des Auftraggebers, die in einem auf Dauer angelegten Errichten, Umbauen und Warten von Anlagen bestehe, könne nicht als Montage- bzw. Baustellentätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angesehen werden.
- 10 Die in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 geregelten Tatbestände würden den in § 26 Z 4 EStG 1988 niedergelegten Begriff der Dienstreise nur modifizieren. Eine maximal sechsmonatige durchgehende Tätigkeit am selben Standort des Auftraggebers der X GmbH könne als gerade noch zulässige Modifikation des steuerrechtlichen Dienstreisebegriffes angesehen werden.
- 11 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete ordentliche Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, die X GmbH habe Arbeitnehmern, die nicht an ihrem - in der Betriebsvereinbarung und den Dienstverträgen festgelegten - „ständigem Betrieb“ beschäftigt gewesen seien, aufgrund kollektivvertraglicher Verpflichtungen (Abschnitt VIII. des Kollektivvertrages für Arbeitnehmer im





eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe) Reiseaufwandsentschädigungen bezahlt und diese gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei abgerechnet.

- 12 Das BFG vertrete die Rechtsansicht, die Reiseaufwandsentschädigungen seien nicht als steuerfrei zu beurteilen, weil bei den von Anfang an bei Auftraggebern der X GmbH am selben Einsatzort eingesetzten Arbeitnehmern, der „ständige Betrieb“ iSd Punktes VIII. des anzuwendenden Kollektivvertrages vom ersten Tag am Einsatzort und nicht am Betriebssitz der X GmbH begründet worden sei. Diese Rechtsansicht des BFG decke sich weder mit dem ausdrücklichen Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, noch existiere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die die gegenständliche Rechtsansicht des BFG decke.
- 13 Aus dem anzuwendenden Kollektivvertrag gehe hervor, dass eine Reiseaufwandsentschädigung für Montagearbeiten und jede anderweitige Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes verpflichtend gebühre, unabhängig davon, wie lange diese Arbeiten andauern würden. Die X GmbH habe von dieser kollektivvertraglichen Ermächtigung Gebrauch gemacht und im Rahmen der Betriebsvereinbarung den „ständigen Betrieb“ am tatsächlichen Betriebssitz - der auch in den Dienstverträgen der Dienstnehmer festgehalten sei - definiert. Eine zeitliche Begrenzung der steuerfreien Behandlung finde sich in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht.
- 14 Das BFG habe entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 eine Steuerbefreiung von Reiseaufwandsentschädigungen bei Baustellen- und Montage Tätigkeiten ausgeschlossen, wenn Arbeitnehmer vom ersten Tag des Dienstverhältnisses an durchgehend an einem Einsatzort oder - bei wechselnden Einsatzorten - länger als sechs Monate an einem außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers gelegenen Einsatzort tätig gewesen seien.
- 15 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.



- 18 Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:
- „Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine
- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
  - Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
  - Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
  - Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine
  - vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde
- gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.“
- 19 Die Regelung geht im Wesentlichen auf die Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. I 2007/45, zurück und war eine Reaktion des Gesetzgebers auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 22. Juni 2006, G 147/05, mit dem die unbegrenzte Möglichkeit der Erweiterung des Dienstreisebegriffs des § 26 Z 4 EStG 1988 in lohngestaltenden Vorschriften aufgehoben wurde (vgl. dazu bereits VwGH 3.2.2022, Ro 2020/15/0005; 11.1.2021, Ra 2019/15/0163). Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wurde geschaffen, um zu erreichen, dass - wie nach der Rechtslage vor der Gesetzesaufhebung - über die Dienstreise im engeren Sinn hinausgehend auch für in lohngestaltenden Vorschriften großzügiger geregelte Dienstreisen nicht der Einkommensteuer zu unterziehende Tagesgelder gezahlt werden können.
- 20 Der der Reisekosten-Novelle 2007 zugrundeliegende Initiativantrag (220/A BlgNR 23. GP, S 4 f) begründete die Notwendigkeit der Steuerbefreiung u.a. wie folgt:
- „Anders als bei Kostenersätzen gemäß § 26, die einem strengen Aufwandsprinzip unterliegen, steht es dem Gesetzgeber frei,



Bezugsbestandteile für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern und bestimmte Tatbestände steuerfrei zu behandeln. Die steuerfreie Behandlung von Tagesgeldern für

- Außendiensttätigkeit,
- Fahrttätigkeit,
- Baustellen- und Montagetätigkeit,
- Arbeitskräfteüberlassung oder
- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

ist sachlich gerechtfertigt, weil mit diesen Tätigkeiten Aufwendungen verschiedenster Art verbunden sind, die zwar für Gruppen von Arbeitnehmern und auch innerhalb dieser Gruppen der Höhe und dem Grunde nach unterschiedlich sein können, die aber bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht oder nicht in dieser Art anfallen. Sofern daher Reisekostenersätze in Form von Tagesgeldern nicht bereits nach § 26 Z 4 nicht steuerbar sind, können sie gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei belassen werden.

Neben diesen pauschalen Aufwandsentschädigungen berücksichtigt § 3 Abs. 1 Z 16b die mit den angeführten Tätigkeiten verbundene ‚Reiseerschwermsis‘ sowie Mobilitätsanreize.

Voraussetzungen für die Steuerfreiheit sind

- das Vorliegen einer der angeführten Tätigkeiten und
- die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung dieser Reiseaufwandsentschädigungen auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift. [...]

Die Obergrenze für steuerfreie Tagesgelder richtet sich nach § 26 Z 4.“

- 21 Der Begriff der Baustellen- und Montagetätigkeit umfasst laut Initiativantrag zur Reisekosten-Novelle 2007 die Errichtung und Reparatur von Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. Übergabe fertig gestellter Anlagen, wobei aber ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (z.B. Bauhof) nicht unter diesen Tatbestand fällt (vgl. 220/A B1gNR 23. GP, S 6; ebenso *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG<sup>18</sup>, § 3 Tz 210; *Ehgartner* in *Jakom* (Hrsg), EStG<sup>16</sup>, § 3 Tz 89).



- 22 § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 normiert somit eine Steuerbefreiung für Tagesgelder, die vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen für Tätigkeiten gezahlt werden, bei welchen das Werksgelände des Arbeitgebers verlassen wird. Die Befreiungsbestimmung berücksichtigt damit speziell die Belastungssituation von Betätigungen außerhalb der eigentlichen Betriebsstätte (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0168; sowie darauf Bezug nehmend VwGH 15.9.2011, 2011/15/0066 und 0067) und wird sachlich damit begründet, dass „mit diesen Tätigkeiten Aufwendungen verschiedenster Art verbunden sind, die zwar für Gruppen von Arbeitnehmern und auch innerhalb dieser Gruppen der Höhe und dem Grunde nach unterschiedlich sein können, die aber bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht oder nicht in dieser Art anfallen. [...] Neben diesen pauschalen Aufwandsentschädigungen berücksichtigt § 3 Abs. 1 Z 16b die mit den angeführten Tätigkeiten verbundene ‚Reiseerschwerbis‘ sowie Mobilitätsanreize“ (220/A BlgNR 23. GP).
- 23 Das BFG stellte fest, die X GmbH habe sich mit der Herstellung, Montage und Wartung von Industrieanlagen befasst und die damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten häufig vor Ort bei den Auftraggebern durchgeführt. Am Betriebsstandort von Großkunden, von denen kontinuierlich Aufträge erteilt worden seien, seien in der Regel drei bis vier Mitarbeiter der X GmbH dauerhaft zum Einsatz gekommen, deren Tätigkeit das Aufstellen neuer Maschinen, die Demontage ausgedienter Maschinen, das Umstellen vorhandener Maschinen, Wartungsarbeiten, den Einbau von Rohrleitungen, Zentralheizungen, Heizungskomponenten, Arbeiten an sanitären Anlagen, den Umbau von Anlagen zur Verbesserung von Fertigungsabläufen, die Behebung von Störungen, die Errichtung von Flugdächern bzw. Einhausungen, den Bau von Verschaltungen etc. umfasst habe. Es vertrat den Standpunkt, die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der verfahrensgegenständlichen Bezugsbestandteile seien nicht erfüllt, weil eine am Betriebsstandort eines Auftraggebers (Großkunden) ausgeübte Tätigkeit, die in der laufenden, auf Dauer angelegten Errichtung bzw. dem Umbau, dem Service und der Wartung von Industrieanlagen besteht, nicht mehr als - von der X-GmbH ausschließlich



als Befreiungstatbestand herangezogene - Montage- bzw. Baustellentätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 anzusehen sei.

24 Die im angefochtenen Erkenntnis vertretene Rechtsauffassung, die hier in Rede stehenden Bezugsbestandteile seien nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 von der Steuer befreit, stößt schon deswegen auf keine Bedenken, weil mit der angeführten Befreiungsbestimmung Aufwendungen und Belastungen verschiedenster Art abgedeckt werden sollen, die bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht anfallen. Es macht keinen Unterschied, ob sich dieser feste Arbeitsplatz am Werksgelände des Arbeitgebers oder am Werksgelände eines Auftraggebers (Großkunden) des Arbeitgebers befindet. Die mit Tätigkeiten an wechselnden Arbeitsplätzen verbundene Reiseerschweris liegt da wie dort nicht vor und es ist auch nicht erkennbar, wieso in Konstellationen wie der vorliegenden ein Bedarf an Mobilitätsanreizen gegeben sein soll.

25 Es trifft nicht zu, dass das BFG „diametral gegen den eindeutigen in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG klar zum Ausdruck gebrachten Willen des Gesetzgebers“ entschieden habe. Vielmehr ergibt sich aus den zitierten Gesetzesmaterialien, dass etwa ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (z.B. Bauhof) nicht unter diesen Tatbestand fällt (vgl. Initiativantrag zur Reisekosten-Novelle 2007). Dies muss für die ständige Tätigkeit eines Dienstnehmers am Betriebsgelände eines Auftraggebers (Großkunden) des Arbeitgebers gleichermaßen gelten.

26 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

27 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 29. Mai 2024



## **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 Mag. DDr. G in G, vertreten durch Mag. Michaela Moosbrugger in 8044 Graz-Mariatrost, Himmelreichweg 41, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Juli 2023, Zl. RV/2100165/2023, betreffend Einkommensteuer 2020 und 2021, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Die Revisionswerberin hatte seit dem 1. September 1997 in der Steiermark ihren Hauptwohnsitz und war seit 2007 als Beamtin in der Steiermark im Kulturbereich beschäftigt. Im Jahr 2012 verehelichte sich die Revisionswerberin. Seit dem 19. Juni 2012 hatte sie in Wien einen Nebenwohnsitz, und diente das mit ihrem Ehemann bewohnte Einfamilienhaus in Wien als gemeinsame Familienwohnung.
- 2 Im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2020 und 2021 machte die Revisionswerberin Kosten für doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten sowie sonstige Werbungskosten geltend.
- 3 Das Finanzamt versagte die Anerkennung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung sowie die Familienheimfahrten, weil der Ehemann der Revisionswerberin seit 2018 in Pension sei und somit die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht mehr vorlägen. Es sei jedoch eine angemessene Frist bei Eheleuten für einen Umzug einzuräumen, weshalb die Kosten der doppelten Haushaltsführung für die Veranlagungsjahre 2018 und 2019 noch berücksichtigt worden seien. Gründe für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung aufgrund der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes lägen ab dem Jahr 2020 nicht (mehr) vor.





- 4 In der dagegen eingebrachten Beschwerde brachte die Revisionswerberin vor, eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes könne sich auch aus anderen Gründen als der Erwerbstätigkeit des Ehegatten ergeben. Gegenständlich habe sich der Ehegatte der Revisionswerberin seinen Kindern gegenüber nicht nur vertraglich verpflichtet, das Einfamilienhaus in einem guten Zustand zu erhalten, sondern auch, dieses nicht zu verkaufen. Überdies ziehe die Revisionswerberin durch ihre Anwesenheit am Familienwohnsitz berufliche Vorteile durch die große Kulturszene in Wien. Auch werde die doppelte Haushaltsführung mit der absehbaren Pensionierung der Revisionswerberin beendet, weshalb auch eine Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu verneinen sei.
- 5 Mit Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde ab und fügte hinzu, dass die Revisionswerberin nach dem Beginn ihrer Erwerbstätigkeit im Jahr 2007 erst im November 2011 ihren Wohnsitz nach Wien verlegt habe. Damit sei bereits die Begründung des Hausstandes in Wien nicht beruflich, sondern privat veranlasst gewesen.
- 6 Daraufhin stellte die Revisionswerberin einen Vorlageantrag, in welchem sie das bisherige Vorbringen wiederholte.
- 7 Das Bundesfinanzgericht änderte die Bescheide - nicht verfahrensrelevant - ab und erklärte die Revision für nicht zulässig. Zur doppelten Haushaltsführung sowie den Familienheimfahrten führte es aus, dass die Revisionswerberin seit 1997 ihren Wohnsitz am Beschäftigungsort habe. Im Zuge ihrer Eheschließung im Jahr 2012 habe sie bei ihrem Ehemann in Wien ihren Familienwohnsitz begründet. Damit habe sie ihre Familienwohnung aus privaten Gründen weg verlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand beibehalten. Unter solchen Umständen sei die doppelte Haushaltsführung nicht beruflich, sondern privat veranlasst. Der Umstand, dass sie durch ihre Kontakte in Wien allenfalls berufliche Vorteile habe ziehen können, ändere nichts an der privaten Veranlassung der Wohnsitzverlegung. Damit erübrige sich die Frage, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach Graz zumutbar sei.



- 8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die keinen Aufwändersatz begehrt und zu ihrer Zulässigkeit ausführt, das Bundesfinanzgericht habe die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei der Prüfung der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes auf das jeweilige Streitjahr abzustellen sei, außer Acht gelassen. Es sei zu klären, ob bei der Verlegung des Familienwohnsitzes weg vom Beschäftigungsort aus privaten Gründen eine doppelte Haushaltsführung nie möglich sei - weil die private Veranlassung für alle zukünftigen Jahre eine solche unzulässig mache - oder eine jährliche Prüfung ohne Rücksicht auf die ursprüngliche Motivation stattfinden müsse.
- 9 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:
- 10 Die Revision ist zulässig; sie ist auch begründet.
- 11 Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt von Steuerpflichtigen und für den Unterhalt ihrer Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung von Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit der Steuerpflichtigen erfolgen.
- 12 Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen und gilt somit vorerst als privat veranlasst. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass sie am Beschäftigungsort wohnen müssen und ihnen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich



bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind (vgl. VwGH 21.4.2023, Ro 2021/15/0037, mwN; 26.7.2007, 2006/15/0047, mwN).

- 13 Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seiner Ehegattin bzw. Partnerin einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft (vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0104, mwN) und ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 25.2.2022, Ra 2022/13/0010, mwN).
- 14 Das Bundesfinanzgericht hat die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung verneint, weil die Revisionswerberin nach ihrer Eheschließung 2012 ihren Familienwohnsitz in Wien begründet habe und die Wohnsitzverlegung deshalb privat veranlasst gewesen sei, was eine Anerkennung der Aufwendungen auch zukünftig ausschließe. Damit hat es aber die Rechtslage verkannt, weil es für die Beurteilung der Anerkennung der doppelten Haushaltsführung die den Streitjahren vorangehenden Jahre für wesentlich erachtet hat (vgl. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079). Das Bundesfinanzgericht hätte sich vielmehr mit den Umständen in den revisionsgegenständlichen Jahren 2020 und 2021 auseinandersetzen müssen und die Zumutbarkeit einer Verlegung des Familienwohnsitzes in den Nahbereich der Arbeitsstätte nach den Umständen des Einzelfalles des jeweiligen Streitjahres beurteilen müssen.
- 15 Ungeachtet dessen vermag sich der Verwaltungsgerichtshof aber auch der Beurteilung des Bundesfinanzgerichts nicht anzuschließen, dass im Jahr 2012 keine anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vorgelegen habe. Das Bundesfinanzgericht hat den Umstand, dass bis 2012 kein gemeinsamer Familienwohnsitz bestand, nicht ausreichend gewürdigt.
- 16 Im Revisionsfall übten im Jahr 2012 sowohl die Revisionswerberin als auch ihr Ehemann eine Erwerbstätigkeit aus. Die Entfernung zwischen den beiden Wohnsitzen in Wien und Graz machte eine tägliche Rückkehr unzumutbar. Dass es in einem solchen Fall nahelag, dass einer der beiden Ehepartner seinen bisherigen als Familienwohnsitz geeigneten Wohnsitz am Beschäftigungsort



beibehalten werde, liegt auf der Hand, woraus sich in der Folge eine Unzumutbarkeit der Aufgabe des Wohnsitzes am Beschäftigungsort ergab. Die Verlegung des Wohnsitzes nach Wien durch die erstmalige Begründung eines Familienwohnsitzes im Jahr 2012 erfolgte zwar privat, die Beibehaltung des Wohnsitzes am Beschäftigungsort war im Revisionsfall allerdings beruflich veranlasst (vgl. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047, mwN). Dass (auch) private Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes am Beschäftigungsort ausschlaggebend gewesen wären, wurde vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt.

- 17 Die Ansicht des Bundesfinanzgerichts würde dazu führen, dass Steuerpflichtige, die nach einer Eheschließung bzw. Begründung einer Lebensgemeinschaft einen gemeinsamen Familienwohnsitz am bisherigen Hauptwohnsitz eines der Partner erst dann begründen, wenn schon beide berufstätig sind, und beide bis zu diesem Zeitpunkt in weit voneinander entfernten Orten ihren Wohnsitz am Beschäftigungsort hatten, niemals Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten geltend machen könnten, weil immer aus der jeweiligen Sicht des einen Steuerpflichtigen die Begründung des Familienwohnsitzes in Entfernung zum Beschäftigungsort als privat veranlasst anzusehen ist. Dieses Ausblenden der Auswirkungen des Eingehens einer Lebensgemeinschaft oder Ehe entspricht nicht der Rechtslage (vgl. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079).
- 18 Wenn das Bundesfinanzgericht in dem Zusammenhang auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verweist, wonach eine berufliche Veranlassung nicht vorliege, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort sei, weg verlege und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führe, ist darauf zu verweisen, dass alle vom Bundesfinanzgericht zitierten Erkenntnisse Fälle betrafen, bei denen ein ursprünglich schon länger bestehender gemeinsamer Familienwohnsitz am Beschäftigungsort weitgehend aus privaten Gründen von dort wegverlegt wurde oder der Wohnsitz am Beschäftigungsort aus privaten Gründe aufrecht erhalten wurde (zur Bedeutung der Ursache der doppelten Haushaltsführung vgl. auch Sutter/Pfalz; in HR EStG § 16 Abs. 1 Z 6 Rz 77).



- 19 Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts erweist sich daher als mit inhaltlicher  
Rechtswidrigkeit belastet und war gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.
- 20 Im fortgesetzten Verfahren wird sich das Bundesfinanzgericht damit  
auseinanderzusetzen haben, ob in den Revisionsjahren 2020 und 2021 nach der  
Pensionierung des Ehemannes der Revisionswerberin noch eine  
Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Graz vorlag, oder  
die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in der privaten Lebensführung der  
Eheleute begründet ist.

W i e n , am 29. Mai 2024





## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

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

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe:**

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





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



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

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



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

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



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

19 Als praktikabel werde dazu ein den Gruppengesellschaften eingeräumtes Wahlrecht erachtet, eine inländische Gesellschaft zu bestimmen, die gegenüber der Finanzverwaltung die eigentliche steuerliche Funktion des Gruppenträgers übernehme, der somit die steuerlichen Ergebnisse zugerechnet würden und bei der die Steuer erhoben werde. Im vorliegenden Fall sei die Zurechnung zur B GmbH beantragt worden.

20 Das Bundesfinanzgericht weise somit der B GmbH die steuerliche Funktion des Gruppenträgers in dem Sinne zu, dass ihr das gesamte inländische Gruppeneinkommen, das sich aus den steuerlichen Einzelergebnissen der inländischen Gruppengesellschaften ergebe, zugerechnet werde. Die Funktion der erstmitbeteiligten Partei als Muttergesellschaft der inländischen Tochtergesellschaften werde auf jene eines Referenzobjekts für die inländische horizontale Ergebniszurechnung beschränkt.

21 Klarstellend sei darauf hinzuweisen, dass auf Ebene eines Gruppenträgers vorliegende Vorgruppenverluste oder Außergruppenverluste grundsätzlich mit dem Gruppenergebnis verrechenbar wären. Da bei der B GmbH derartige Vor- oder Außergruppenverluste nicht vorlägen, habe eine Befassung mit diesem Aspekt im vorliegenden Fall hintangehalten werden können.

22 Der Europäische Gerichtshof habe sich den zugrunde liegenden Fragen zwar bereits gewidmet, es liege bislang aber keine höchstgerichtliche Rechtsprechung dazu vor, die die speziellen Ausgestaltungen des österreichischen Gruppenbesteuerungssystems betreffe. Insbesondere sei nicht geklärt worden, wie eine konkrete unionsrechtskonforme Umsetzung vorzunehmen sei. Es sei daher die Revision für zulässig zu erklären gewesen.

23 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision des Finanzamts. Das Finanzamt macht - auch zur Zulässigkeit der Revision - geltend, die nationale Regelung sei nicht unionsrechtswidrig. Durch das Betriebsstättenanfordernis solle der gebotene Zusammenhang zwischen Gruppenbesteuerung und Steuerhängigkeit der betreffenden





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



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

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

25 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

26 Die Revision ist zulässig und begründet.



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





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



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

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



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

36 Da die freie Wahl der geeigneten Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf, ist es ohne Belang, dass die Gründung einer für die bestehenden Tochtergesellschaften die Rolle der Muttergesellschaft übernehmenden Betriebsstätte in Österreich es ermöglicht hätte, die steuerliche Integration der Ergebnisse der Tochtergesellschaften zu erreichen (vgl. neuerlich EuGH *B u.a.*, Rn. 30).

37 Da die österreichische Regelung insoweit grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten steuerlich benachteiligt, liegt eine grundsätzlich verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor (vgl. wiederum EuGH *B u.a.*, Rn. 31).

38 Die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt ist unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen (vgl. neuerlich EuGH *B u.a.*, Rn. 33).

39 Auch nach der österreichischen Rechtslage ist Ziel der Regelung die Ermöglichung der steuerlichen Konsolidierung der Ergebnisse der Tochtergesellschaften in Österreich. Dieses Ziel lässt sich ebenso gut bei Gruppen mit gebietsansässigen Muttergesellschaften wie bei solchen mit gebietsfremden Muttergesellschaften erreichen (vgl. wiederum EuGH *B u.a.*, Rn. 34 ff).

40 Nach der Rechtsprechung des EuGH kann die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Beschränkung der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen. Eine solche



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

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





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



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

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



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

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



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

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

W i e n , am 27. März 2024



## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\***, vertreten durch LeitnerLeitner Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hellbrunner Straße 7, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. Mai 2016 betreffend Aufhebung nach § 299 BAO der Körperschaftsteuer 2013, Steuernummer **\*\*\*Bf1-StNr\*\*\*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf) ist eine österreichische Privatstiftung, deren Begünstigte in der Schweiz ansässig ist.

Mit Schriftsatz vom 23.11.2015 stellte die Bf einen Antrag nach § 299 BAO auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 vom 09.01.2015. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Bf im Jahr 2013 Zuwendungen an die in der Schweiz ansässige Begünstigte iHv Euro 212.017,86 getätigt hätte. Nach Auffassung des EuGH (EuGH 17.09.2015, C-589/13) verstoße die Nichtentlastung von der Zwischensteuer für Zuwendungen an im Ausland ansässige

Begünstigte iSd § 13 Abs 3 letzter Satz KStG iVm § 24 Abs 5 Z 2 KStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und wäre daher unionsrechtswidrig.

Mit Bescheid vom 23.05.2016 wurde der Antrag als unbegründet abgewiesen. Aus dem Urteil des EuGH vom 17.09.2015, C-589/13, gehe zwar hervor, dass der letzte Satzteil des § 13 Abs 3 KStG idF des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl I Nr 142/2000 in Bezug auf Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat aufgrund des festgestellten Verstoßes gegen die in Art 56 EG (Art 63 AEUV) geregelte Kapitalverkehrsfreiheit ex tunc nicht anzuwenden wäre. Mit dem AbgÄG 2015 wäre daraufhin jedoch § 13 Abs 3 KStG 1988 geändert worden. Die Änderung träte mit 01.01.2016 in Kraft und wäre auf alle offenen Verfahren anzuwenden (§ 26c Z 58 KStG 1988). Dies würde dazu führen, dass in Bezug auf die vorherige Fassung dann keine Änderung einträte, wenn die Zuwendung aus der Privatstiftung zur Gänze von der KEST entlastet wäre. Das DBA Schweiz wäre ein nach dem OECD-Musterabkommen gestaltetes DBA. Gemäß Art 21 DBA Schweiz stände der Schweiz das Besteuerungsrecht für Zuwendungen aus österreichischen Privatstiftungen zu. Eine Änderung der Rechtslage wäre daher für den vorliegenden Fall nicht eingetreten.

Dagegen brachte die Bf (nach mehrmaliger Fristverlängerung) mit Schriftsatz vom 14.10.2016 Beschwerde ein und führte zur Begründung zusammengefasst aus, dass nach Auffassung des EuGH (EuGH 17.09.2015, C-589/13) die Nichtentlastung von der Zwischensteuer für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, die aufgrund eines DBA von der KEST entlastet werden würden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstieße und daher unionsrechtswidrig wäre. Die Neuregelung des § 13 Abs 3 und des § 24 Abs 5 KStG durch das AbgÄG 2015 entspräche nicht der Rechtsprechung des EuGH. Die Unionsrechtswidrigkeit bestände daher weiterhin.

Mit Vorlagebericht vom 07.11.2016 wurde die Beschwerde für das Jahr 2013 dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vorgelegt, da lediglich Europarechtswidrigkeit in den Beschwerden eingewendet worden wäre.

Ergänzend führte das Finanzamt in seiner Stellungnahme aus, dass die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages nach § 299 BAO hinsichtlich des Jahres 2013 als verspätet zurückzuweisen wäre, da über FinanzOnline am 29.06.2016 und 01.07.2016 Fristverlängerungsanträge eingebracht worden wären. In den Anträgen wäre jedoch kein Bescheid, sondern nur ein Datum genannt. Der Antrag vom 29.06.2016 verwies auf einen Bescheid vom 13.06.2016. An diesem Datum wäre lediglich der Körperschaftssteuerbescheid 2014 erlassen worden. Aus Sicht des Finanzamtes wäre für das Jahr 2013 (Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO) kein Fristverlängerungsantrag gestellt worden und die Beschwerde daher als verspätet zurückzuweisen.

Mit Schreiben vom 03.01.2024 zog die Bf die in der Beschwerde gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

### 1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist eine Privatstiftung mit Sitz in \*\*\*.

Die Bf hatte im Jahr 2013 folgende, für die Berechnung der Zwischensteuer gemäß § 13 Abs 3 KStG relevante, Einkünfte:

	2013
Inländische Eink. § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG	36.721,71 €
Ausländische Eink. § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG	19.856,05 €
Eink. § 13 Abs 3 Z 1 lit b und c KStG	-4.329,01€

Im Jahr 2013 erfolgten Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten in der Höhe von insgesamt Euro 212.017,86.

Am 23.11.2015 stellte die Bf einen Antrag nach § 299 BAO auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 vom 09.01.2015.

Mit Bescheid vom 23.05.2016 wurde der Antrag der Bf abgewiesen. Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid war der Bf am 10.05.2016 zugegangen. Der Abweisungsbescheid selbst wurde laut vorliegendem Rückschein am 13.06.2016 von der Bf übernommen.

Am 29.06.2016 wurde ein Fristverlängerungsantrag eingebracht und eine Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 31.08.2016 beantragt.

Am 22.08.2016 und am 30.09.2016 wurden weitere Fristverlängerungsanträge mit Ersuchen um Fristverlängerung jeweils bis zum 30.09.2016 und bis zum 17.10.2016 eingebracht.

Schließlich wurde am 14.10.2016 die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages nach § 299 BAO eingebracht (persönliche Abgabe im Finanzamt am 14.10.2016).

### 2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegensprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

### 3. Rechtsvorschriften

Gemäß **§ 5 Z 11 Körperschaftsteuergesetz 1988** (KStG) sind Privatstiftungen, die nicht unter Z 6 oder 7 fallen, nach Maßgabe des § 13 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit.

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

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

Gemäß **§ 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG 1988** sind bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs 3 fallen, Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs 2 gesondert zu versteuern, soweit es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 handelt und diese nicht in § 27a Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannt sind.

**§ 13 Abs 3 letzter Absatz KStG 1988 idF (BGBl I Nr. 22/2012) vor dem AbgÄG 2015** lautete:

„Die Besteuerung (§ 22 Abs 2) unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 getätigt worden sind, davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder nach § 240 Abs 3 der Bundesabgabenordnung erfolgt“.

**§ 13 Abs 3 letzter Absatz KStG 1988 idF (BGBl I Nr. 163/2015), gültig ab 01.01.2016 und auf alle offenen Verfahren anzuwenden (§ 26c Z 58 KStG), lautet:**

„Die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 ist um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.“

Nach **§ 22 Abs 2 KStG 1988** beträgt die Körperschaftsteuer 25% für nach § 13 Abs 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.

Gemäß **§ 24 Abs 5 KStG 1988** ist Körperschaftsteuer, die auf Einkünfte im Sinne des § 13 Abs 3 und 4 entfällt, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen in der Veranlagung gutschreiben:

1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.
2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.
3. a) Die Bemessungsgrundlage für die Gutschrift ist der Unterschiedsbetrag zwischen
  - der Summe der gemäß § 13 Abs 3 gesondert zu versteuernden Einkünfte und
  - der Summe der Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, wenn diese die Summe der Einkünfte im Sinne des ersten Teilstriches übersteigt.b) Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß lit a insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.
4. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 12,5% der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Wird die Körperschaftsteuer der Jahre ab 2011 gutgeschrieben, beträgt die Gutschrift 25% der Bemessungsgrundlage gemäß Z 3. Die Körperschaftsteuer der Jahre vor 2011 ist vorrangig gutschreiben.
5. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.
6. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist die Höhe der Gutschrift gemäß Z 3 und 4 zu ermitteln. Dabei ist bei der Berechnung der Gutschrift nach Z 3 auch der Restbetrag gemäß Z 5 wie eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu behandeln. Abweichend von Z 3 lit b ist trotz Abfuhr der Kapitalertragsteuer im Fall einer möglichen nachträglichen Entlastung der Zuwendungsbetrag entsprechend zu reduzieren. Die Erteilung der Gutschrift erfolgt mit der letzten Veranlagung.

Nach **§ 26c Z 58 KStG 1988** treten die §§ 13 Abs 3 und § 24 Abs 5 Z 3 und Z 4 KStG, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. I 163/2015, mit 1. Jänner 2016 in Kraft und sind auf alle offenen Verfahren anzuwenden.

Gemäß **§ 27 Abs 5 Z 7 EStG 1988** gelten auch als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs 2 Zuwendungen jeder Art:

- von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen,
- von Belegschaftsbeteiligungsstiftungen im Sinne des § 4 d Abs 3 bis zu einem Betrag von 4 500 Euro jährlich, sowie
- von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.

Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung, ausländische Stiftung oder sonstige Vermögensmasse, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Nach **Artikel 63 Abs 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)** sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Nach **Artikel 21 Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz (DBA-Schweiz)** dürfen die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden.

#### **4. Erwägungen**

##### **Ursprüngliches Konzept der Besteuerung von Privatstiftungen**

Im Besteuerungsregime der Privatstiftung waren Erträge aus Kapitalforderungen ursprünglich steuerfrei und wurden somit nur einmal - nämlich bei deren Zuwendung an den Begünstigten im Rahmen des KSt-Einbehaltes - der Besteuerung unterzogen. Demnach flossen der Privatstiftung Kapital- und Beteiligungserträge ohne jeden Steuerabzug zu, sodass diese Erträge erst bei der (späteren) Zuwendung an einen Zuwendungsempfänger einem KSt-Abzug unterzogen wurden. Im Falle von langfristig thesaurierten steuerfrei gestellten Kapitalerträgen konnten somit Steuerstundungseffekte erzielt werden (vgl. *Schuchter-Mang* in *Achatz/Kirchmayr, KStG<sup>3</sup>, § 13 Rz 147*).

##### **§ 13 Abs 3 KStG idF vor dem AbgÄG 2015, BGBl I Nr. 22/2012:**

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl I Nr 2000/142) wurde die Zwischenbesteuerung von Kapital- und Beteiligungserträgen eingeführt. Der Steuerstundungseffekt wurde somit gemindert. Eine 12,5%ige Vorabsteuer auf Ebene der Privatstiftung wurde eingeführt, die auf die Besteuerung der Zuwendung an die Begünstigten angerechnet oder unter bestimmten Voraussetzungen der Privatstiftung im Wege der Veranlagung wieder gutgeschrieben wurde (*Riedl/Streicher* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG<sup>3</sup>, § 13 Rz 6*). Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl I 2010/11, ab der Veranlagung 2011) wurde der Steuersatz auf

25% angehoben.

Die Zwischensteuer ist getrennt von der Normalbesteuerung der Privatstiftung zu erheben (Schedulenbesteuerung). Die "normale" Körperschaftsteuer (für laufende Einkünfte der Privatstiftung) und die Zwischensteuer (für taxativ aufgezählte Kapitalerträge) werden zusammen in einem Bescheid festgesetzt (*Schuchter-Mang* in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13 Rz 155).

Die Zwischensteuer wird grundsätzlich auf die KEST, die auf Zuwendungen an Begünstigte erhoben wird, angerechnet. Im Ergebnis sollen damit die der Zwischensteuer unterliegenden Einkünfte einmalig einer 25%igen Steuer unterworfen werden.

Die Anrechnung der Zuwendungen auf die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer wurde jedoch nur dann gewährt, wenn die Zuwendung der KEST unterlag und keine Entlastung aufgrund eines DBA oder nach § 240 BAO erfolgte. Erfolgte eine Entlastung der Zuwendung von der KEST gemäß DBA, so kam es weder zu einer Anrechnung noch zu einer Gutschrift. Im reinen Inlandsfall fällt idR KEST an, sodass eine Zwischensteuerentlastung regelmäßig erfolgte.

### **Urteil des EuGH vom 17.09.2015, C-589/13 (F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt)**

Nach Auffassung des EuGH (EuGH 17.09.2015, C-589/13) verstößt die Nichtentlastung von der Zwischensteuer für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, die aufgrund eines DBA von der KEST entlastet werden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und ist daher unionsrechtswidrig.

Die Anwendung der Rechtsprechung des EuGH ist zeitlich unbeschränkt und wirkt für alle offenen Veranlagungen.

Die in Art 56 EG (Art 63 AEUV) geregelte Kapitalverkehrsfreiheit ist auch gegenüber Drittstaaten - wie im vorliegenden Fall der Schweiz als Ansässigkeitsstaat der Begünstigten - anzuwenden.

### **§ 13 Abs 3 KStG idF nach dem AbgÄG 2015**

Der Gesetzgeber hat auf die oa Rechtsprechung des EuGH im Rahmen des AbgÄG 2015 (BGBl I 163/2015) reagiert und die Bestimmungen der § 13 Abs 3 sowie § 24 Abs 5 KStG angepasst (EB zu RV AbgÄG 2015, BlgNR 896, 25. GP).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015) wurde u.a. der § 13 Abs 3 letzter Absatz KStG neu gefasst, wodurch die Möglichkeit des Unterbleibens der Zwischenbesteuerung an neue Voraussetzungen geknüpft wurde.

§ 13 Abs 3 KStG idF AbgÄG 2015 lautet: „Die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 ist um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der

Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung."

Gem § 26c Z 58 KStG sind die Bestimmungen § 13 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG idF AbgÄG 2015 am 1. Jänner 2016 in Kraft getreten und auf alle offenen Veranlagungsfälle anzuwenden.

### **Vereinbarkeit der Neufassung des § 13 Abs 3 KStG letzter Absatz durch das AbgÄG 2015 mit der Rechtsprechung des EuGH**

Strittig ist somit inwieweit das derzeitige Zwischenbesteuerungskonzept des § 13 Abs 3 iVm § 24 Abs 5 KStG mit der Rechtsprechung des EuGH vereinbar ist bzw ob – wie schon vor dem AbgÄG 2015 – ein Verstoß gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt.

Wie bisher wird in § 13 Abs 3 KStG idF AbgÄG 2015 der „Einkünfteüberhang“ geregelt, sollten die der Zwischensteuer unterliegenden Einkünfte die Zuwendungen nach § 27 Abs 5 Z 7 EStG übersteigen. Ergänzend befasst sich § 24 Abs 5 KStG unverändert mit dem „Zuwendungsüberhang“ in Form von Zwischensteuergutschriften.

Mit dem neuen § 13 Abs 3 KStG wurde die Berechnungsmethode geändert, um eine (teilweise) Reduktion der KESt berücksichtigen zu können.

Das DBA-Schweiz ist ein nach dem OECD-Musterabkommen gestaltetes DBA. Das Besteuerungsrecht steht daher nach Art 21 zur Gänze dem Ansässigkeitsstaat (Schweiz) zu. Eine Anrechnung der Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten auf die Zwischensteuer wäre daher grundsätzlich nach § 13 Abs 3 KStG in der geltenden Fassung ausgeschlossen.

Im Zuge der Änderung des § 13 Abs 3 KStG durch das AbgÄG 2015 können nunmehr auch Zuwendungen, die teilweise von der KESt entlastet sind, bei der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer in Abzug gebracht werden. Dies betrifft jedoch nur vom OECD-MA abweichende DBA, weil das OECD-MA in Art 21 dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Begünstigten das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist. Durch das Abstellen auf eine endgültige KESt-Belastung im AbgÄG 2015 werden daher eine überwiegende Anzahl der österreichischen DBA-Partnerstaaten, darunter auch die Schweiz, weiterhin nicht erfasst (vgl Hayden/Hayden, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, PSR 2016, 34; Stangl in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer: Kommentar Band IV, § 13 Rz 136ff). Somit werden österreichische Privatstiftungen bezüglich ihres Rechts auf sofortige Ermäßigung der Zwischensteuer auch weiterhin unterschiedlich behandelt, je nach Ansässigkeit der Begünstigten (vgl Rz 42 EuGH 17.09.2015, C-589/13). Da

Zuwendungen einer inländischen Privatstiftung an inländische Begünstigte einen Anspruch auf Ermäßigung oder sogar Befreiung von der Zwischensteuer eröffnen, indem sie von der Bemessungsgrundlage dieser Steuer in Abzug gebracht werden können - was bei einer überwiegenden Anzahl von Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigten (ua. der Schweiz) weiterhin nicht der Fall ist - verfügt diese Stiftung dauerhaft über höhere finanzielle Mittel. Dies stellt eine Ungleichbehandlung und eine Situation dar, die unter den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr fällt, der durch Art 56 Abs 1 EG vor Beschränkungen geschützt ist (vgl Rz 45 EuGH 17.09.2015, C-589/13).

Zum Begriff „Kapitalverkehr“ führte der EuGH in seiner Entscheidung vom 17.09.2015 aus, dass nicht nur die Einbringung des Stiftungsvermögens in die Stiftung bei deren Gründung durch den Stifter, sondern auch die späteren Auszahlungen dieses Vermögens an die Begünstigten unter den Begriff „Kapitalverkehr“ im Sinne des Art 56 Abs 1 EG (nunmehr Art 63 Abs 1 AEUV) fallen (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, Rz 39).

Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs liegt nach Ansicht des EuGH ua deshalb vor, weil Zuwendungen einer Privatstiftung an in Österreich ansässige Begünstigte einen Anspruch auf Ermäßigung oder sogar Befreiung von der Zwischensteuer eröffnen, indem sie von der Bemessungsgrundlage dieser Steuer in Abzug gebracht werden können. Dies führt dazu, dass diese Stiftung dauerhaft über höhere finanzielle Mittel verfügt, die sie entweder unmittelbar einsetzen kann, um zusätzliche Zuwendungen an im Land ansässige Begünstigte zu erbringen, oder verwenden kann, um zusätzliche Einkünfte zu erzielen. Dies erlaubt es ihr anschließend, diesen Begünstigten höhere Zuwendungen zu gewähren, als dies bei einer Stiftung mit im Ausland ansässigen Begünstigten der Fall ist (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Tz 45).

Da Zuwendungen an Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat für den Stifter zu einer Zwischenbesteuerung der Einkünfte seiner Stiftung zu einem Steuersatz von 12,5 % führen, ist die Gründung einer Privatstiftung mit Begünstigten in einem anderen Mitgliedstaat außerdem von vornherein weniger interessant als die Gründung einer gleichartigen Stiftung, die nur in Österreich Begünstigte hat.

In diesem Zusammenhang weist der EuGH hin, dass die steuerliche Belastung auch nicht schwerwiegend oder endgültig zu sein braucht, damit eine steuerliche Regelung als verbotene Beschränkung einer Grundfreiheit angesehen wird (Rn 49 EuGH 17.09.2015, C-589/13 mwN).

Der Gerichtshof weist weiters darauf hin, dass zudem ein Liquiditätsnachteil, der bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt auftritt, eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen kann, wenn dieser Nachteil bei einem rein nationalen Sachverhalt nicht auftritt. „Eine unterschiedliche Behandlung bei der Berechnung der Zwischensteuer kann einen Liquiditätsnachteil für eine im Inland ansässige Privatstiftung, die eine Zuwendung an Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat erbringen will, mit sich bringen und somit eine

Beschränkung von Grundfreiheiten darstellen, wenn der betreffenden Stiftung bei einem rein nationalen Sachverhalt kein solcher Nachteil entsteht“.

Da der EuGH in seiner Entscheidung den freien Kapitalverkehr als einschlägige Grundfreiheit angesehen hat, gelten die Entscheidungsgründe des EuGH auch für Zuwendungen an Begünstigte, die in Drittstaaten (wie vorliegend in der Schweiz) ansässig sind.

Die von Österreich im Verfahren vor dem EuGH vorgebrachte objektiv mangelnde Vergleichbarkeit der Situationen sowie die von Österreich geltend gemachten zwingenden Gründe des Allgemeininteresses, welche die Beschränkung des Kapitalverkehrs objektiv rechtfertigen könnten, verwarf der EuGH in seinem Erkenntnis.

Der EuGH stellt in seiner Entscheidung vielmehr fest, dass Privatstiftungen, die Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte und Privatstiftungen, die Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte erbringen, objektiv vergleichbar sind. Denn in beiden Fällen geht es um Zuwendungen aus dem Vermögen der Privatstiftung oder aus durch den Einsatz dieses Vermögens erzielten Vermögenmehrungen (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Tz 63). Im Zuge des Abschlusses von DBA mit dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Begünstigten verzichtet Österreich bewusst auf das Besteuerungsrecht von Zuwendungen aus Privatstiftungen und kann daher nach Ansicht des EuGH nicht einräumen, dass sich Privatstiftungen, die Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte durchführen, in einer objektiv unterschiedlichen Situation befinden, weil die Zuwendungen der österreichischen Steuerhoheit entzogen sind (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Tz 64).

Durch den Abschluss eines DBA und die freiwillige Akzeptanz, dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten das Besteuerungsrecht über die Zuwendungen zu gewähren, kann sich Österreich - so der EuGH - nicht auf den Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse berufen (vgl. EuGH C-589/13, RN 71; Riedl/Streicher in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG3 Rz 187). Der EuGH sieht in diesem Zusammenhang in der festgestellten Beschränkung keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses.

Der Grundsatz der Einmalbesteuerung kann nach Auffassung des EuGH unter Verweis auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH nicht als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Rz 73 ff). Der EuGH verwies auf seine Urteile Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) und Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559) und führte aus, dass in keiner dieser Rechtssachen der Gerichtshof den Grundsatz der Einmalbesteuerung als eigenständige Rechtfertigung anerkannt hat (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; Rz 71). Der EuGH hielt im Urteil zudem fest, dass die Zwischenbesteuerung der inländischen Privatstiftung nicht die Einmalbesteuerung der im ersten Satz des § 13 Abs 3 KStG genannten Einkünfte gewährleistet, da die Besteuerung der Privatstiftung nicht endgültig ist, sondern die Zwischensteuer spätestens bei Auflösung der Privatstiftung dieser gutzuschreiben

ist (EuGH C- 589/13; Rz 79).

Seit der Änderung des § 13 Abs 3 KStG wird die Zwischensteuer zwar nur mehr insoweit erstattet, als die Zuwendungen tatsächlich mit KESt-belastet sind. Diese Änderung nimmt der Zwischensteuer in gewissen Fällen das Merkmal der Vorläufigkeit. Da der EuGH jedoch den Grundsatz der Einmalbesteuerung als eigenständige Rechtfertigung grundsätzlich schon nicht anerkennt (siehe RN 73 EuGH 17.09.2015, C-589/13), kommt dieser Rechtfertigungsgrund auch nach der Gesetzesänderung nicht zum Tragen.

Die in der EuGH-Entscheidung festgestellte Beschränkung des Kapitalverkehrs kann - so der EuGH - auch nicht durch die Notwendigkeit, die Kohärenz der nationalen Steuerregelung zu wahren, gerechtfertigt werden (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Tz 79 ff). Denn im vorliegenden Fall sind verschiedene Steuern (Zwischensteuer als besondere Form der KSt bei der Privatstiftung und die KESt als besondere Form der Einkommensteuer auf Zuwendungen an Begünstigten) und verschiedene Steuerpflichtige (Privatstiftung vs Begünstigte) betroffen. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung ist daher nicht gegeben (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Rz 80 ff).

### **Bedeutung für den streitgegenständlichen Fall**

Nach dem Urteil des EuGH zu F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13 ist Artikel 56 EG (nunmehr Art 63 Abs 1 AEUV) sohin in der Weise auszulegen, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung im Rahmen der Zwischenbesteuerung der von ihr erzielten Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nur die Zuwendungen von ihrer Steuerbemessungsgrundlage für einen bestimmten Veranlagungszeitraum in Abzug bringen darf, die in diesem Veranlagungszeitraum vorgenommen und im Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung bei den Begünstigten dieser Zuwendungen besteuert wurden, während diese nationale Steuerregelung einen derartigen Abzug ausschließt, wenn der Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und in dem Mitgliedsstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer, der die Zuwendungen grundsätzlich unterliegen, befreit ist.

Im vorliegenden Fall hat die Bf im Streitjahr 2013 Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG an die in der Schweiz ansässige Begünstigte IHV € 212.017,86 getätigt. Nach Art 21 DBA Österreich-Schweiz unterliegen Zuwendungen von österreichischen Privatstiftungen an in der Schweiz für Zwecke des DBA ansässige Begünstigte ausschließlich im Ansässigkeitsstaat der Begünstigten, somit in der Schweiz, der Besteuerung. Die KESt Entlastung erfolgte nach Maßgabe der DBA - Entlastungsverordnung infolge der Vorlage des von der schweizerischen Steuerbehörde bestätigten Formulars ZS-QU1 direkt an der Quelle. Unter Bezugnahme auf § 13 Abs 3 letzter Satz idgF sowie § 24 Abs 5 Z 2 KStG idgF wurde im Rahmen der Veranlagung zur KSt für das Jahr

2013 keine Entlastung von der Zwischensteuer aufgrund der Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten durchgeführt.

Die im nun streitgegenständlichen Sachverhalt anzuwendende Fassung des § 13 Abs 3 KStG (BGBl 163/2015) sieht vor, dass die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nicht mehr gänzlich unterbleiben soll, wenn Zuwendungen von Privatstiftungen auf Grund eines DBA lediglich teilweise von der KEST entlastet werden. Die Reduktion soll **insoweit** stattfinden, als die Zuwendungen endgültig mit KEST belastet sind. Kommt es zu einer Entlastung der Zuwendung von der KEST aufgrund eines DBA, ist somit nur jener Teil der Zuwendungen für die Reduktion der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte heranzuziehen, der endgültig mit KEST belastet ist.

Zuwendungen an in der Schweiz ansässige Begünstigte haben aufgrund der DBA eine vollständige Entlastung von der KEST zur Folge, die gemäß der im AbgÄG 2015 novellierten Fassung des § 13 Abs 3 letzter Absatz KStG die Versagung der Abzugsfähigkeit der Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer bewirkt. Dieser Sachverhalt und dessen Rechtsfolgen sind somit durch die Neuregelung des § 13 Abs 3 letzter Absatz KStG unberührt geblieben und besteht die im Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, vom EuGH ausgesprochene Unvereinbarkeit mit dem EU Primärrecht in diesem Punkt weiterhin.

Im Einklang mit der hA in der Literatur (insbesondere *Riedl/Streicher* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG<sup>3</sup> Rz 187; *Stangl* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer: Kommentar Band IV, § 13 Rz 147; *Moritz*, Zuwendungen an ausländische Begünstigte: Neuregelung als der Weisheit letzter Schluss?, PSR 2015, 44; *Hayden/Hayden*, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, PSR 2016,34; *Mitterlehner/Mitterlehner*, EuGH zur Zwischensteuer bei ausländischen Begünstigten, SWK 2015, 1448.) wurde daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Europarechtswidrigkeit durch die Änderungen des § 13 Abs 3 KStG im Zuge des AbgÄG 2015 nicht (zur Gänze) beseitigt.

In Bezug auf Begünstigte, die in Staaten, mit denen Österreich ein nach dem OECD-MA gestaltetes DBA abgeschlossen hat, ansässig sind, verstößt § 13 Abs 3 KStG in der Fassung nach dem AbgÄG 2015 gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit (Art 56 EG bzw Art 63 AEUV). Eine vom EuGH abweichende Beurteilung der von Österreich vorgebrachten Rechtfertigungsgründe sieht das Bundesfinanzgericht nicht.

Aufgrund des Anwendungsvorranges des primären Gemeinschaftsrechtes hat das Bundesfinanzgericht das dem Gemeinschaftsrecht widersprechende nationale Recht nicht anzuwenden.

§ 13 Abs 3 letzter Absatz KStG ist mit Art 63 Abs 1 AEUV unvereinbar und nicht anzuwenden.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 09.01.2015 ist daher mit Rechtswidrigkeit behaftet. Gerichte, die in einem konkreten Verfahren als letzte Instanz fungieren und die Zweifel im Hinblick auf die Auslegung einer Vorschrift des EU-Rechts haben, sind verpflichtet, solche Auslegungsfragen dem EuGH vorzulegen. Da gegen die Erkenntnisse des BFG außerordentliche Rechtsmittel eingelegt werden können, ist das BFG nicht verpflichtet, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen (Artikel 267 AEUV).

### **Rechtzeitigkeit der Beschwerde betreffend Körperschaftssteuer 2013:**

Gemäß § 245 Abs 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt. Dies gilt sinngemäß, wenn ein Bescheid auf einen Bericht (§ 150) verweist.

Nach § 260 ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a. nicht zulässig ist oder
- b. nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Dem BFG liegt ein Rückschein vor, aus dem hervorgeht, dass der Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Körperschaftssteuerbescheides 2013 nach § 299 BAO am 13.06.2016 der Bf zugestellt wurde. Die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid ist der Bf laut Rückschein bereits am 10.05.2016 zugegangen. Da die Bescheidbegründung vor dem Bescheid erging, ist für die Zustellung das Datum des Einlangens des Bescheides bei der Bf, somit der 13.06.2016, maßgebend (vgl. *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 245 Rz 8).

Innerhalb der 1-monatigen Beschwerdefrist wurde sodann am 29.06.2016 der erste Antrag auf Fristverlängerung gestellt. Die weiteren Fristverlängerungsanträge wurden ebenfalls lückenlos in den jeweiligen (verlängerten) Fristen gestellt. Der vom Finanzamt angeführte Fristverlängerungsantrag vom 01.07.2016 betraf ausschließlich das Jahr 2014 und ist somit für die Beschwerde das Jahr 2013 betreffend nicht relevant. Die letzte Fristverlängerung erfolgte bis 17.10.2016. Die Beschwerde vom 14.10.2016 gegen die Abweisung des Antrages nach § 299 BAO auf Aufhebung des Körperschaftssteuerbescheides 2013 ist daher rechtzeitig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

## **5. Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob der durch das AbgÄG 2015 neu gefasste § 13 Abs 3 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 163/2015 mit dem Unionsrecht vereinbar ist, liegt bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Dies ist eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die Revision war für zulässig zu erklären.

Salzburg, am 9. Februar 2024

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 23. März 2022 (Eingang: 24. März 2022) gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 4. Februar 2022 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für die Jahre 2015 und 2016 sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 7. Februar 2022 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2019 und betreffend Körperschaftsteuer Gruppe für die Jahre 2015, 2016 und 2019 sowie über die Beschwerde vom 30. Juni 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 jeweils vom 9. Juni 2022 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger das Jahr 2020 und Körperschaftsteuer Gruppe für das Jahr 2020, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht:

I. Die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2015, 2016 und 2020 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2015, 2016 und 2020 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2020 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppenträger für das Jahr 2020 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Voraussetzungen des Konzernausschlusses gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 und § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 erfüllt sind.

Bei der Beschwerdeführerin fand ua die Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 betreffend eine Außenprüfung statt. Nach den Feststellungen des Außenprüfungsberichtes vom 11. Jänner 2019 wurden die nunmehr strittige Firmenwertabschreibung sowie der am Jänner 2011 verbuchte Zinsaufwand gemäß § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nicht anerkannt, weil nach Ansicht der Betriebsprüferin der Konzernatbestand (im Sinne eines beherrschenden Einflusses) nach § 9 Abs 7 KStG 1988 aufgrund einer kontrollierenden Privatstiftung an der Konzernspitze verwirklicht sei. Obwohl Privatstiftungen eigentümerlose Rechtsgebilde darstellen würden, hätten sich die Stifter über die Ausgestaltung der Stifterrechte und Einflussmöglichkeiten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Durchgriff und die Einflussnahme auf die Beteiligungsgesellschaften der Privatstiftungen erhalten. Für die Jahre 2016 bis 2018 fand eine weitere Außenprüfung statt. Der Außenprüfungsbericht vom 3. November 2021 verweist hinsichtlich der Firmenwertabschreibung und des Zinsaufwandes auf die Vorbetriebsprüfung.

Mit Bescheiden vom 13. Dezember 2018 nahm die belangte Behörde die Verfahren hinsichtlich der Feststellungsbescheide Gruppenträger der Jahre 2008 und 2009 wieder auf und änderte die Sachbescheide für die Folgejahre mit Verweis auf die Begründung des Wiederaufnahmebescheides und die Niederschrift mit der **\*\*\*1\*\*\***.

Gegen die Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 vom 25. Februar 2019 sowie für die Jahre 2008 und 2009 vom 13. Dezember 2018 richteten sich die innerhalb der jeweils verlängerten Beschwerdefristen erhobenen Beschwerden vom 8. April 2019 und vom 14. Mai 2019 (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019). Begründend wird darin ausgeführt, dass die Konzernklausel des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könnten, weil eine Privatstiftung ein eigentümerloses Rechtsgebilde darstelle. Die Beschwerden enthielten jeweils einen Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO.

Beschwerdegegenständlich in den Folgejahren sind die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2015 und 2016 vom 4. Februar 2022 und der Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2019 vom 7. Februar 2022 sowie die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2015, 2016 und 2019 vom selben Tag. Weiters ist streitgegenständlich der Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2020 und der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2020, beide jeweils vom 9. Juni 2022.

Gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2015 und 2016 und den Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2019 sowie die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2015, 2016 und 2019 richtete sich die Beschwerde vom 23. März 2022 (Eingang: 24. März 2022). Begründend wird darin ausgeführt, dass die Konzernklausel des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könnten, weil eine Privatstiftung ein eigentümerloses Rechtsgebilde darstelle. Der ergänzende Beschwerdeschriftsatz vom 9. Juli 2019 zu den Feststellungsbescheiden Gruppenträger für die Jahre 2008 und 2009 wurde als Beilage übermittelt. Die Beschwerde enthielt einen Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO. Mit Schriftsatz vom 9. Juli 2019 reichte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin eine detaillierte Begründung zu den Beschwerden gegen die Gruppenfeststellungsbescheide betreffend die Jahre 2008 bis 2012 nach. Demnach sei zusammengefasst die Konzernschränke der §§ 9 Abs 7 bzw 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nach dem gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff der §§ 15 AktG bzw 115 GmbHG auszulegen. Der Beherrschungstatbestand des § 15 Abs 2 AktG komme mangels Mehrheitsbeteiligungen im Beschwerdefall nicht zur Anwendung. Zudem könne eine Auslegung iSd wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 15 Abs 2 AktG nicht greifen, weil nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung diese nicht zur Auslegung von (Steuer)Gesetzen herangezogen werden könne. Eine Privatstiftung könne nach hA nur in Ausnahmefällen eine Konzernspitze bilden. Im gegenständlichen Fall sei dabei allenfalls von einem Gleichordnungskonzern auszugehen. Daher müssten qualifizierte Umstände vorliegen, um eine einheitliche Leitung zu begründen. Der Konzerntatbestand des § 15 Abs 1 AktG fordere eine aktive und planvolle Ausübung für eine gewisse Dauer. Die bloße Möglichkeit zur einheitlichen Leitung sowie eine bloß vorübergehende Ausübung sei nach hA nicht ausreichend. Im gegenständlichen Fall liege keine sich auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik vor. § 15 Abs 1 AktG gelange daher ebenfalls nicht zur Anwendung. Zudem sei hinsichtlich der Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2008 und 2009 von Festsetzungsverjährung auszugehen.

Darüber hinaus sei im Feststellungsbescheid Gruppenträger 2019 sowie folglich im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2019 ein Betrag iHv EUR 13.045,70 (Hinzurechnung von Anspruchszinsen) doppelt erfasst worden.

Mit Beschwerdevorentscheidungen, alle vom 11. April 2023, wurden die Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2015 und 2016 und den Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2019 sowie die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2015, 2016 und 2019 als unbegründet abgewiesen. Am 17. April 2023 erging eine gesonderte Bescheidbegründung. Darin wurde einerseits ausgeführt, dass nach Ansicht der belangten Behörde der Konzerntatbestand iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 (Firmenwertabschreibung) bzw des § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 (Zinsabzug) erfüllt sei. Andererseits

sei keine Änderung in Bezug auf die Anspruchszinsen vorzunehmen, weil diese erklärungsgemäß berücksichtigt worden seien.

Am 8. Mai 2023 stellte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2015 und 2016 und den Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2019 sowie die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2015, 2016 und 2019 an das Bundesfinanzgericht. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Ausführungen im Verfahren (RV/7103350/2019) verwiesen. Weiters wurde die im Rahmen der Beschwerde gestellten Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Mit Bescheid vom 9. Juni 2022 stellte die belangte Behörde das Einkommen des Gruppenträgers für das Jahr 2020 fest und verwies hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der streitgegenständlichen Firmenwertabschreibung und des Zinsaufwandes auf die Ergebnisse der Außenprüfung. Mit Körperschaftsteuerbescheid Gruppe für das Jahr 2020 vom selben Tag wurde die Körperschaftsteuer mit EUR 2.715.169,00 festgesetzt.

Gegen diese beiden Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 30. Juni 2022 deren Begründung und Beilage jener gegenständlichen vom Beschwerde vom 23. März 2022 gleicht.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 10. Mai 2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Am 12. Mai 2023 stellte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde betreffend den Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2020 und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe für das Jahr 2020 an das Bundesfinanzgericht. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Ausführungen im Verfahren (RV/7103350/2019) verwiesen. Weiters wurde die im Rahmen der Beschwerde gestellten Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Am 17. Mai 2023 legte die belangte Behörde die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom selben Tag beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerden in Bezug auf die geltend gemachte Firmenwertabschreibung sowie Fremdkapitalzinsen sowie die Stattgabe hinsichtlich des Streitpunktes Anspruchszinsen.

Nach durchgeführter mündlicher Senatsverhandlung hat das Bundesfinanzgericht im das Wurzeljahr und die Folgejahre bis 2012 betreffenden Verfahren die Beschwerden betreffend die streitgegenständliche Firmenwertabschreibung sowie den Zinsabzug als unbegründet abgewiesen. Auf die Ausführungen dieser Entscheidung wird verwiesen (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019).

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Im Zuge der Umstrukturierung der „\*\*\*Unternehmen\*\*\*“ erwarb die \*\*\*A GmbH\*\*\* Anfang 2001 (Eintragung ins Firmenbuch am 17. Jänner 2001) die Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\*.

Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\* zum Zeitpunkt des Ankaufs der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* waren die natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* zu je 50 %. Am 13. März 2001 wurde die Löschung der Gesellschafterfunktion von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* im Firmenbuch eingetragen. Diese beiden natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* (seit 9. November 1999) und \*\*\*Y\*\*\* (seit 18. Dezember 1992) sind auch selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer. Geschäftsanschrift der \*\*\*A GmbH\*\*\* ist \*\*\*Adresse\*\*\* (Firmenbuchauszug).

Ab dem Zeitpunkt des Ankaufs der Anteile der \*\*\*B GmbH\*\*\* im Jahr 2001 durch die \*\*\*A GmbH\*\*\* wurde \*\*\*Z\*\*\* als Vorsitzender des fakultativen Aufsichtsrates und \*\*\*Y\*\*\* als Stellvertreter des Vorsitzenden der \*\*\*B GmbH\*\*\* bestellt (Eintragung ins Firmenbuch am 22. Februar 2001). Diese Funktion hatten sie bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 inne (Eintragung ins Firmenbuch am 30. Dezember 2006). Selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der \*\*\*B GmbH\*\*\* war \*\*\*V\*\*\* seit 11. Oktober 2002. Weitere (nicht einzelvertretungsbefugte) Geschäftsführer waren seit 16. November 2004 \*\*\*R\*\*\* sowie seit 1. Jänner 2007 \*\*\*Q\*\*\*.

Nach dem Ankauf der Anteile der \*\*\*B GmbH\*\*\* durch die \*\*\*A GmbH\*\*\* (Eintragung ins Firmenbuch am 13. März 2001) wendeten die Gesellschafter \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* ihre Anteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\* den von ihnen errichteten Privatstiftungen \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* (FN \*\*\*2\*\*\*) und \*\*\*I Privatstiftung\*\*\* zu. Letztere wendete ihre Anteile ca ein Jahr später der \*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* (FN \*\*\*3\*\*\*) zu.

Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand der am 22. Jänner 2001 errichteten \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* ist \*\*\*Y\*\*\*. Weiter Stiftungsvorstände sind \*\*\*U\*\*\*, die Ehefrau des Stifters und \*\*\*Z\*\*\*. Der Stifter hat sich zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennung des Stiftungsvorstandes (Punkt 9.4.1. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001), die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungs- und Widerrufsrecht (Punkt 12.1 und Punkt 13 der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001) vorbehalten. Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf Lebenszeit (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001). Der Stiftungsvorstand entscheidet (im Innenverhältnis) mit einfacher Mehrheit (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001). Die Vertretung der Privatstiftung erfolgt jeweils durch zwei Stiftungsvorstände, wobei für die Dauer der Mitgliedschaft des \*\*\*Y\*\*\* im Stiftungsvorstand diesem Einzelvertretungsbefugnis zukommt (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001).

Bei der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der \*\*\*B GmbH\*\*\* ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden von \*\*\*Rechtsanwalt 1\*\*\* festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von \*\*\*Rechtsanwalt 1\*\*\* keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor. Lediglich für den Fall, dass kein Begünstigter (mehr) vorhanden ist, wurde in der Stiftungserklärung die \*\*\*Forschungsinstitut\*\*\* und somit die heutige \*\*\*Forschungsinstitut\*\*\* vorgesehen (Punkt 6 und 7 der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001).

Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand der am 30. Juli 2002 errichteten „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* ist \*\*\*Z\*\*\* sowie die von diesem errichtete \*\*\*I Privatstiftung\*\*\*. Weiter Stiftungsvorstände sind \*\*\*S\*\*\*, die Ehefrau des Stifters und \*\*\*Y\*\*\* (Punkt 9. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Der Stiftungsvorstand entscheidet mit einfacher Mehrheit (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Die Vertretung der Privatstiftung erfolgt jeweils durch zwei Stiftungsvorstände, wobei für die Dauer der Mitgliedschaft des \*\*\*Z\*\*\* im Stiftungsvorstand diesem Einzelvertretungsbefugnis zukommt (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf fünf Jahre. Nachfolgende Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind jeweils auf drei Jahre zu bestellen (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Der Stifter \*\*\*Z\*\*\* hat sich zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennung des Stiftungsvorstandes (Punkt 9.4.1. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002), die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungs- und Widerrufsrecht (Punkt 12.1 und Punkt 13. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002) vorbehalten. Bei der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der \*\*\*B GmbH\*\*\* ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden vom Notar \*\*\*P\*\*\* festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von Notar \*\*\*P\*\*\* keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor (Punkt 6 und 7 der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Geschäftsanschrift der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* ist \*\*\*Adresse\*\*\* (Firmenbuchauszug).

Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 24. August 2004 wurde die Beteiligung an der \*\*\*B GmbH\*\*\* von der \*\*\*A GmbH\*\*\* als übertragende Gesellschaft in ihre Schwestergesellschaft, die \*\*\*C GmbH\*\*\*, als übernehmende Gesellschaft abgespalten (Firmenbucheintragung am 16. September 2004). Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. März 2004 errichtet und am 31. März 2004 im Firmenbuch eingetragen. Geschäftsanschrift der \*\*\*C GmbH\*\*\* war \*\*\*Adresse\*\*\* (Firmenbuchauszug). Gesellschafterinnen der übernehmenden \*\*\*C GmbH\*\*\* waren ebenfalls die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* zu je 50%. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der \*\*\*C GmbH\*\*\* waren seit 31. März

2004 ebenfalls die natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*. Am 8. Februar 2007 erfolgte die Eintragung der Löschung der Firma im Firmenbuch gemäß dem am 29. Dezember 2006 eingelangten Antrag (Firmenbuchauszug).

Die im Zuge dieser Spaltung übertragende Gesellschaft \*\*\*A GmbH\*\*\* schließt zumindest seit 2005 jährlich Managementverträge mit der \*\*\*B GmbH\*\*\* ab. Leistungsumfang der Managementverträge sind seit dem Jahr 2005 im Wesentlichen: Finanzcontrolling, Erarbeitung der Unternehmensstrategie, Key-Account inländischer Kunden und Geschäftsanbahnung bei internationalen Geschäften (Managementverträge ab 2005). Ab dem Jahr 2009 entfiel das Finanzcontrolling; stattdessen wurden Leistungen für M&A Aktivitäten und Innovationsmanagement erbracht (Managementvertrag ab 2009). Der Managementvertrag ist seitens der \*\*\*A GmbH\*\*\* von \*\*\*Z\*\*\* unterfertigt. Für die \*\*\*B GmbH\*\*\* zeichnete \*\*\*V\*\*\*.

Der aktenkundige Leistungsnachweis hinsichtlich der Managementverträge für das 2. Quartal 2007 enthält vorangestellt die Überschrift „Leistungen \*\*\*Z\*\*\*, \*\*\*Y\*\*\*“. Darin enthalten sind betreffend das Finanzcontrolling „3 Managementmeetings zur Finanzsituation des Unternehmens und der Geschäftsentwicklung (19.4., 15.5., 12.6.) 36 Stunden“ abgebildet. Weiters angeführt betreffend die Unternehmensstrategie ist etwa „Analyse Monatsreporting (3 Meetings [ein Geschäftsführer der \*\*\*B GmbH\*\*\* 23.4., 15.5., 12.6.) 9 Stunden“ sowie „Tenderverfahren \*\*\*4\*\*\* (Vorgespräche mit \*\*\*5\*\*\*, Unterlagendurchsicht, Angebotsstrategie (12.6., 19.6., Durchgehende Bearbeitung im Juni) 80 Stunden“.

Der aktenkundige Leistungsnachweis hinsichtlich der Managementverträge für das Jahr 2008 (1. April 2007 bis 31. März 2008) führt folgende Leistungen betreffend das Finanzcontrolling an: „Mit dem CFO der \*\*\*Unternehmensname\*\*\* erfolgten monatliche Ergebnisbesprechungen auf Grundlage der Monats- und Quartalsreports: 24.4., 15.5., 12.6., 20.7., 23.8., 13.9., 18.10., 27.11., 21.12., 22.2., 21.3. 36 Stunden“; „Bankengespräche (Finanzierungen, Veranlagungen); 3.6. [Bankname], 10.6. [D Bank AG], 16.8. [Bankname], 5.9. [Bankname], 16.11. [Bankname], 11.12. [Bankname] 24 Stunden“ und „Finanzforum Alpbach 2/4/5. Oktober“. Hinsichtlich der Erarbeitung der Unternehmensstrategie wird Folgendes angeführt: „Suche nach neuen Geschäftsfeldern für die \*\*\*Unternehmensname\*\*\* und Prüfung von M&A-Möglichkeiten.“ Weiters „Managementmeetings zur Strategieentwicklung (19.4., 15.5., 12.6., 6.7., 14.9., 9.11., 3.12., 18.1., 14.3.) 108 Stunden“; „Tenderverfahren \*\*\*4\*\*\* (Vorgespräche mit \*\*\*5\*\*\*, Unterlagendurchsicht, Angebotsstrategie (21.5., 23.5., 9-13.6., 19.6.) 100 Stunden“; „Kooperationsgespräche mit Bundesdruckerei (10/11.7. \*\*\*Ort\*\*\*, 22,7) 50 Stunden“; „Kooperationsgespräche – Beteiligungen: \*\*\*Unternehmen 5\*\*\* (6/7.9. \*\*\*Ort\*\*\*, 13.12.) 64 Stunden“; „Kooperationen mit Druckpartnern: 21.6. \*\*\*Unternehmen 3\*\*\* (Anmerkung: \*\*\*A GmbH\*\*\* war von 17. November 2005 bis 1. Juni 2012 Gesellschafterin) 7.12. \*\*\*Unternehmen 6\*\*\* 32 Stunden“.

Die Beschwerdeführerin sowie die \*\*\*B GmbH\*\*\* nahmen an keinem gemeinsamen Cash-Pool teil. Ebenso wenig wurden zwischen den betreffenden Gesellschaften und Privatstiftungen weitere, nicht vorgelegte Verträge – weder mündlich noch schriftlich – geschlossen (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019).

Die \*\*\*A GmbH\*\*\* erbringt vergleichbare Beratungsleitungen auch für andere Unternehmen wie zB \*\*\*Unternehmen 1\*\*\* (FN \*\*\*6\*\*\*) (\*\*\*Y\*\*\* war von 23. November 2000 bis 21. November 2003 als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen), \*\*\*Unternehmen 2\*\*\* (FN \*\*\*7\*\*\*) (\*\*\*A GmbH\*\*\* war von 2. März 2001 bis 30. Dezember 2011 Gesellschafterin) oder \*\*\*Unternehmen 3\*\*\* (FN \*\*\*8\*\*\*) (\*\*\*A GmbH\*\*\* war von 17. November 2005 bis 1. Juni 2012 Gesellschafterin) (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019).

Die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* haben ab dem Jahr 2004 nachweislich damit begonnen, die Möglichkeiten eines (teilweisen) Verkaufes der \*\*\*B GmbH\*\*\* an einen strategischen Partner zu evaluieren. Ein wesentliches Motiv für die Suche von Kaufinteressenten war die erreichte Steigerung des Unternehmenswertes zu realisieren und aus dem Investment einen entsprechenden Liquiditätszufluss zu erzielen (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019). Die \*\*\*J GmbH\*\*\* (heutige \*\*\*J Holding GmbH\*\*\* als Teil \*\*\*A Bank\*\*\*-Gruppe) wurde mit der Suche nach Kaufinteressenten für die \*\*\*B GmbH\*\*\* mandatiert und erstellte in der Folge eine Longlist möglicher Kaufinteressenten (siehe Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 samt aktenkundiger Beilagen). Diese umfasste neben anderen Druckereien auch Private Equity Fonds aus dem In- und Ausland. Nach Abstimmung mit den Eigentümern verschickte \*\*\*J GmbH\*\*\* GmbH an ausgewählte Unternehmen ein Investitionsmemorandum. Einige Unternehmen gaben Ende April/Anfang Mai 2004 einen Letter of Interest mit indikativen Kaufangeboten ab (siehe Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 samt aktenkundiger Beilagen). Die insbesondere mit der deutschen \*\*\*K GmbH\*\*\*, der schweizer \*\*\*L AG\*\*\* sowie der US-amerikanischen \*\*\*M\*\*\* geführten Verhandlungen führten zu keinem Vertragsabschluss (siehe Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 samt Verhandlungsprotokoll vom 25. Oktober 2004 als aktenkundiger Beilage Nr 10).

Nach Beendigung des Verkaufsmandates der \*\*\*J GmbH\*\*\* (FN \*\*\*9\*\*\* – nunmehr \*\*\*J Holding GmbH\*\*\* als Teil der \*\*\*A Bank\*\*\*-Gruppe) gab es weitere Verhandlungen mit Interessenten. Der US-amerikanische Fonds \*\*\*N\*\*\* legte ein Angebot über EUR 30 Millionen (entspricht dem letztendlichen Kaufpreis). Die Verhandlungen führten nicht zu einem positiven Verkaufsabschluss.

Im Laufe des Jahres 2006 ist die \*\*\*D Bank AG\*\*\* – respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft die \*\*\*E GmbH\*\*\* – an die \*\*\*C GmbH\*\*\* bzw an die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* sowie an die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* herangetreten und bekundete ihr

Interesse im Rahmen eines Verkaufs der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* die Finanzierung zu übernehmen (Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015).

Vorbereitend hat die \*\*\*D Bank AG\*\*\* beginnend ab dem Jahr 2006 entsprechende Überprüfungen (Due Diligence) vorgenommen, um Sicherheit darüber zu erlangen, ob und in welchem Ausmaß die \*\*\*B GmbH\*\*\* als Akquisitionsojekt für eine Fremdfinanzierung des Kaufpreises und die damit verbundene Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos durch die \*\*\*D Bank AG\*\*\* geeignet ist. Der Due Diligence-Prozess, die Ende 2006 begann, umfasste ua auch eine Financial Due Diligence sowie eine Legal Due Diligence. Die Due Diligence Überprüfungen wurden dabei durch die von der \*\*\*D Bank AG\*\*\* bzw der \*\*\*E GmbH\*\*\* engagierten Beratungsunternehmen (\*\*\*Steuerberatungs GmbH&Co KG\*\*\* bzw \*\*\*Rechtsanwälte GmbH\*\*\*) durchgeführt. Die Financial Due Diligence, welche von der \*\*\*Steuerberatungs GmbH&Co KG\*\*\* durchgeführt wurde, fand in den Monaten Februar und März 2007 statt.

In weiterer Folge war die \*\*\*D Bank AG\*\*\* bereit eine Finanzierung von EUR 25 Millionen bereitzustellen. Die Ergebnisse der Due Diligence Überprüfungen sind in die mit der \*\*\*F GmbH\*\*\* abgeschlossenen Kreditverträge eingeflossen (insbesondere in Bezug auf die in den Verträgen festgelegten Financial Covenants sowie der \*\*\*D Bank AG\*\*\* eingeräumte Informations-, Zustimmung- und Genehmigungsrechte). Die Erwerberin selbst führte jedoch keine eigene Due Diligence durch. Es fanden keine dokumentierten Kaufpreisverhandlungen statt, vielmehr wurde der von der Käuferseite veranschlagte Kaufpreis iHv EUR 30 Millionen akzeptiert.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 21. Dezember 2006 wurde zum Stichtag 30. Juni 2006 die \*\*\*C GmbH\*\*\* down-stream auf die \*\*\*B GmbH\*\*\* verschmolzen (aktenkundiges Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der \*\*\*C GmbH\*\*\* vom 21. Dezember 2006 betreffend die Beschlussfassung über die Verschmelzung mit der \*\*\*B GmbH\*\*\*; aktenkundiges Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der \*\*\*B GmbH\*\*\* vom 28. Dezember 2006 betreffend ua die Beschlussfassung über die Verschmelzung mit der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie Verschmelzungsvertrag vom 28. Dezember 2006). Folge der Verschmelzung war, dass die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* direkt je 50% Gesellschafterinnen der \*\*\*B GmbH\*\*\* sind.

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 errichtete Beschwerdeführerin (FN 290506 s–vormalis \*\*\*F GmbH\*\*\* – Firmenänderung mittels Generalversammlungsbeschluss vom 24. Juni 2010), kaufte mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 26. März 2007 die Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* um EUR 30.000.000,00 von der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und von der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*.

Kurz vor dem Erwerb wurden die Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin (vormalis \*\*\*F GmbH\*\*\*) als Erwerberin, die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* am 8.

Februar 2007 bzw am 12. Februar 2007 errichtet. Die Erwerbengesellschaft selbst (\*\*F GmbH\*\*) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 errichtet.

Stifter der \*\*G Privatstiftung\*\* sind \*\*Y\*\* und die \*\*Y Privatstiftung\*\*.  
Stiftungsvorstände sind \*\*Y\*\*, \*\*X\*\* (Funktion gelöscht mit Firmenbucheintragung vom 28. Oktober 2008; stattdessen vertritt die Ehefrau des Stifters \*\*U\*\* gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied seit 20. Oktober 2008) und \*\*Z\*\* (Punkt 9.2. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006), wobei \*\*Y\*\* laut Stiftungsurkunde die Einzelvertretungsbefugnis eingeräumt wurde (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). \*\*Y\*\* hat zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennungen des Stiftungsvorstandes, ein Recht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigen Gründen (Punkt 9.4. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006), die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung (Punkt 12.1. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Der Stiftungsvorstand entscheidet mit einfacher Mehrheit (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf fünf Jahre. Nachfolgende Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind jeweils auf fünf Jahre zu bestellen (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Ein Widerrufsrecht wurde nicht vorbehalten. Die Auflösung der Stiftung erfordert einen einstimmigen Beschluss von Stiftungsvorstand und Stifter (Punkt 13. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Bei der \*\*G Privatstiftung\*\* war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der \*\*B GmbH\*\* ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden vom der \*\*I Privatstiftung\*\* festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von dieser keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor. Letztbegünstigte ist die \*\*Y Privatstiftung\*\*, wenn kein Begünstigter mehr vorhanden ist (Punkt 6. und 7. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006).

Stifter der \*\*H Privatstiftung\*\* sind \*\*Z\*\* und die \*\*I Privatstiftung\*\*.  
Stiftungsvorstände sind hier \*\*Z\*\*, \*\*W\*\* (Funktion gelöscht mit Firmenbucheintragung am 26. Februar 2010; stattdessen vertritt seit 19. Jänner 2010 die Ehefrau des Stifters \*\*S\*\* gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied) und \*\*Y\*\*, wobei \*\*Z\*\* laut Stiftungsurkunde die Einzelvertretungsbefugnis eingeräumt wurde (Punkt 9. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Der Stiftungsvorstand entscheidet mit einfacher Mehrheit. (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf fünf Jahre. Nachfolgende Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind jeweils auf fünf Jahre zu bestellen (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). \*\*Z\*\* hat zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennungen des Stiftungsvorstandes (Punkt 9.4. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007), ein Recht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigen Gründen (Punkt 9.4. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007), die Einzelvertretungsbefugnis (Punkt

9.5. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007) sowie ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung (Punkt 12.1. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Ein Widerrufsrecht wurde nicht vorbehalten. Die Auflösung der Stiftung erfordert einen einstimmigen Beschluss von Stiftungsvorstand und Stifter. Bei der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der \*\*\*B GmbH\*\*\* ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden vom der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von dieser keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor. Letztbegünstigte ist die \*\*\*I Privatstiftung\*\*\*, wenn kein Begünstigter mehr vorhanden ist (Punkt 6. und 7. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Geschäftsanschrift der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* ist \*\*\*Adresse\*\*\* (Firmenbuchauszug).

Die erwerbende Beschwerdeführerin, vormals \*\*\*F GmbH\*\*\*, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 gegründet. Der Gesellschaftsvertrag wurde unterzeichnet von \*\*\*Y\*\*\*, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* als Gesellschafterin und \*\*\*Z\*\*\*, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* als Gesellschafterin. Mit selben Notariatsakt wurde \*\*\*V\*\*\* mit Gesellschafterbeschluss zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt (aktenkundiger Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007). Die Eigenmittelausstattung der \*\*\*F GmbH\*\*\* war relativ gering (siehe Ausführung der steuerlichen Vertretung in der Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015).

Ein Geschäftsführungsvertrag zwischen \*\*\*V\*\*\* und der Beschwerdeführerin, vormals \*\*\*F GmbH\*\*\* bestand ebenso wenig wie ein Dienstvertrag. Festgestellt wird, dass \*\*\*V\*\*\* zudem Dienstnehmer und Geschäftsführer der erworbenen Kapitalgesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* war. Eine Zeugeneinvernahme von \*\*\*V\*\*\* scheidet aus, weil dieser im Jahr 2019 verstorben ist. Eine Einvernahme im Rahmen der Außenprüfung zum Streitgegenstand ist nicht erfolgt.

Am 26. März 2007 fand eine Generalversammlung der vormaligen \*\*\*F GmbH\*\*\* (nunmehr Beschwerdeführerin) in den Räumlichkeiten der \*\*\*A GmbH\*\*\* in \*\*\*Adresse\*\*\* statt. Die Gesellschafterinnen (\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*) wurden durch die selbständig vertretungsbefugten Vorstände, \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, vertreten. \*\*\*Z\*\*\* übernahm den Vorsitz der Generalversammlung.

Inhaltlich wurde auszugsweise wie folgt lautender Generalversammlungsbeschluss gefasst:

*„ad Punkt 1 der Tagesordnung [1. Kauf der \*\*\*Unternehmen\*\*\* (\*\*\*B GmbH\*\*\*)]:*

*Die Geschäftsführung [der \*\*\*F GmbH\*\*\*: \*\*\*V\*\*\*] der \*\*\*F GmbH\*\*\* wird ermächtigt 100% der Anteile an der \*\*\*Unternehmen\*\*\* [\*\*\*B GmbH\*\*\*] um den Kaufpreis von EURO 30*

*Millionen zu erwerben und die dementsprechenden Verträge und Notariatsakte zu unterfertigen.*

*Dieser Antrag wird einstimmig angenommen.*

*ad Punkt 2 der Tagesordnung [2. Finanzierung]:*

*Die Geschäftsführung [der \*\*\*F GmbH\*\*\*] wird ermächtigt bei der \*\*\*D Bank AG\*\*\* die Finanzierung des Kaufpreises durchzuführen und die entsprechenden Vereinbarungen zu schließen. Die Fremdfinanzierung des Anteilskaufs soll EURO 25 Millionen nicht übersteigen.*

*Dieser Antrag wird einstimmig angenommen.*

*ad Punkt 3 der Tagesordnung [Eigenkapitalausstattung]:*

*Die Geschäftsführung [der \*\*\*F GmbH\*\*\*] wird ermächtigt eine Gewinnausschüttung der [\*\*\*B GmbH\*\*\*] an die [\*\*\*F GmbH\*\*\*] in der Höhe von EURO 4 Millionen zu beschließen.*

*Die [\*\*\*F GmbH\*\*\*] wird somit ein Gesamtkapital von EURO 5 Millionen haben.*

*Dieser Antrag wird einstimmig angenommen. [...]“*

Ebenfalls am 26. März 2007 wurde zwischen der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* und der \*\*\*F GmbH\*\*\* ein Kauf- und Abtretungsvertrag geschlossen. Mit Ablauf des 31. März 2007 traten die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* ihre Geschäftsanteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* an die \*\*\*F GmbH\*\*\* ab (Punkt 2 und 3 des Vertrages). Die \*\*\*F GmbH\*\*\* erwarb die abtretungsgegenständlichen Geschäftsanteile mit allen Ansprüchen, Rechten und Pflichten, wie sie der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* als bisherige Gesellschafter im Zeitpunkt des Ablaufes des 31. März 2007 zugestanden sind (Punkt 4 des Vertrages). Nach Punkt 6 des Vertrages haben die die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* der \*\*\*F GmbH\*\*\* die Möglichkeit eingeräumt, die rechtlichen, steuerlichen, finanziellen und technischen Verhältnisse der \*\*\*B GmbH\*\*\* und ihres Unternehmens im Rahmen einer Due Diligence Prüfung zu prüfen, wobei der Umfang und der Inhalt dieser Prüfung der \*\*\*F GmbH\*\*\* überlassen war. Der Kauf- und Abtretungspreis betrug nach Punkt III insgesamt EUR 30.000000,00. Punkt IV. des Vertrages regelt Zusicherungen und Gewährleistungen, Punkt V. regelt die Verrechnung von Abgaben, Punkt VI Haftungseinschränkungen und Grenzen, Punkt VII. Sicherheiten und Punkt der VIII. Diverses. Der Vertrag stand nach Punkt XI. unter der auflösenden Bedingung der vollständigen Bezahlung des Kauf- und Abtretungspreises.

Zur Finanzierung des sachverhaltsgegenständlichen Erwerbs der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* um den Kaufpreis von EUR 30 Millionen wurden von der \*\*\*F GmbH\*\*\* zwei Kreditverträge mit der \*\*\*D Bank AG\*\*\* abgeschlossen. Die Finanzierungsverhandlungen wurden nicht von der \*\*\*F GmbH\*\*\* als Käuferin geführt. Vielmehr ist – wie bereits ausgeführt – die \*\*\*D Bank AG\*\*\* – respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft die \*\*\*E GmbH\*\*\* – im Jahr 2006 an die Verkäuferseite, nämlich an die \*\*\*C GmbH\*\*\* bzw an die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* sowie an die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* herangetreten, um Verhandlungen zur Finanzierung eines Anteilskaufes zu führen. Wie bereits festgestellt wurde die Geschäftsführung der \*\*\*F

GmbH\*\*\* mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007 ermächtigt die Anteile um EUR 30 Mio zu erwerben und EUR 25 Mio dabei entsprechend der von \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* von Verkäuferseite ausverhandelten Finanzierungsbedingungen fremd zu finanzieren.

Aus dem Kreditvertrag Senior A (\*\*\*Kredit 1\*\*\*) geht insbesondere hervor, dass der Kreditbetrag EUR 18 Millionen beträgt und die weiteren Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaftsanteile wie folgt aufzubringen sind (Punkt 4.1.2 Aufbringung der Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaft-Anteile des Kreditvertrages Senior A):

*„(a) Der Kaufpreis für die Zielgesellschaft-Anteile beträgt EUR 30.000.000,- (,Kaufpreis‘).*

*(b) Im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises werden*

*(i) der Kreditgeber mit dem Kreditnehmer diesen Kreditvertrag abschließen,*

*(ii) der Kreditgeber (in dieser Eigenschaft ,Senior-B-Kreditgeber‘) mit dem Kreditnehmer einen Kreditvertrag über maximal EUR 7.000.000,- (,Senior-B-Kreditvertrag‘) abschließenden, und*

*(iii) EUR 4.000.000,- an Dividenden der Zielgesellschaft an den Kreditnehmer ausgeschüttet,*

*(iv) die Gesellschafter des Kreditnehmers [\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*] dem Kreditnehmer jeden über die Summe der in Punkt 4.1.2(b)(i) und (ii) genannten Beträge hinausgehenden, zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises erforderlichen Betrag in Form von Eigenmitteln zur Verfügung stellen, und zwar einen Betrag in Höhe von zumindest EUR 1.000.000,-.*

*(c) Auszahlungsvoraussetzung ist, dass ein Nachweis darüber vorliegt, dass*

*(i) der Senior-B-Kreditvertrag rechtswirksam abgeschlossen wurde,*

*(ii) die Gesellschafter des Kreditnehmers die vorhin genannten Beträge an den Kreditnehmer geleistet haben und der Kreditnehmer auf dem Konto beim Kreditgeber, Konto Nr.*

*\*\*\*Bankdaten\*\*\*, über ein Kontoguthaben in der Höhe von zumindest EUR 5.000.000,- verfügt.“*

Das Dokument führt in der Fußzeile folgenden Dokumentenpfad an:

K:\KR\RA\10Akquisitionsfinanzierung\\*\*\*Namen der Unternehmen\*\*\*\001 Bis closing\01a Senior A\\*\*\*Unternehmensname\*\*\* SeniorA\_070327\_FINALdoc.doc

Aus dem Kreditvertrag Senior B (\*\*\*Kredit 2\*\*\*) geht insbesondere hervor, dass der Kreditbetrag EUR 7 Mio beträgt und die weiteren Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaftsanteile wie folgt aufzubringen sind (Punkt 4.1.2 Aufbringung der Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaft-Anteile des Kreditvertrages Senior B):

*„(a) Der Kaufpreis für die Zielgesellschaft-Anteile beträgt EUR 30.000.000,- (,Kaufpreis‘).*

*(b) Im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises werden*

*(i) der Kreditgeber mit dem Kreditnehmer diesen Kreditvertrag abschließen,*

*(ii) der Kreditgeber (in dieser Eigenschaft ,Senior-A-Kreditgeber‘) mit dem Kreditnehmer einen Kreditvertrag über maximal EUR 18.000.000,- (,Senior-A-Kreditvertrag‘) abschließenden, und*

(iii) EUR 4.000.000,- an Dividenden der Zielgesellschaft an den Kreditnehmer ausgeschüttet,

(iv) die Gesellschafter des Kreditnehmers [\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*] dem Kreditnehmer jeden über die Summe der in Punkt 4.1.2(b)(i) und (ii) genannten Beträge hinausgehenden, zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises erforderlichen Betrag in Form von Eigenmitteln zur Verfügung stellen, und zwar einen Betrag in Höhe von zumindest EUR 1.000.000,-.

(c) Auszahlungsvoraussetzung ist, dass ein Nachweis darüber vorliegt, dass

(i) der Senior-A-Kreditvertrag rechtswirksam abgeschlossen wurde,

(ii) die Gesellschafter des Kreditnehmers die vorhin genannten Beträge an den Kreditnehmer geleistet haben und der Kreditnehmer auf dem Konto beim Kreditgeber, Konto Nr. \*\*\*Bankdaten\*\*\*, über ein Kontoguthaben in der Höhe von zumindest EUR 5.000.000,- verfügt.“

Das Dokument führt in der Fußzeile folgenden Dokumentenpfad an: K:\KR\RA\10 Akquisitionsfinanzierung\\*\*\*Namen der Unternehmen\*\*\*\001 Bis closing\01b Senior B\\*\*\*Unternehmensname\*\*\* SeniorB\_070327\_FINAL.doc

Der Anteilserwerb wurde somit zu ca 80% durch die \*\*\*D Bank AG\*\*\* fremdfinanziert.

Aufgrund der zwischen der \*\*\*E GmbH\*\*\* und der \*\*\*F GmbH\*\*\* am 28. März 2007 geschlossenen Vereinbarung war Letztere dazu verpflichtet ein Bearbeitungsentgelt für die von der \*\*\*E GmbH\*\*\* erbrachten Beratungsleistungen bezüglich der Strukturierung der Aufbringung von Fremdkapital iHv EUR 312.500,00 (netto) zu bezahlen. Am 29. März 2007 erfolgte die Rechnungslegung. Ein Leistungsverzeichnis konnte nicht mehr angefordert werden; die \*\*\*E GmbH\*\*\* wurde 2013 liquidiert (Vorhaltbeantwortung vom 20. September 2016).

Datiert mit 11. Juni 2007 adressiert an die \*\*\*F GmbH\*\*\* (nunmehr Beschwerdeführerin) wurden vom Rechtsanwalt Kosten für 1. die Erstellung und Überarbeitung des Kaufs- und Abtretungsvertrages zwischen der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* und der \*\*\*F GmbH\*\*\*; 2. die Prüfung von Kreditverträgen mit der \*\*\*D Bank AG\*\*\*; 3. die Prüfung von Sicherheitenverträgen mit der \*\*\*D Bank AG\*\*\*, sowie 4. sämtliche mit diesen Leistungen im Zusammenhang stehende Nebenleistungen, wie Telefonate, Korrespondenz, Konferenzen und Kommissionen in Rechnung gestellt. Das aktenkundige Schriftstück hat einen Eingangsstempel der \*\*\*B GmbH\*\*\* vom 13. Juni 2007 und enthält einen handschriftlichen Vermerk bezahlt am 27. Juni 2007.

Das Bundesfinanzgericht geht im Beschwerdefall vom Vorliegen einer tatsächlich koordiniert ausgeübten einheitlichen Leitung und Einflussnahme, sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite jedenfalls in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik, (mittelbar) durch die natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, im Zeitpunkt des gegenständlichen Transaktionsvorganges aus. Diesen kamen wie festgestellt aufgrund der bestehenden

personellen Verflechtung hinsichtlich des gegenständlichen Transaktionsvorganges sämtliche wesensimmanente Entscheidungen in Zusammenhang damit zu. Sie haben nachweislich sämtliche Vertragsbedingungen und Finanzierungsentscheidungen ausverhandelt und darüber hinaus im Wege von Beratungsleistungen auch die weiterhin bestehende Einflussnahme auf die Zielgesellschaft insbesondere im Bereich der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings sichergestellt. Das tatsächliche Geschehen zeigt eine koordinierte Vorgangsweise der beiden Stifter sowie selbstständig vertretungsbefugten Stiftungsvorstände sämtlicher an der gegenständlichen Transaktion beteiligten Privatstiftungen, sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite, auf.

Die Beschwerdeführerin, vormals \*\*\*F GmbH\*\*\* und die \*\*\*B GmbH\*\*\* bilden eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988. Der Gruppenvertrag vom 14. Dezember 2007 gilt ab der Veranlagung 2008.

Die streitgegenständliche Firmenwertabschreibung wurde wie folgt berechnet:

Steuerliche Anschaffungskosten	EUR 30.000.000,00
Hiervon 50 % Bemessungsgrundlage für Firmenwertabschreibung	EUR 15.000.000,00
Basis	EUR 15.000.000,00
Firmenwertabschreibung	EUR 1.000.000,00

Seit 2008 wurde eine Firmenwertabschreibung iHv EUR 1.000.000,00 jährlich geltend gemacht.

Für den Anteilskauf hat die \*\*\*F GmbH\*\*\* bei der \*\*\*D Bank AG\*\*\* zwei Kredite (\*\*Kredit 1\*\*\* und \*\*Kredit 2\*\*\*) aufgenommen. Dafür sind im Jahr 2015 Zinsen iHv EUR 229.401,83, im Jahr 2016 Zinsen iHv EUR 184.788,95, im Jahr 2019 Zinsen iHv EUR 55.620,27 und im Jahr 2020 Zinsen iHv EUR 30.568,71 angefallen.

Im Jahr 2019 erfolgte eine doppelte Erfassung der Anspruchszinsen iHv EUR 13.045,70. Eine Hinzurechnung (bzw Neutralisierung) erfolgte sowohl in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2019 als auch in der bescheidmäßigen Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2019; somit doppelt. Dies entspricht auch den Ausführungen im Vorlagebericht.

Weder vom Bundesfinanzgericht noch von der belangten Behörde werden Zweifel an der wirtschaftlichen Begründetheit der von der Beschwerdeführerin gewählten Gestaltung gehegt (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019). Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin brachte glaubhaft vor, dass der Verkauf der \*\*\*B GmbH\*\*\* vorbereitet wurde, um die stillen Reserven in den die Beteiligung haltenden Privatstiftungen zu realisieren, was durch Gewinnausschüttungen nicht möglich gewesen wäre. Der Anteilsverkauf war für die Darstellung im Konzernabschluss erforderlich (vgl Erkenntnis zu den Vorjahren BFG 3. Oktober 2023, RV/7103350/2019).

Die Beschwerdeführerin notierte unstrittig ab dem Jahr 2011 an der Börse. In der Folge musste das Unternehmen im Jahr 2020 (eingeleitet im Jahr 2018) mangels Streubesitz von der Börse genommen werden (vgl. Erkenntnis zu den Vorjahren BFG 3. Oktober 2023, RV/7103350/2019).

Der festgestellte Sachverhalt lag den Gruppenfeststellungsbescheiden ab dem (Wurzel-)Jahr 2008 zu Grunde. Die Beschwerde gegen diese Bescheide wies das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 3. Oktober 2023, RV/7103350/2019 als unbegründet ab.

## 2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

\*\*\*Y\*\*\* hat sich auf Ebene der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung und ein Widerrufsrecht der Stiftung vorbehalten.

Der Stiftungsvorstand der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* besteht aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei der Stifter \*\*\*Y\*\*\* selbst. Weitere Mitglieder sind seine Ehefrau \*\*\*U\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\*. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch \*\*\*Y\*\*\* (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Die einfache Mehrheit kann dabei in Zusammenwirkung mit einer dem Stifter nahestehenden Person, nämlich seiner Ehefrau \*\*\*U\*\*\*, erreicht werden. Des Weiteren ergibt aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (\*\*\*Z\*\*\*) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie der \*\*\*A GmbH\*\*\* oder (vormals) Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. Zudem hatten \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (\*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*, \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*).

\*\*\*Z\*\*\* hat sich auf Ebene der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung und ein Widerrufsrecht der Stiftung vorbehalten.

Der Stiftungsvorstand der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ besteht aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei der Stifter \*\*\*Z\*\*\* selbst. Weitere Mitglieder sind seine Ehefrau \*\*\*S\*\*\* und Herr \*\*\*Y\*\*\*. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch \*\*\*Z\*\*\* (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Die einfache Mehrheit kann dabei in Zusammenwirkung mit einer dem Stifter nahestehenden Person, nämlich seiner Ehefrau \*\*\*S\*\*\*, erreicht werden. Des Weiteren ergibt aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (\*\*\*Y\*\*\*) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie der \*\*\*A GmbH\*\*\* oder (vormals) Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. Zudem hatten \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (\*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“, \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*).

Im Beschwerdefall waren Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\* zum Zeitpunkt des Ankaufs der Anteile an der nunmehrigen Zielgesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* zu je 50 %. Die \*\*\*A GmbH\*\*\* \*\*\*B GmbH\*\*\* erbrachte aufgrund von Managementverträgen Leistungen insbesondere auch im Bereich der Finanzierung und Unternehmensstrategie. Seit 13. März 2001 waren die Stiftungen der vormaligen Gesellschafter, die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“, Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* blieben selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer. Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 24. August 2004 wurde die Beteiligung an der \*\*\*B GmbH\*\*\* in die kurz zuvor errichtete Schwestergesellschaft der \*\*\*A GmbH\*\*\*, die \*\*\*C GmbH\*\*\*, abgespalten. Hinzuweisen ist, dass parallel im Jahr 2004 die Käufersuche für die \*\*\*B GmbH\*\*\* erfolgte. Gesellschafter der übernehmenden \*\*\*C GmbH\*\*\* waren ebenfalls die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ zu je 50%. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der \*\*\*C GmbH\*\*\* waren \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*. Mit Verschmelzungsvertrag vom 21. Dezember 2006 (Stichtag 30. Juni 2006), somit einige Monate vor dem Verkauf der \*\*\*B GmbH\*\*\* an die \*\*\*F GmbH\*\*\* (nunmehrige Beschwerdeführerin) am 26. März 2007 wurde die \*\*\*C GmbH\*\*\* down-stream auf die \*\*\*B GmbH\*\*\* verschmolzen. \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* waren somit nicht mehr als Geschäftsführer der Muttergesellschaft der Zielgesellschaft \*\*\*C GmbH\*\*\* involviert. Gesellschafter und Verkäufer waren nunmehr die jeweils von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* errichteten Stiftungen, die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ (deren einzelvertretungsbefugte Stiftungsvorstände sie sind). Hinzuweisen ist auch, dass \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 der \*\*\*B GmbH\*\*\* als Zielgesellschaft in diesem als Vorsitzender und stellvertretender Vorsitzender vertreten waren.

Die Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin (vormals \*\*\*F GmbH\*\*\*) als erwerbenden Kapitalgesellschaft, die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* wurden erst im Februar 2007, somit kurz vor dem streitgegenständlichen Transaktionsvorgang im März 2007

errichtet. Gleiches gilt für die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 errichtete Beschwerdeführerin selbst.

\*\*\*Z\*\*\* hat sich dabei auf Ebene der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung sowie ein Recht auf Abberufung des Stiftungsvorstandes aus gewichtigen Gründen vorbehalten. Der Stiftungsvorstand der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* besteht zwar aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei jedoch der Stifter \*\*\*Z\*\*\* selbst. Weitere Mitglieder sind \*\*\*W\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*. Festzuhalten ist, dass die Funktion von \*\*\*W\*\*\* als Vorstand jedoch mit Firmenbucheintragung vom 26. Februar 2010 gelöscht wurde; stattdessen vertritt seit 19. Jänner 2010 die Ehefrau des Stifters \*\*\*S\*\*\* gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch \*\*\*Z\*\*\* (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Des Weiteren ergibt sich aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (\*\*\*Y\*\*\*) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie der \*\*\*A GmbH\*\*\* oder (vormals) Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. Zudem hatten \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (\*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*, \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*). Zusätzlich wirken die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied \*\*\*Y\*\*\* ist sowie die \*\*\*I Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied \*\*\*Z\*\*\* ist, wechselseitig bei der Bestimmung der Begünstigten der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* mit. Damit ergibt sich, dass auch im Innenverhältnis mit ein bei Zusammenwirken der im Beschwerdefall wiederkehrend maßgebenden Geschäftspartner \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* eine (einfache) Mehrheit und damit Beschlussfassung möglich ist.

\*\*\*Y\*\*\* hat sich auf Ebene der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung sowie ein Recht auf Abberufung des Stiftungsvorstandes aus gewichtigen Gründen vorbehalten. Der Stiftungsvorstand der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* besteht aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei der Stifter \*\*\*Y\*\*\* selbst. Weitere Mitglieder sind \*\*\*X\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\*. Festzuhalten ist, dass die Funktion von \*\*\*X\*\*\* als Vorstand jedoch mit Firmenbucheintragung vom 28. Oktober 2008

gelöscht wurde; stattdessen vertritt seit 20. Oktober 2008 die Ehefrau des Stifters \*\*\*U\*\*\* gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch \*\*\*Y\*\*\* (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Des Weiteren ergibt sich aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (\*\*\*Y\*\*\*) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie der \*\*\*A GmbH\*\*\* oder (vormals) Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. Zudem hatten \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (\*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*, \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*). Zusätzlich wirken die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied \*\*\*Y\*\*\* ist sowie die \*\*\*I Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied \*\*\*Z\*\*\* ist, wechselseitig bei der Bestimmung der Begünstigten der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* mit. Damit ergibt sich, dass auch im Innenverhältnis mit ein bei Zusammenwirken der im Beschwerdefall wiederkehrend maßgebenden Geschäftspartner \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* eine (einfache) Mehrheit und damit Beschlussfassung möglich ist.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich in der Gesamtbetrachtung im Beschwerdefall jedenfalls eine enge wechselseitige Personenverflechtung zwischen den jeweils (einzelvertretungsbefugten) Stiftungsvorständen \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* sowohl auf der auf Käufer- als auch Verkäuferseite der beteiligten Privatstiftungen.

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin brachte wiederholt im Verfahren vor, dass die betreffenden zwischen der \*\*\*A GmbH\*\*\* und der \*\*\*B GmbH\*\*\* geschlossenen Managementverträge die gleichen Beratungsleistungen umfassen würden, die auch an andere Unternehmen erbracht worden seien und damit keine Einflussnahme ermöglicht werden würde. Die \*\*\*A GmbH\*\*\* sei eine herkömmliche Beratungsgesellschaft mit mehreren verschiedenen Kunden. In der ergänzenden Beschwerdestellungnahme vom 17. Juni 2020 (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019) werden dabei etwa folgende Kunden genannt: die \*\*\*Unternehmen 1\*\*\* (FN \*\*\*6\*\*\*), deren selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer \*\*\*Y\*\*\* im Zeitraum von 23. November 2000 bis 21. November 2003 war; die \*\*\*Unternehmen 2\*\*\* (FN \*\*\*7\*\*\*), deren Gesellschafterin von 2. März 2001 bis 30. Dezember 2011 die \*\*\*A GmbH\*\*\* oder die \*\*\*Unternehmen 3\*\*\* (FN \*\*\*8\*\*\*), deren Gesellschafterin von 17. November 2005 bis 1. Juni 2012 ebenfalls die \*\*\*A GmbH\*\*\* war.

Mit den Ausführungen zeigt die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin gerade nicht auf, dass eine Einflussnahme durch die betreffenden Managementverträge ausgeschlossen gewesen sei, weil es sich um eine „herkömmliche Beratungsgesellschaft“ gehandelt habe.

Vielmehr indiziert die aufgezeigte Eigentümer- bzw Führungsstruktur der von der Beschwerdeführerin selbst ins Treffen geführten Gesellschaften die von der belangten Behörde monierte personelle Verflechtung und dadurch bestehende Einflussmöglichkeit.

Die betreffenden Managementverträge umfassten zum Zeitpunkt des streitgegenständlichen Anteilskaufs ua sowohl das Finanzcontrolling als auch die Erarbeitung der Unternehmensstrategie der \*\*\*B GmbH\*\*\*. Gesellschafterin zu jeweils 50% an der \*\*\*A GmbH\*\*\* waren die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“, deren Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand \*\*\*Z\*\*\* (neben seiner Ehefrau und \*\*\*Y\*\*\* als weiteren Stiftungsvorständen) ist sowie die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand \*\*\*Y\*\*\* (neben seiner Ehefrau und \*\*\*Z\*\*\* als weiteren Stiftungsvorständen) ist.

Nach den aktenkundigen Leistungsnachweisen wurden die Leistungen an die \*\*\*B GmbH\*\*\* von \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* erbracht (siehe Überschrift im Leistungsnachweis 2007 für das 2. Quartal 2007). Von \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* wurden demzufolge drei Managementmeetings zur Finanzsituation der \*\*\*B GmbH\*\*\* und der Geschäftsentwicklung zu insgesamt 36 Stunden abgehalten. Weiters wurden drei Analyse-Monatsreporting-Meetings zwischen einem Geschäftsführer der \*\*\*B GmbH\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* zu insgesamt neun Stunden abgehalten und Vorgespräche mit \*\*\*5\*\*\* zu einem Tenderverfahren \*\*\*4\*\*\* zu insgesamt 80 Stunden geführt. Im Zeitraum 1. April 2007 bis 31. März 2008 fanden monatliche Ergebnisbesprechungen auf Grundlage der Monats- und Quartalsreports mit dem CFO der \*\*\*B GmbH\*\*\* zu insgesamt 36 Stunden statt. Von der \*\*\*A GmbH\*\*\* in Person von \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* wurden weiters Bankengespräche zu Finanzierungen und Veranlagungen mit diversen Banken zu insgesamt 24 Stunden geführt. Es wurde nach neuen Geschäftsfeldern für die \*\*\*B GmbH\*\*\* gesucht und M&A-Möglichkeiten geprüft. Managementmeetings zur Strategieentwicklung fanden im Ausmaß von 108 Stunden statt.

Die durch die Managementverträge vermittelte Einflussmöglichkeit auf die \*\*\*B GmbH\*\*\* der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ sowie der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*“ als Gesellschafterinnen ist ebenso wenig von der Hand zu weisen wie die dadurch bestehende Einflussmöglichkeit deren jeweilig einzelvertretungsbefugten Stiftern \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, die vice versa in den jeweiligen Stiftungen (neben den jeweiligen Ehefrauen) als Stiftungsvorstände fungierten und Geschäftsführer der leistungserbringenden \*\*\*A GmbH\*\*\* sind. Die Managementverträge haben im Zeitpunkt des streitgegenständlichen Anteilskaufes auch tatsächlich sowohl das Finanzcontrolling als auch die Erarbeitung der Unternehmensstrategie umfasst. Insbesondere aus den aktenkundigen Leistungsnachweisen ist ersichtlich, dass im Beschwerdefall nicht nur von einer möglichen, sondern auch von einer tatsächlich ausgeübten Einflussnahme und einheitlichen Leistung von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* auszugehen ist. Sie haben wie oben dargestellt etwa die Unternehmensstrategie der \*\*\*B GmbH\*\*\* vorgegeben, Managementmeetings zur Finanzsituation abgehalten sowie Bankengespräche zu

Finanzierungen und Veranlagungen geführt. Ebenso wurde durch Leistungen im Bereich Key-Account-inländischer Kunden sowie durch die Geschäftsanbahnung bei internationalen Geschäften tatsächlich Einfluss auf den Geschäftsbereich der \*\*\*B GmbH\*\*\* genommen.

In der Gesamtbetrachtung zu würdigen ist auch, dass \*\*\*Z\*\*\* als Vorsitzender und \*\*\*Y\*\*\* als Stellvertreter des Vorsitzenden des (fakultativen) Aufsichtsrates der Zielgesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 bestellt waren. Die Eintragung der Löschung ins Firmenbuch erfolgte am 30. Dezember 2006, somit rund drei Monate vor Unterfertigung des Kauf- und Abtretungsvertrages der \*\*\*B GmbH\*\*\* am 26. März 2007. Nach der Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass die Vorbereitung einer derartigen Anteilstransaktion (Angebotslegung, Gesprächsführung, Unterlagensichtung, Due Diligence...) regelmäßig einen Zeitraum von Beginn bis Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrages von mehr als drei Monaten umfassen. Somit geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auch wenn der Aufsichtsrat kurz vor Abschluss des sachverhaltsgegenständlichen Beteiligungsverkaufs- und -anschaffungsvorgangs freiwillig aufgelöst wurde, \*\*\*Z\*\*\* als Aufsichtsratsvorsitzender und \*\*\*Y\*\*\* als Stellvertreter des Vorsitzenden im Transaktionsvorbereitungszeitraum eine direkte Einflussnahme auf die Zielgesellschaft, die \*\*\*B GmbH\*\*\*, ausüben konnten und in Gesamtbetrachtung der personellen Verflechtung und dem wiederkehrenden Auftreten der beiden Personen, in unterschiedlichen Funktionen, auch tatsächlich ausgeübt haben.

Für das Bundesfinanzgericht steht somit fest das in Gesamtschau \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* gemeinsam eine einheitliche Leitung hinsichtlich der \*\*\*B GmbH\*\*\* als Zielgesellschaft, insbesondere (mittelbar) über ihre jeweiligen Privatstiftungen nach den faktischen Gegebenheiten, ausgeübt haben.

Erst unmittelbar vor dem streitgegenständlichen Anteilserwerb im März 2007 wurde die Käuferstruktur der \*\*\*B GmbH\*\*\* geschaffen (die Beschwerdeführerin, vormals \*\*\*F GmbH\*\*\* wurde am 2. März 2007 errichtet; die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* wurden am 8. Februar 2007 bzw am 12. Februar 2007 errichtet). Der Gesellschaftsvertrag der \*\*\*F GmbH\*\*\* wurde von \*\*\*Y\*\*\*, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* als Gesellschafterin und \*\*\*Z\*\*\*, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* als Gesellschafterin, unterzeichnet. Beide waren zwei Monate zuvor – wie bereits ausgeführt – noch im fakultativen Aufsichtsrat der Zielgesellschaft tätig und darüber hinaus auch Stifter und einzelvertretungsbefugte Stiftungsvorstände der Gesellschafterinnen der Zielgesellschaft. Mit selben Notariatsakt vom 2. März 2007 wurde \*\*\*V\*\*\* mit Gesellschafterbeschluss zum selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt. \*\*\*V\*\*\* war zu diesem Zeitpunkt bereits selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der der Zielgesellschaft. Zwischen der vormaligen \*\*\*F GmbH\*\*\* und \*\*\*V\*\*\* wurde wie festgestellt weder ein Geschäftsführungsvertrag noch ein Dienstvertrag abschlossen. Dem

kommt nach der wirtschaftlichen Lebenserfahrung eine gewisse Indizwirkung für eine lediglich im Konzernverband gewählte Vorgehensweise zu.

Zum Zwecke des Erwerbs der Zielgesellschaft wurde \*\*\*V\*\*\* in der Generalversammlung der vormaligen \*\*\*F GmbH\*\*\* (nunmehr Beschwerdeführerin) vom 26. März 2007 von den selbstständig vertretungsbefugten Stiftungsvorständen der Gesellschafterinnen, \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\*, ermächtigt, 100% der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* um den Kaufpreis von EUR 30 Millionen zu erwerben, die dementsprechenden Verträge und Notariatsakte zu unterfertigen und die Finanzierung des Kaufpreises bei der \*\*\*D Bank AG\*\*\* den Vorgaben entsprechend durchzuführen. \*\*\*V\*\*\* wurde somit vertreten durch die Personen \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* die exakten Bedingungen für den Anteilskauf vorgegeben; eine Dispositionsmöglichkeit des Geschäftsführers darüber bestand nicht. Die Generalversammlung fand laut Protokoll in den Räumlichkeiten der \*\*\*A GmbH\*\*\* in \*\*\*Adresse\*\*\* statt (ebenfalls Geschäftsanschrift der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*, der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* sowie auch der vormaligen \*\*\*C GmbH\*\*\*). Die Gesellschafterinnen der \*\*\*F GmbH\*\*\* (\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*) wurden durch die selbstständig vertretungsbefugten Vorstände, \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, vertreten, wobei \*\*\*Z\*\*\* den Vorsitz der Generalversammlung übernahm.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007 wurde die Geschäftsführung der \*\*\*F GmbH\*\*\* zudem ermächtigt eine Gewinnausschüttung der \*\*\*B GmbH\*\*\* an die \*\*\*F GmbH\*\*\* in der Höhe von EUR 4 Millionen zu beschließen. Dies stellte eine Auszahlungsvoraussetzung der Kreditverträge Senior A und B dar, deren finales Dokument nach dem im Dokument angeführten Dokumentenpfad der 27. März 2007 war. Zusätzlich mussten die Gesellschafterinnen (\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*) der \*\*\*F GmbH\*\*\* als Kreditnehmerin, dieser nachweislich weitere Eigenmittel iHv zumindest EUR 1.000.000,00 zur Verfügung stellen. Zudem war erforderlich, dass die Kreditnehmerin auf dem Konto bei der Kreditgeberin über ein Kontoguthaben in Höhe von zumindest EUR 5.000.000,00 verfügt.

Die selbstständig vertretungsbefugten Vorstände der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* (Gesellschafterinnen der Erwerbengesellschaft) \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, die auch selbstständig vertretungsbefugten Vorstände der Gesellschafterinnen der erworbenen \*\*\*B GmbH\*\*\* („\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*) sind, ermächtigten in der Generalversammlung der vormaligen \*\*\*F GmbH\*\*\* vom 26. März 2007 die Geschäftsführung der \*\*\*F GmbH\*\*\* die Ausschüttung eines zum 31. Dezember 2006 thesaurierten Gewinnes (Gewinne, die somit zu einem Zeitpunkt entstanden waren zu dem \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* im noch bestehenden fakultativen Aufsichtsrat der Zielgesellschaft waren) zu beschließen. Erst dadurch wurde die entsprechend der Kreditverträge Senior A und B erforderliche Eigenmittelquote der erwerbenden Gesellschaft hergestellt (sowie samt Mittelzuschuss iHv EUR 1.000.000,00 durch die \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände abermals \*\*\*Z\*\*\* und

\*\*\*Y\*\*\* waren), damit diese die (folglich für den eigenen Kauf erforderliche Mittel ausschüttende) Zielgesellschaft überhaupt erwerben konnte.

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin merkte in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 ergänzend an (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019), dass es seitens der Verkäuferseite keine Gespräche mit der \*\*\*D Bank AG\*\*\* gegeben habe. Die Verkäuferseite habe auch keine Gespräche mit der \*\*\*E GmbH\*\*\* geführt. Lediglich die \*\*\*F GmbH\*\*\* habe mit diesen Gesprächen in Person von \*\*\*V\*\*\* als vororganschaftlicher Geschäftsführer geführt. Die belangte Behörde führt dazu ergänzend in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 sowie in der am 12. Juni 2023 fortgesetzten mündlichen Verhandlung aus, dass der Vertrag mit der \*\*\*E GmbH\*\*\* vom 28. März 2007 sei und entsprechend der Fußzeilen die Kreditverträge seien diese vom 27. März 2007.

Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 stehen im Widerspruch zu den Angaben in der Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 und erscheinen dem Gericht somit nicht als glaubwürdig (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019). Vielmehr erscheinen in zeitlicher Zusammenschau die auf Seite vier der damaligen Vorhaltbeantwortung gemachten Angaben glaubwürdig, nämlich dass die \*\*\*D Bank AG\*\*\* – respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft die \*\*\*E GmbH\*\*\* – im Jahr 2006 an die \*\*\*C GmbH\*\*\* bzw an die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ sowie an die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* herantreten ist und Interesse bekundete im Rahmen eines Verkaufs der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* die Finanzierung zu übernehmen.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich in der zeitlichen Zusammenschau nach der allgemeinen Lebenserfahrung (Errichtung der erwerbenden \*\*\*F GmbH\*\*\* Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007; Errichtung deren Gesellschafterinnen \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* mit Stiftungserklärungen vom 8. Februar 2007 bzw vom 12. Februar 2007 sowie im Dokumentenpfad angegebenen Datum der finalen Version der Kreditverträge mit 27. März 2007 und dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Umstand, dass das Kreditunternehmen im Jahr 2006 an die \*\*\*C GmbH\*\*\* bzw an die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ sowie an die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* herantreten ist), dass die letztendliche Käuferseite keinen Einfluss auf die Kaufpreisfindung und Kaufpreisfinanzierung hatte. Wenngleich klargestellt wird, dass seitens des Gerichts aufgrund der aktenkundigen Unterlagen zur Käufersuche im Jahr 2004 die Fremdüblichkeit des Kaufpreises dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt wird. Der Kaufpreis entspricht jenem im Jahr 2004 gelegten Angebot über EUR 30 Millionen des US-amerikanischen Fonds \*\*\*N\*\*\*. Dass ein fremder Dritter keinerlei dokumentierte Verhandlungen zur Kaufpreisfindung geführt hätte, erscheint dem Gericht nach der allgemeinen Lebenserfahrung unüblich. Ebenso ungewöhnlich erscheint dem Gericht, dass eine Due Diligence (Financial Due Diligence sowie eine Legal Due Diligence) lediglich von der Verkäuferseite durchgeführt wurde, weil nach allgemeiner wirtschaftlicher Lebenserfahrung

eine Due Diligence gerade der eingehenden Prüfung eines zum Verkauf stehenden Unternehmens durch den potentiellen Käufer dienen soll. In seiner Funktion als Geschäftsführer der \*\*\*F GmbH\*\*\* als Erwerbengesellschaft hat \*\*\*V\*\*\* somit weder eine Due Diligence beauftragt noch wie in freier Beweiswürdigung festgestellt Beratungen der \*\*\*E GmbH\*\*\* zur Kreditfinanzierung in Anspruch genommen. Dass \*\*\*V\*\*\* in seiner Funktion als Geschäftsführer der \*\*\*B GmbH\*\*\* – wie von der steuerlichen Vertretung in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung vom 12. Juni 2023 ins Treffen geführt (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019) – über sämtliche Unterlagen verfügt hätte und dementsprechende Kenntnisse über die Zielgesellschaft gehabt hätte, vermag den Ausschluss des Vorliegens einer personellen Verflechtung und Einflussmöglichkeit gerade nicht aufzuzeigen. Die \*\*\*D Bank AG\*\*\* bzw die \*\*\*E GmbH\*\*\* engagierten Beratungsunternehmen für die Durchführung der Due Diligence (\*\*\*Steuerberatungs GmbH&Co KG\*\*\* bzw \*\*\*Rechtsanwälte GmbH\*\*\*). Nach der allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrung kann davon auszugehen sein, dass auch ein Geschäftsführer, der diese Funktion gleichzeitig bei Erwerbs- und Zielgesellschaft ausübt, zwar Zugang zu den Unterlagen und Zahlen eines Unternehmens hat, regelmäßig wohl aber ein darauf spezialisiertes externes Beratungsunternehmen zur Überprüfung – insbesondere bei einer Kaufpreissumme iHv EUR 30 Million und niedriger Eigenkapitalausstattung der Erwerbengesellschaft – beauftragt. Dass 80% des Anteilskaufs fremdfinanziert wurden, kann – entgegen dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019) – seitens des Gerichts nicht als Indiz gewertet werden, dass es im Beschwerdefall üblich gewesen sei keine Due Diligence von Käuferseite durchzuführen und auch die Kaufpreisfindung nicht mitzugestalten. Dies insbesondere vor dem Hintergrund als die Käuferseite an den Finanzierungsverhandlungen nicht mitgewirkt hat. Sämtliche für eine ordentliche Kaufpreisfindung notwendige Informationen waren zwar der Verkäuferseite ab dem Jahr 2004 bekannt, nicht jedoch auf Käuferseite, die zudem erst unmittelbar vor dem gegenständlichen Anteilskauf unter wiederkehrender Beteiligung von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* errichtet wurde.

Aus dem Umstand, dass die erwerbende \*\*\*F GmbH\*\*\* keine eigene Due Diligence beauftragte und wie in freier Beweiswürdigung festgestellt keine eigenen Finanzierungsverhandlungen führte, sondern die von der Verkäuferseite beauftragte Preisfindung goutierte und entsprechend den Vorgaben der Generalversammlung auch das finanzierende Kreditinstitut ohne eigene Verhandlungen übernahm, spricht für eine enge Verbundenheit zwischen Käufer- und Verkäuferseite und spiegelt in der Gesamtschau den tatsächlich ausgeübten Einfluss und die tatsächlich geteilte einheitliche Leistung von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* wider. Dass – wie von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin – \*\*\*V\*\*\* selbst kein Stiftungsvorstandmitglied der Gesellschafterinnen war, vermag in der Zusammenschau die tatsächliche Einflussnahme von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* ebenso zu wenig ändern wie der Umstand, dass \*\*\*V\*\*\* als Organ der \*\*\*F GmbH\*\*\* dieser verantwortlich und haftungspflichtig war. Vielmehr war \*\*\*V\*\*\* aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorgaben

(§ 35 GmbHG) nicht berechtigt, derartige Anschaffungsvorgänge in Eigenverantwortung zu tätigen. Dies spiegelt sich auch aus den Inhalten des Generalversammlungsbeschlusses vom 26. März 2007 wider, in welcher \*\*\*V\*\*\* zum Anteilskauf ermächtigt wurde. Nach der Aktenlage steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass \*\*\*V\*\*\* gerade keinerlei Einfluss oder Dispositionsmöglichkeit auf den gegenständlichen Anteilskauf hatte, weder als Geschäftsführer der Erwerbengesellschaft \*\*\*F GmbH\*\*\* noch als Geschäftsführer der Zielgesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\*. Soweit die steuerliche Vertretung vorbringt, dass die \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* als Stifter kein Weisungsrecht gegenüber \*\*\*V\*\*\* gehabt hätten, ist dem jene nach der Aktenlage tatsächlich gewählte Vorgehensweise entgegenzuhalten, dass \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* als selbstständig vertretungsbefugte Vorstandsmitglieder sowohl auf der Käufer- als auch Erwerberseite den gesamten Anteilserwerbsvorgang vorgegeben haben (siehe zB Protokoll der Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007). Dass – wie von der steuerlichen Vertretung wiederholt ins Treffen geführt –dem Stiftungsvorstand jeweils drei Mitglieder angehört ist insoweit zu vernachlässigen, als diese jeweils zu mindestens einem weiteren Mitglied nahestehende (Ehefrauen) oder in der Person des jeweils anderen Geschäftspartners, dh \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* vertreten waren und auch nach innen eine einfache Stimmmehrheit für Entscheidungen erforderlich war. Zudem wurden von der Verkäuferseite in Person von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* (sowohl als selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ als auch der „\*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*“ sowie auch als Geschäftsführer der damaligen \*\*\*C GmbH\*\*\* vor Verschmelzung auf die Zielgesellschaft sowie bis Ende 2006, somit kurz vor Anteilserwerb, als Vorstand und stellvertretender Vorstand des Aufsichtsrates der Zielgesellschaft und auch in weiterer Folge entsprechend der abgeschlossenen Managementverträge ua in den für die Unternehmensführung wesentlichen Bereichen des Finanzcontrollings und der Unternehmensstrategie) auf die Zielgesellschaft tatsächlich Einfluss genommen und eine einheitliche Leitung ausgeübt. In der Gesamtschau hatten \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* somit entsprechend dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt eine durchgreifend sichergestellte und wie dargestellt tatsächlich ausgeübte Einflussnahme auf die beteiligten Gesellschaften der Käufer- als auch Erwerberseite. Die dargestellte Konstellation des gegenständlichen Anteilserwerbs zeigt aufgrund der immer wiederkehrenden obersten Entscheidungsträger \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite, auf, dass diese in einheitlicher Leitung sämtliche für den Transaktionsvorgang erforderlichen Entscheidungen getroffen haben und in Zusammenwirkung der aufgezeigten personellen Verflechtung zwischen Käufer- und Verkäuferseite im Ergebnis auf den gegenständlichen Anteilserwerb hingewirkt haben. Das tatsächliche Geschehen zeigt eine koordinierte Vorgangsweise von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* – wie dargestellt – in Ausübung der ihnen jeweils zukommenden Funktionen sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite auf. Das Bundesfinanzgericht sieht daher die Ausübung einer zumindest auf Grundsätzliches beschränkenden Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik im Beschwerdefall durch \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite durch

auf Basis der in freier Beweiswürdigung festgestellten faktischen Gegebenheiten als erwiesen an.

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.

##### Firmenwertabschreibung

§ 9 Abs 7 KStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung des AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99, lautet:

*„(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:*

*– Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50% dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.*

*– Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) vorgenommen worden sind, ist der Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, zu kürzen. Offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind unabhängig davon gem. § 12 Abs. 3 Z 2 weiter zu berücksichtigen.*

*– Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünfzehntel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.*

*– Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.*

– Die steuerlich berücksichtigten Fünftelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.

– Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung

vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter oder werden sie zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet, sind abgesetzte Fünftelbeträge zum Umgründungstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschrieben Beteiligung Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.“

Die Beschwerdeführerin (vormals \*\*\*F GmbH\*\*\*) und die \*\*\*B GmbH\*\*\* bilden nach dem festgestellten Sachverhalt eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988. Der Gruppenvertrag vom 14. Dezember 2007 gilt ab der Veranlagung 2008.

Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung durch den Gruppenträger an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft war nach der im Beschwerdefall maßgebenden Rechtslage gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Ausgenommen sind jedoch Anschaffungen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen beziehungsweise unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter. Im Beschwerdefall stellt sich daher nunmehr die Frage, ob ein solcher die Firmenwertabschreibung ausschließender Konzerntatbestand iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 erfüllt ist.

Die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie der Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 wurden mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren. § 9 Abs 7 KStG 1988 enthielt von Anfang an eine „Konzernschränke“, um Gestaltungen im Konzern oder innerhalb der Unternehmensgruppe hintanzuhalten. So steht eine Firmenwertabschreibung nicht zu, wenn die Beteiligung von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben wird. In den Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 2005 wird dazu wie folgt ausgeführt:

„Wird eine Beteiligung im Zusammenhang mit einer Gruppenbildung erworben, so kann der mit den Anschaffungskosten bezahlte Good Will auf einen Zeitraum von 15 Jahren linear abgeschrieben werden. Der Abschreibungsbetrag ist mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt. Beteiligungen sollen jedoch nicht mit Abschreibungswirkung im Konzern hin- und hergeschoben werden, daher wird diese Möglichkeit ausgeschlossen. [...]“ (EBRV 451 BlgNR XXII. GP, 6).

„[...] Andererseits soll im Interesse des Standortes Österreichs eine steuerliche Förderung der Gruppenbildung dadurch erreicht werden, dass – abweichend vom allgemeinen Ertragsteuerrecht – die Anschaffung der Beteiligung an einer inländischen gruppenfähigen Körperschaft der Anschaffung des von der erworbenen Körperschaft unterhaltenen Betriebes

*gleichgestellt wird. Auf Grund der Aufnahme dieser erworbenen betriebsführenden Körperschaft in eine neue oder schon bestehende Unternehmensgruppe soll es somit neben der Übernahme der laufenden Gewinne oder Verluste auch zu einer steuerwirksamen Firmenwertabschreibung kommen. Zur Vermeidung von Gestaltungen soll nur eine ‚fremdbezogene‘ Beteiligungsanschaffung Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben, Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht. [...]“ (EBRV 451 BlgNR XXII. GP, 26).*

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 2004/180 wurde § 9 Abs 7 KStG 1988 dahingehend geändert, dass nunmehr die Firmenwertabschreibung einerseits – wie bisher – bei Erfüllung des Konzerntatbestandes (erster Fall: „unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen“) und andererseits bei Erfüllung des Beherrschungstatbestandes (zweiter Fall: „unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“) nicht zustehen sollte.

Nach den Gesetzesmaterialien zum Abgabenänderungsgesetz 2004 soll die Änderung sicherstellen, dass ein Beteiligungserwerb von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter (zB Gebietskörperschaft) von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen ist, auch wenn diese nicht konzernzugehörige Unternehmen sind (vgl EBRV 686 BlgNR XXII. GP, 19). Diese Gesetzesänderung dehnte somit den Ausschluss auf einen Personenkreis aus, der über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinausgeht. Nach der Literatur sind alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie zB Privatstiftungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts) erfasst, die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind (vgl Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG<sup>36</sup>, § 9 Abs 7 Rz 993 mit Verweis auf Staringer, Die Firmenwertabschreibung im Rahmen der Unternehmensgruppe, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer, Immaterielle Vermögenswerte 239 [248] und Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011), § 9 Tz 424 f).

Der Ausschluss der Firmenwertabschreibung im Falle eines so genannten Konzernerwerbes soll nach der Intention des Gesetzgebers sicherstellen, dass nicht durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden (VwGH 3. September 2019, Ra 2018/15/0052).

Ein „schädlicher“ Konzernerwerb iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 liegt nur dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (VwGH 6. Juli 2020, Ro 2019/13/0018). Der Begriff der "Anschaffung" ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen; es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an (VwGH 3. September 2019, Ra 2018/15/0052).

Ein mittelbarer Erwerb liegt bei einem Erwerb über zwischengeschaltete Personen oder Gesellschaften vor (vgl. *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011), § 9 Rz 426). Darunter fallen ua auch Umgehungsstrukturen, wie etwa, wenn ein Dritter, der die Beteiligung von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben hat, diese nach einer nur kurzen Zeitspanne an ein anderes konzernzugehöriges Unternehmen weiterveräußert und diese Transaktion per se wirtschaftlich nicht begründbar ist (siehe *Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, § 9 Rz 22). Ob es sich um einen mittelbaren Erwerb handelt, ist im jeweiligen Einzelfall unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO zu prüfen (*Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>31</sup>, § 12 Rz 163).

Für die Auslegung des Konzernbegriffs in § 9 Abs 7 KStG 1988 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – mangels spezialrechtlicher Definition – auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw § 115 GmbHG abzustellen (vgl. VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020 mwN).

Dies gilt nach der Intention des Gesetzgebers auch für die Auslegung des Beherrschungstatbestandes in § 9 Abs 7 zweiter Fall KStG 1988, wenngleich der Personenkreis über den Anwendungsbereich von § 15 AktG und § 115 GmbHG erweitert wird (vgl. dazu weiterführend *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011), § 9 Tz 425).

§ 15 AktG und § 115 GmbHG formulieren gleichlautend:

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

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

Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) "einheitlichen Leitung" iSd § 15 AktG ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Mindestanforderung, dass eine sich "auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik" vorhanden ist (VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020). Soweit es um die Mittel der einheitlichen Leitung geht, ist der gesetzliche Konzerntatbestand offen. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht. Häufig lassen sich sowohl rechtliche als auch faktische Elemente feststellen, welche insgesamt die einheitliche Leitung begründen (vgl. VwGH 28. Oktober 2009, 2008/15/0049 sowie *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG<sup>4</sup> § 15 Rz 14 und 15, mwN). Dabei kommt der Einflussnahme im finanziellen Bereich im beweglichen Beurteilungssystem für den Begriff der einheitlichen Leitung eine "Schlüsselstellung" zu. Schon eine wenig intensive Einflussnahme in einem wichtigen Leitungsbereich (etwa dem

Finanzbereich) reicht aus, um eine einheitliche Leitung bejahen zu können (vgl OGH 1. Dezember 2005, 6 Ob 217/05p). Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht erforderlich, es genüge schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020, mwN).

Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn – wie im Beschwerdefall – kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht. Für einen Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist (vgl VwGH 18. Dezember 1996, 94/15/0162; VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020). Es können daher auch mehrere Unternehmen eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist (vgl 10. ÖJT, *Krejci*, Gutachten 258; *Schiemer*, Handkommentar zum Aktiengesetz<sup>2</sup>, § 15 Anm 3.1.; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbH-Kommentar<sup>3</sup>, § 115 Rz 7, mwN).

Der Ausschlusstatbestand des § 9 Abs 7 erster Fall KStG 1988 (Konzernstatbestand) stellt lediglich darauf ab, dass die Anschaffung "von einem konzernzugehörigen Unternehmen" erfolgt. Die Einschränkung der zulässigen Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 greift daher, sobald ein Konzernverhältnis zwischen Verkäuferin und Käuferin besteht.

(Konzern-)Unternehmen iSd § 115 GmbHG wie auch § 15 AktG können dabei sowohl natürliche als auch juristische Personen sein (vgl *Milchrahm* in *Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 115 Rn 49; vgl auch BFG 7. April 2021, RV/7104615/2018). Dies stellt auch die steuerliche Vertretung auf Seite 11 der Beschwerdeergänzung vom 9. Juli 2019 nicht in Abrede, wenn sie ausführt, dass „grundsätzlich auch natürliche Personen, Personengesellschaften oder sogar Privatstiftungen die Konzernspitze bilden“ können. Nach welchen Maßgaben eine Privatstiftung zivilrechtlich in zulässiger Weise die Konzernspitze bilden kann bzw die einheitliche Leitung ausüben kann (vgl weiterführend dazu etwa *Doralt/Diregger* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG<sup>3</sup> § 15 Rz 176 zu Privatstiftungen als Konzernspitze und *Briem*, Die Privatstiftung als Konzernspitze, GesRZ 2019, 24; *Arnold* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap. 5 Die Privatstiftung als Konzernbaustein), ist für die steuerrechtliche Beurteilung, ob im Beschwerdefall (mittelbar) durch die beiden Stifter im Wesentlichen über „ihre“ jeweiligen Stiftungen tatsächlich eine einheitliche Leistung – wenn uU auch durch Überschreitung zivilrechtlicher Vorgaben – iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 ausgeübt wurde, insoweit irrelevant, als das Steuerrecht auf die wirtschaftliche Betrachtung iSd § 21 BAO abstellt und allenfalls zivilrechtlichen Vorgaben überschreitende Vorgehensweisen nicht den Beurteilungsmaßstab bilden (man denke zB an die verdeckte Ausschüttung). Dass daher wie von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin ins Treffen geführt einer Privatstiftung die umfassende Konzernleitung, welche die Bereiche Planungs-, Steuerungs-, Organisation-, Finanz- und Informationsverantwortung umfasst, in zivilrechtlicher Hinsicht versagt sei (*Briem*, Die

Privatstiftung als Konzernspitze, GesRZ 2019, 24), ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts für die steuerrechtliche Beurteilung nicht maßgebend, wenn tatsächlich eine umfassende Konzernleitung ausgeübt wird.

Im Beschwerdefall stellt sich jedoch die weitere Frage, ob Stifter einer eigentümerlosen Privatstiftung insbesondere über ihre Privatstiftungen durch koordinierte Vorgehensweise und Einflussnahme mittelbar über die diese eine für den Konzernatbestand des § 9 Abs 7 KStG 1988 erforderliche einheitliche Leitung sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite herstellen können (vgl auch *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, „Konzernklauseln“ im Körperschaftsteuerrecht, GES 2015, 182 (185)).

Wie das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, war der Transaktionsvorgang betreffend die \*\*\*B GmbH\*\*\* als Zielgesellschaft unter der maßgebenden tatsächlichen Einflussnahme durch koordinierte Vorgehensweise der natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* geplant und abgewickelt. Die Planung und Einflussnahme auf die Unternehmenspolitik erfolgte durch die beiden natürlichen Personen wie festgestellt über einen längeren Zeitraum und nicht nur die Transaktion betreffend. Die dargestellte Konstellation des gegenständlichen Anteilserwerbs zeigt aufgrund der immer wiederkehrenden obersten Entscheidungsträger \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite, auf, dass diese sämtliche für den Transaktionsvorgang erforderlichen Entscheidungen getroffen haben und in Zusammenwirkung der aufgezeigten und festgestellten personellen Verflechtung zwischen Käufer- und Verkäuferseite im Ergebnis auf den gegenständlichen Anteilserwerb hingewirkt haben. Das tatsächliche Geschehen zeigt eine koordinierte Vorgangsweise von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* – wie in freier Beweiswürdigung festgestellt – in Ausübung der ihnen jeweils zukommenden unterschiedlichen Funktionen sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite (sowohl als selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ als auch der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* sowie auch als Geschäftsführer der damaligen \*\*\*C GmbH\*\*\* vor Verschmelzung auf die Zielgesellschaft sowie bis Ende 2006, somit kurz vor Anteilserwerb, als Vorstand und stellvertretender Vorstand des Aufsichtsrates der Zielgesellschaft und auch in weiterer Folge entsprechend der abgeschlossenen Managementverträge ua in den für die Unternehmensführung wesentlichen Bereichen des Finanzcontrollings und der Unternehmensstrategie sowie selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände und Stifter der Gesellschafterinnen der Erwerbengesellschaft \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*, tatsächlich ausgeübte Vertretung der Gesellschafterinnen in der Generalversammlung vom 26. März 2007, in welcher der Geschäftsführung der kurz zuvor errichteten \*\*\*F GmbH\*\*\* der Anteilserwerb der Zielgesellschaft nach Maßgabe der von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* durch Wahrnehmung ihrer jeweiligen Funktionen ausverhandelten Finanzierungsbedingungen aufgetragen wurde) auf. Das Bundesfinanzgericht sieht daher die mittelbare koordinierte Ausübung einer einheitlichen Leitung von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* insbesondere über ihre jeweiligen auf Käufer- und Verkäuferseite beteiligten Stiftungen im Beschwerdefall durch auf Basis der in freier

Beweiswürdigung festgestellten faktischen Gegebenheiten als erwiesen an. \*\*\*V\*\*\* hatte weder als Geschäftsführer die Ziel- noch der Erwerbengesellschaft Einfluss auf den Ablauf der Vorgänge. Damit steht zweifelsfrei fest, dass zwei rechtlich selbständige Unternehmen, nämlich die nunmehrige Beschwerdeführerin (vormalige \*\*\*F GmbH\*\*\*) und die \*\*\*B GmbH\*\*\* zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst waren. Zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*B GmbH\*\*\* ist folglich das Vorliegen einer konzernhaften Verbindung zu bejahen.

Dass im Beschwerdefall – wie in freier Beweiswürdigung festgestellt – die betreffenden Stifter und selbstständig vertretungsbefugten Stiftungsvorstände der am Transaktionsvorgang maßgebend als Gesellschafterinnen beteiligten eigentümerlosen Privatstiftungen, sowohl auf Erwerber- als auch auf Verkäuferseite, wiederkehrend zusammengewirkt haben und ihren Einfluss mittelbar nach Maßgabe der vorbehaltenen Rechte durch die eigentümerlosen Privatstiftungen als Gesellschafterinnen in koordinierter Weise zumindest auf die wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik ausgeübt haben, schließt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts das gegenständliche Vorliegen eines Konzerns iSd § 9 Abs 7 erster Anwendungsfall KStG 1988 (Konzernatbestand) gerade nicht aus. Dass die Stifter selbst keine Gesellschafter der erwerbenden Kapitalgesellschaft und auch nicht der eigentümerlosen Privatstiftungen sind, ist entgegen dem Verbringen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin im Beschwerdefall aufgrund der konkreten Ausgestaltung und zahlreichen vorbehaltenen Rechten sowie Einflussnahmemöglichkeiten in der Gesamtschau nicht maßgebend um das Vorliegen eines Konzerns zu verneinen. Nach *Arnold* können sich nämlich Stifter sehr wohl Gestaltungsrechte vorbehalten, die ihnen eine zumindest gesellschaftlerähnliche Stellung vermitteln (vgl auch *Arnold* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap. 5. Die „Beteiligung“ an einer Privatstiftung).

Nicht entscheidend ist, ob dieser konzernhaften Verknüpfung schriftliche Vereinbarungen zugrunde liegen. Ein Konzern kann nämlich auf vertraglicher Grundlage oder auf faktischem Zusammenschluss beruhen (vgl OGH 16. Juni 1983, 6Ob579/83 zu § 115 GmbHG).

Vor dem rechtlichen Hintergrund war somit wie in freier Beweiswürdigung festgestellt aufgrund der personellen Verflechtungen sowie insbesondere der tatsächlichen koordinierten Einflussnahme auf wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik wie insbesondere auch die Finanzierung und Gestaltung des Anteilskaufs und auch die Ausrichtung der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings der Zielgesellschaft davon auszugehen, dass durch Zusammenwirken von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* insbesondere (mittelbar) über die von ihnen errichteten Stiftungen sowohl auf Erwerber- als auch Verkäuferseite tatsächlich eine einheitlichen Leitung ausgeübt wurde. Eine solche das Vorliegen eines Konzerns begründende einheitliche Leitung lag nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt jedenfalls im Zeitpunkt des gegenständlichen Transaktionsvorganges vor, dh bei Anschaffung der Anteile an der Zielgesellschaft. Von einem wie von der steuerlichen Vertretung ins Treffen

geführten bloß engen zeitlichen und inhaltlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Zielgesellschaft und dem restlichen Konzern kann nach dem festgestellten Sachverhalt gerade keine Rede sein.

Dass im Beschwerdefall kein die einheitliche Leitung ausübendes „Mutterunternehmen“ im engeren Sinne bestand, ist dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unbedeutend. Vielmehr ist für einen Gleichordnungskonzern typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist. Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nicht erforderlich, es genügt schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (vgl VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020).

Da die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht nicht erforderlich ist und schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft genügt, was nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt sowohl hinsichtlich der Beschwerdeführerin (vormals \*\*\*F GmbH\*\*\*; Erwerbengesellschaft) als auch der \*\*\*B GmbH\*\*\* (Zielgesellschaft) der Fall ist, ist eine konzernmäßige Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*B GmbH\*\*\* mittelbar durch die direkte Einflussnahme von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, insbesondere in ihren Funktionen als Stifter und selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände der jeweiligen Gesellschafterinnen der Erwerber- und Zielgesellschaft, zu bejahen.

Durch das im wirtschaftlichen Eigeninteresse gelegene gemeinsame und geplante Zusammenwirken von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* sind im Beschwerdefall nach dem Telos des Gesetzes die Anforderungen einer die Firmenwertabschreibung ausschließenden konzernhaften Verbindung iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 erfüllt und die Firmenwertabschreibung war in den Streitjahren zu Recht zu versagen.

Die belangte Behörde hat in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 im Verfahren zu GZ RV/7103350/2019 klargestellt (siehe BFG 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019), dass ihrerseits (nunmehr) nicht auf den Beherrschungstatbestand des § 9 Abs 7 zweiter Fall KStG 1988 abzustellen sei, sondern auf die einheitliche Leitung des ersten Tatbestandes nach § 9 Abs 7 erster Fall KStG 1988. Da das Bundesfinanzgericht die einheitliche Leitung des ersten Tatbestandes nach § 9 Abs 7 erster Fall KStG 1988 als erwiesen sieht, bedarf es keiner weiteren Prüfung hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen des Beherrschungstatbestandes nach § 9 Abs 7 zweiter Satz KStG 1988. Angemerkt wird jedoch, dass das Bundesfinanzgericht Zweifel an der nach dem Gesetzeswortlaut erforderlichen Gesellschafterstellung der Stifter \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* von eigentümerlosen Stiftungen hat, obgleich der wie in freier Beweiswürdigung festgestellt umfangreichen vorbehaltenden Rechte.

Wie sich aus § 24a Abs 2 letzter Satz KStG 1988 eindeutig ergibt, ist Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger der Feststellungsbescheid. Der Körperschaftsteuerbescheid für die Unternehmensgruppe gemäß § 24a Abs 3 KStG 1988 stellt einen abgeleiteten Bescheid iSd § 295 BAO dar, in dem von den festgestellten Beträgen laut Feststellungsbescheiden nicht abgewichen werden darf. Dem festgestellten Ergebnis des Gruppenträgers (§ 24a Abs 1 Z 2 KStG 1988) sind die gemäß § 24a Abs 1 Z 1 KStG 1988 festgestellten Ergebnisse der Gruppenmitglieder zuzurechnen.

Entsprechend der obigen Ausführungen hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019 die Geltendmachung der streitgegenständlichen Firmenwertabschreibung ab dem (Wurzel-)Jahr 2008 versagt. Infolgedessen war mit Verweis auf das Beschwerdeverfahren zu GZ RV/7103350/2019 auch in den Streitjahren 2015, 2016, 2019 und 2020 hinsichtlich der Feststellungsbescheide Gruppenträger als auch abgeleitet davon in den Körperschaftsteuerbescheiden in den Streitjahren 2015, 2016, 2019 und 2020 die Firmenwertabschreibung unzulässig.

### **Fremdkapitalzinsen**

§ 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 in der Fassung des StReformG 2005, BGBl I 2004/57 lautet wie folgt:

*„(1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:*

*[...]*

*Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen.“*

§ 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111 lautet wie folgt:

*„(1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:*

*[...]*

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

- Die Kapitalanteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen.*
- Die Kapitalanteile sind unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden.*
- Bei Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die in Zusammenhang mit einem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des vorherigen Teilstrichs stehen.“*

Gemäß § 26c Z 23 lit b KStG 1988 gilt das Abzugsverbot im Konzern des § 11 Abs 1 Z 4 leg cit ab 1. Jänner 2011.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen insoweit eingeschränkt, als fremdfinanzierte Konzernenerwerbe zu keinem Betriebskostenabzug mehr führen sollten. Die Formulierung des Konzernausschlusstatbestandes entspricht dabei jenem in § 9 Abs 7 KStG 1988 formulierten Ausschlusstatbestand für die Firmenwertabschreibung. Die Gesetzesmaterialien begründeten diese Gesetzesänderung wie folgt:

*„Die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen hinsichtlich des Erwerbs von Beteiligungen, deren Erträge gemäß § 10 steuerfrei sind, stellt eine Begünstigung dar, die bei An- und Verkaufsbeteiligungen innerhalb des Konzerns zu unerwünschten Gestaltungen geführt hat. Werden Beteiligungsanschaffungen im Konzern fremdfinanziert, sollen die Zinsen nicht mehr abzugsfähig sein; dadurch kann eine künstliche Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand verhindert werden“ (EBRV 981 BlgNR XXIV. GP, 9).*

*„Seit dem Steuerreformgesetz 2005 sind Fremdfinanzierungszinsen bei Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG steuerlich abzugsfähig. In Hinblick auf die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge stellt dies eine Begünstigung dar. Die Abzugsfähigkeit soll in Hinblick auf ihre Bedeutung für den Wirtschaftsstandort grundsätzlich beibehalten, unerwünschte Gestaltungen im Konzern sollen aber ausgeschlossen werden.*

*Im Konzernverbund konnte die bisher bestehende Abzugsfähigkeit benutzt werden, um durch fremdfinanzierte Beteiligungsverkäufe Betriebsausgaben künstlich zu generieren. In Anlehnung an den Konzernausschluss bei der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sollen solche Gestaltungen künftig unterbunden werden.*

*Zinsen für fremdfinanzierte Kapitalerhöhungen und Zuschüsse sollen auch weiterhin abzugsfähig bleiben, es sei denn, die Kapitalerhöhungen oder Zuschüsse stehen in Zusammenhang mit Beteiligungsveräußerungen im Konzern. Dies soll Umgehungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Neuregelung verhindern, wie zB die Zwischenschaltung einer eigenfinanzierten Erwerbs-Holding oder den Erwerb einer Beteiligung mit anschließender Kapitalerhöhung“ (EBRV 981 BlgNR XXIV. GP, 132).*

Das Inkrafttreten des Abzugsverbots wurde in § 26c Z 23 lit b KStG 1988 geregelt und ist auf jene Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen, dh ab 1. Jänner 2011. Dies gilt – wie im Beschwerdefall maßgebend – nicht nur für neu angeschaffte Kapitalanteile, sondern – weil es keine Übergangsbestimmung gab – auch für bereits bestehende Kapitalanteile iSd § 10 KStG 1988, die vor 2011 erworben und fremdfinanziert worden sind (*Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG*<sup>31</sup>, § 12 Rz 161).

Nach dem Gesetzeswortlaut sowie dem in den Gesetzesmaterialien eindeutig zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers besteht ein Gleichklang des Konzernbegriffes des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie dem Zinsabzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988. Die obigen Ausführungen und Feststellungen zur Firmenwertabschreibung gelten daher gleichermaßen und es wird auf diese verwiesen.

Vor dem rechtlichen Hintergrund war daher wie in freier Beweiswürdigung festgestellt aufgrund der personellen Verflechtungen sowie insbesondere der tatsächlichen koordinierten Einflussnahme auf wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik wie insbesondere auch die

Finanzierung und Gestaltung des Anteilskaufs und auch die Ausrichtung der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings der Zielgesellschaft davon auszugehen, dass durch Zusammenwirken von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* (mittelbar) über die von ihnen errichteten Stiftungen sowohl auf Erwerber- als auch Verkäuferseite tatsächlich eine einheitlichen Leitung ausgeübt wurde. Eine solche das Vorliegen eines Konzerns begründende einheitliche Leitung lag nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt jedenfalls im Zeitpunkt des gegenständlichen Transaktionsvorganges vor, dh bei Anschaffung der Anteile an der Zielgesellschaft.

In Anlehnung an die Ausführungen zur Firmenwertabschreibung war aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen des Abzugsverbots für Zinsen im Zusammenhang mit einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern nach § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 der streitgegenständliche Zinsabzug in den Streitjahren Jahre zu versagen und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wie sich aus § 24a Abs 2 letzter Satz KStG 1988 eindeutig ergibt, ist Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger der Feststellungsbescheid. Der Körperschaftsteuerbescheid für die Unternehmensgruppe gemäß § 24a Abs 3 KStG 1988 stellt einen abgeleiteten Bescheid iSd § 295 BAO dar, in dem von den festgestellten Beträgen laut Feststellungsbescheiden nicht abgewichen werden darf.

Entsprechend der obigen Ausführungen hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 3. Oktober 2023, GZ RV/7103350/2019 die Geltendmachung des streitgegenständlichen Zinsabzugs ab dem Jahr 2011 versagt. Infolgedessen war mit Verweis auf das Beschwerdeverfahren zu GZ RV/7103350/2019 betreffend die Vorjahre auch in den Streitjahren 2015, 2016, 2019 und 2020 hinsichtlich der Feststellungsbescheide Gruppenträger als auch abgeleitet davon in den Körperschaftsteuerbescheiden in den Streitjahren 2015, 2016, 2019 und 2020 der Zinsabzug unzulässig.

### **Anspruchzinsenkorrektur im Jahr 2019**

Entsprechend dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt war – wie von der belangten Behörde im Vorlagebericht beantragt – dem Beschwerdebegehren betreffend das Jahr 2019 aufgrund einer Doppelberücksichtigung von Anspruchzinsen teilweise stattzugeben. Die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren um den Betrag der doppelt berücksichtigten Aufwendungen iHv EUR 13.045,70 zu reduzieren. Da gemäß § 24a Abs 2 letzter Satz KStG 1988 der Gruppenfeststellungsbescheid Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger ist, war in der Folge auch die Körperschaftsteuer für das Jahr 2019 entsprechen abzuändern.

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.

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung des Konzernbegriffs des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 im Hinblick darauf, ob eine ein Stifter mittelbar über „seine“ Privatstiftung, als eigentümerloses Rechtssubjekt, eine einheitliche Leitung iSd § 15 AktG ausüben und damit den Konzerntatbestand iSd §§ 9 Abs 7 bzw § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 erfüllen kann, ist von der Rechtsprechung – soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich – noch nicht geklärt. Die Revision gegen dieses Erkenntnis war daher zuzulassen.

Wien, am 3. Oktober 2023

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Andrea Ebner, die Richterin Mag. Aloisia Bergauer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Sophia Grassl und Mag. Markus Fischer in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 31. Juli 2020 (Eingang: 3. August 2020) gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 jeweils vom 29. Juni 2020 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für die Jahre 2017 und 2018, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Voraussetzungen des Konzernausschlusses gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 und § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 erfüllt sind.

Bei der Beschwerdeführerin fand ua die Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 betreffend eine Außenprüfung statt. Nach den Feststellungen des Außenprüfungsberichtes vom 11. Jänner 2019 wurden die nunmehr strittige Firmenwertabschreibung sowie der am Jänner 2011 verbuchte Zinsaufwand gemäß § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nicht anerkannt, weil nach Ansicht der Betriebsprüferin der Konzernatbestand (im Sinne eines beherrschenden Einflusses) nach § 9 Abs 7 KStG 1988 aufgrund einer kontrollierenden Privatstiftung an der Konzernspitze verwirklicht sei. Obwohl Privatstiftungen eigentümerlose Rechtsgebilde darstellen würden, hätten sich die Stifter über die Ausgestaltung der Stifterrechte und Einflussmöglichkeiten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Durchgriff und die Einflussnahme auf die Beteiligungsgesellschaften der Privatstiftungen erhalten.

Mit Bescheiden vom 13. Dezember 2018 nahm die belangte Behörde die Verfahren hinsichtlich der Feststellungsbescheide Gruppenträger der Jahre 2008 und 2009 wieder auf und änderte die Sachbescheide für die Folgejahre mit Verweis auf die Begründung des Wiederaufnahmebescheides und die Niederschrift mit der \*\*\*1\*\*\*.

Beschwerdegegenständlich sind die Bescheide vom 29. Juni 2020 betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2017 (Einkommen: EUR -284.463,47) und 2018 (Einkommen: EUR -1.021.942,53). Begründend wurde ausgeführt, dass die Firmenwertabschreibung inklusive Zinsen analog zur Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 nicht anerkannt werden würde.

Gegen die Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2017 und 2018 richtete sich die innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist erhobenen Beschwerde vom 31. Juli 2020 (Eingang: 3. August 2020). Begründend wird darin ausgeführt, dass die Konzernklausel des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könnten, weil eine Privatstiftung ein eigentümerloses Rechtsgebilde darstelle. Der ergänzende Beschwerdeschriftsatz vom 9. Juli 2019 zu den Feststellungsbescheiden Gruppenträger für die Jahre 2008 und 2009 wurde als Beilage übermittelt. Die Beschwerde enthielt einen Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO. Mit Schriftsatz vom 9. Juli 2019 reichte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin eine detaillierte Begründung zu den Beschwerden gegen die Gruppenfeststellungsbescheide betreffend die Jahre 2008 bis 2012 nach. Demnach sei zusammengefasst die Konzernschränke der §§ 9 Abs 7 bzw 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nach dem gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff der §§ 15 AktG bzw 115 GmbHG auszulegen. Der Beherrschungstatbestand des § 15 Abs 2 AktG komme mangels Mehrheitsbeteiligungen im Beschwerdefall nicht zur Anwendung. Zudem könne eine Auslegung iSd wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 15 Abs 2 AktG nicht greifen, weil nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung diese nicht zur Auslegung von (Steuer)Gesetzen herangezogen werden könne. Eine Privatstiftung könne nach hA nur in Ausnahmefällen eine Konzernspitze bilden. Im gegenständlichen Fall sei dabei allenfalls von einem Gleichordnungskonzern auszugehen. Daher müssten qualifizierte Umstände vorliegen, um eine einheitliche Leitung zu begründen. Der Konzernstatbestand des § 15 Abs 1 AktG fordere eine aktive und planvolle Ausübung für eine gewisse Dauer. Die bloße Möglichkeit zur einheitlichen Leitung sowie eine bloß vorübergehende Ausübung sei nach hA nicht ausreichend. Im gegenständlichen Fall liege keine sich auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik vor. § 15 Abs 1 AktG gelange daher ebenfalls nicht zur Anwendung. Zudem sei hinsichtlich der Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2008 und 2009 von Festsetzungsverjährung auszugehen.

Am 20. August 2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde gegen die gegenständliche Beschwerde gegen die Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2017 und 2018 dem

Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung zur Entscheidung vor. In den Vorlageberichten vom selben Tag beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde und verwies insbesondere auf die vorgelegten Beweismittel im zusammenhängenden Verfahren RV/7103350/2019 betreffend die Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2012.

Zu weiteren Ausführungen in Zusammenhang mit dem Beschwerdeverfahren der Gruppenfeststellungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2012 wird auf das zu RV/7103350/2019 ergangene Erkenntnis vom selben Tag verwiesen.

Am 30. März 2023 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Senatsverhandlung statt. Im Rahmen der Senatsverhandlung wurden seitens des Bundesfinanzgerichts weitere Unterlagen abgefordert. Des Weiteren gab die belangte Behörde eine zusammenfassende schriftliche Stellungnahme zum Akt.

Mit E-Mail vom 31. März 2023 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die angeforderten Leistungsverzeichnisse zu den Managementverträgen für das 2. Quartal 2007, das Geschäftsjahr 2008 sowie die Geschäftsjahre 2010 bis 2012.

Mit E-Mail vom 11. April 2023 teilte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht mit, dass ihrerseits weitere Leistungsverzeichnisse zu den Managementverträgen in den Archiven nicht auffindbar seien. Weiters wurde eine zusammenfassende Stellungnahme übermittelt.

Die zusammenfassende Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vom 11. April 2023 wurde der belangten Behörde mit Beschluss vom 12. April 2023 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

Die belangte Behörde replizierte darauf mit Stellungnahme vom 9. Mai 2023.

Mit Beschluss vom 9. Mai 2023 übermittelte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin die Stellungnahme der belangten Behörde vom 9. Mai 2023 zur Wahrung des Parteiengehörs.

Eine (weitere) Stellungnahme wurde nicht erstattet.

Am 12. Juni 2023 wurde die mündliche Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht fortgesetzt.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Im Zuge der Umstrukturierung der „\*\*\*Unternehmensname\*\*\*“ erwarb die \*\*\*A GmbH\*\*\* Anfang 2001 (Eintragung ins Firmenbuch am 17. Jänner 2001) die Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\*.

Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\* zum Zeitpunkt des Ankaufs der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* waren die natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* zu je 50 %. Am 13. März 2001 wurde die Löschung der Gesellschafterfunktion von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* im Firmenbuch eingetragen. Diese beiden natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* (seit 9. November 1999) und \*\*\*Y\*\*\* (seit 18. Dezember 1992) sind auch selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer. Geschäftsanschrift der \*\*\*A GmbH\*\*\* ist \*\*\*Adresse\*\*\* (Firmenbuchauszug).

Ab dem Zeitpunkt des Ankaufs der Anteile der \*\*\*B GmbH\*\*\* im Jahr 2001 durch die \*\*\*A GmbH\*\*\* wurde \*\*\*Z\*\*\* als Vorsitzender des fakultativen Aufsichtsrates und \*\*\*Y\*\*\* als Stellvertreter des Vorsitzenden der \*\*\*B GmbH\*\*\* bestellt (Eintragung ins Firmenbuch am 22. Februar 2001). Diese Funktion hatten sie bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 inne (Eintragung ins Firmenbuch am 30. Dezember 2006). Selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der \*\*\*B GmbH\*\*\* war \*\*\*V\*\*\* seit 11. Oktober 2002. Weitere (nicht einzelvertretungsbefugte) Geschäftsführer waren seit 16. November 2004 \*\*\*Q\*\*\* sowie seit 1. Jänner 2007 \*\*\*P\*\*\*.

Nach dem Ankauf der Anteile der \*\*\*B GmbH\*\*\* durch die \*\*\*A GmbH\*\*\* (Eintragung ins Firmenbuch am 13. März 2001) wendeten die Gesellschafter \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* ihre Anteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\* den von ihnen errichteten \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* Privatstiftung (FN \*\*\*2\*\*\*) und \*\*\*I Privatstiftung\*\*\* zu. Letztere wendete ihre Anteile ca ein Jahr später der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* (\*\*\*3\*\*\*) zu.

Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand der am 22. Jänner 2001 errichteten \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* ist \*\*\*Y\*\*\*. Weiter Stiftungsvorstände sind \*\*\*U\*\*\*, die Ehefrau des Stifters und \*\*\*Z\*\*\*. Der Stifter hat sich zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennung des Stiftungsvorstandes (Punkt 9.4.1. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001), die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungs- und Widerrufsrecht (Punkt 12.1 und Punkt 13 der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001) vorbehalten. Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf Lebenszeit (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001). Der Stiftungsvorstand entscheidet (im Innenverhältnis) mit einfacher Mehrheit (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001). Die Vertretung der Privatstiftung erfolgt jeweils durch zwei Stiftungsvorstände, wobei für die Dauer der Mitgliedschaft des \*\*\*Y\*\*\* im Stiftungsvorstand diesem

Einzelvertretungsbefugnis zukommt (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001). Bei der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der \*\*\*B GmbH\*\*\* ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden von \*\*\*Rechtsanwalt T\*\*\* festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von \*\*\*Rechtsanwalt T\*\*\* keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor. Lediglich für den Fall, dass kein Begünstigter (mehr) vorhanden ist, wurde in der Stiftungserklärung die \*\*\*Forschungseinrichtung\*\*\* und somit die heutige \*\*\*Forschungseinrichtung\*\*\* vorgesehen (Punkt 6 und 7 der Stiftungserklärung vom 22. Jänner 2001).

Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand der am 30. Juli 2002 errichteten „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* ist \*\*\*Z\*\*\* sowie die von diesem errichtete \*\*\*I Privatstiftung\*\*\*. Weiter Stiftungsvorstände sind \*\*\*S\*\*\*, die Ehefrau des Stifters und \*\*\*Y\*\*\* (Punkt 9. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Der Stiftungsvorstand entscheidet mit einfacher Mehrheit (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Die Vertretung der Privatstiftung erfolgt jeweils durch zwei Stiftungsvorstände, wobei für die Dauer der Mitgliedschaft des \*\*\*Z\*\*\* im Stiftungsvorstand diesem Einzelvertretungsbefugnis zukommt (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf fünf Jahre. Nachfolgende Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind jeweils auf drei Jahre zu bestellen (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Der Stifter \*\*\*Z\*\*\* hat sich zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennung des Stiftungsvorstandes (Punkt 9.4.1. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002), die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungs- und Widerrufsrecht (Punkt 12.1 und Punkt 13. der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002) vorbehalten. Bei der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der \*\*\*B GmbH\*\*\* ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden vom Notar \*\*\*R\*\*\* festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von Notar \*\*\*R\*\*\* keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor (Punkt 6 und 7 der Stiftungserklärung vom 30. Juli 2002). Geschäftsanschrift der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* ist \*\*\*Adresse\*\*\* (Firmenbuchauszug).

Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 24. August 2004 wurde die Beteiligung an der \*\*\*B GmbH\*\*\* von der \*\*\*A GmbH\*\*\* als übertragende Gesellschaft in ihre Schwestergesellschaft, die \*\*\*C GmbH\*\*\*, als übernehmende Gesellschaft abgespalten (Firmenbucheintragung am 16. September 2004). Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. März 2004 errichtet und am 31. März 2004 im Firmenbuch eingetragen. Geschäftsanschrift der \*\*\*C GmbH\*\*\* war \*\*\*Adresse\*\*\* (Firmenbuchauszug). Gesellschafterinnen der übernehmenden \*\*\*C GmbH\*\*\* waren ebenfalls die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* zu je

50%. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der \*\*\*C GmbH\*\*\* waren seit 31. März 2004 ebenfalls die natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*. Am 8. Februar 2007 erfolgte die Eintragung der Löschung der Firma im Firmenbuch gemäß dem am 29. Dezember 2006 eingelangten Antrag (Firmenbuchauszug).

Die im Zuge dieser Spaltung übertragende Gesellschaft \*\*\*A GmbH\*\*\* schließt zumindest seit 2005 jährlich Managementverträge mit der \*\*\*B GmbH\*\*\* ab. Leistungsumfang der Managementverträge sind seit dem Jahr 2005 im Wesentlichen: Finanzcontrolling, Erarbeitung der Unternehmensstrategie, Key-Account inländischer Kunden und Geschäftsanbahnung bei internationalen Geschäften (Managementverträge ab 2005). Ab dem Jahr 2009 entfiel das Finanzcontrolling; stattdessen wurden Leistungen für M&A Aktivitäten und Innovationsmanagement erbracht (Managementvertrag ab 2009). Der Managementvertrag ist seitens der \*\*\*A GmbH\*\*\* von \*\*\*Z\*\*\* unterfertigt. Für die \*\*\*B GmbH\*\*\* zeichnete \*\*\*V\*\*\*.

Der aktenkundige Leistungsnachweis hinsichtlich der Managementverträge für das 2. Quartal 2007 enthält vorangestellt die Überschrift „Leistungen \*\*\*Z\*\*\*, \*\*\*Y\*\*\*“. Darin enthalten sind betreffend das Finanzcontrolling „3 Managementmeetings zur Finanzsituation des Unternehmens und der Geschäftsentwicklung (19.4., 15.5., 12.6.) 36 Stunden“ abgebildet. Weiters angeführt betreffend die Unternehmensstrategie ist etwa „Analyse Monatsreporting (3 Meetings [ein Geschäftsführer der \*\*\*B GmbH\*\*\*]/ \*\*\*Z\*\*\* 23.4., 15.5., 12.6.) 9 Stunden“ sowie „Tenderverfahren \*\*\*10\*\*\* (Vorgespräche mit \*\*\*11\*\*\*, Unterlagendurchsicht, Angebotsstrategie (12.6., 19.6., Durchgehende Bearbeitung im Juni) 80 Stunden“.

Der aktenkundige Leistungsnachweis hinsichtlich der Managementverträge für das Jahr 2008 (1. April 2007 bis 31. März 2008) führt folgende Leistungen betreffend das Finanzcontrolling an: „Mit dem CFO der \*\*\*Unternehmensname\*\*\* erfolgten monatliche Ergebnisbesprechungen auf Grundlage der Monats- und Quartalsreports: 24.4., 15.5., 12.6., 20.7., 23.8., 13.9., 18.10., 27.11., 21.12., 22.2., 21.3. 36 Stunden“; „Bankengespräche (Finanzierungen, Veranlagungen); 3.6. [Bankname], 10.6. [D Bank AG], 16.8. [Bankname], 5.9. [Bankname], 16.11. [Bankname], 11.12. [Bankname] 24 Stunden“ und „Finanzforum Alpbach 2/4/5. Oktober“. Hinsichtlich der Erarbeitung der Unternehmensstrategie wird Folgendes angeführt: „Suche nach neuen Geschäftsfeldern für die \*\*\*Unternehmensname\*\*\* und Prüfung von M&A-Möglichkeiten.“ Weiters „Managementmeetings zur Strategieentwicklung (19.4., 15.5., 12.6., 6.7., 14.9., 9.11., 3.12., 18.1., 14.3.) 108 Stunden“; „Tenderverfahren \*\*\*10\*\*\* (Vorgespräche mit \*\*\*11\*\*\*, Unterlagendurchsicht, Angebotsstrategie (21.5., 23.5., 9-13.6., 19.6.) 100 Stunden“; „Kooperationsgespräche mit \*\*\*Unternehmen 4\*\*\* (10/11.7. \*\*\*Ort\*\*\*, 22,7) 50 Stunden“; „Kooperationsgespräche – Beteiligungen: \*\*\*Unternehmen 5\*\*\* (6/7.9. \*\*\*Ort\*\*\*, 13.12.) 64 Stunden“; „Kooperationen mit Druckpartnern: 21.6. \*\*\*Unternehmen 1\*\*\* (Anmerkung: \*\*\*A GmbH\*\*\* war von 17. November 2005 bis 1. Juni 2012 Gesellschafterin) 7.12. \*\*\*Unternehmen 6\*\*\* 32 Stunden“.

Die Beschwerdeführerin sowie die \*\*\*B GmbH\*\*\* nahmen an keinem gemeinsamen Cash-Pool teil. Ebenso wenig wurden zwischen den betreffenden Gesellschaften und Privatstiftungen weitere, nicht vorgelegte Verträge – weder mündlich noch schriftlich – geschlossen (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. März 2023).

Die \*\*\*A GmbH\*\*\* erbringt vergleichbare Beratungsleistungen auch für andere Unternehmen wie zB \*\*\*Unternehmen 2\*\*\* (FN \*\*\*7\*\*\*) (\*\*\*Y\*\*\* war von 23. November 2000 bis 21. November 2003 als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen), \*\*\*Unternehmen 3\*\*\* (FN \*\*\*8\*\*\*) (\*\*\*A GmbH\*\*\* war von 2. März 2001 bis 30. Dezember 2011 Gesellschafterin) oder \*\*\*Unternehmen 1\*\*\* (FN \*\*\*9\*\*\*) (\*\*\*A GmbH\*\*\* war von 17. November 2005 bis 1. Juni 2012 Gesellschafterin) (Beschwerdeergänzung vom 17. Juni 2020).

Die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* haben ab dem Jahr 2004 nachweislich damit begonnen, die Möglichkeiten eines (teilweisen) Verkaufes der \*\*\*B GmbH\*\*\* an einen strategischen Partner zu evaluieren. Ein wesentliches Motiv für die Suche von Kaufinteressenten war die erreichte Steigerung des Unternehmenswertes zu realisieren und aus dem Investment einen entsprechenden Liquiditätszufluss zu erzielen (ergänzender Schriftsatz vom 9. Juli 2019 sowie Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. März 2023; siehe auch Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 25. Februar 2020). \*\*\*J GmbH\*\*\* GmbH (heutige \*\*\*J Holding GmbH\*\*\* als Teil \*\*\*A-Bank\*\*\*-Gruppe) wurde mit der Suche nach Kaufinteressenten für die \*\*\*B GmbH\*\*\* mandatiert und erstellte in der Folge eine Longlist möglicher Kaufinteressenten (siehe Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 samt aktenkundiger Beilagen). Diese umfasste neben anderen Druckereien auch Private Equity Fonds aus dem In- und Ausland. Nach Abstimmung mit den Eigentümern verschickte \*\*\*J GmbH\*\*\* an ausgewählte Unternehmen ein Investitionsmemorandum. Einige Unternehmen gaben Ende April/Anfang Mai 2004 einen Letter of Interest mit indikativen Kaufangeboten ab (siehe Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 samt aktenkundiger Beilagen). Die insbesondere mit der deutschen \*\*\*K GmbH\*\*\*, der schweizer \*\*\*L AG\*\*\* sowie der US-amerikanischen \*\*\*M\*\*\* geführten Verhandlungen führten zu keinem Vertragsabschluss (siehe Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 samt Verhandlungsprotokoll vom 25. Oktober 2004 als aktenkundiger Beilage Nr 10).

Nach Beendigung des Verkaufsmandates der \*\*\*J GmbH\*\*\* (FN \*\*\*5\*\*\* – nunmehr \*\*\*J Holding GmbH\*\*\* als Teil der \*\*\*A-Bank\*\*\*-Gruppe) gab es weitere Verhandlungen mit Interessenten. Der US-amerikanische Fonds \*\*\*N\*\*\* legte ein Angebot über EUR 30 Millionen (entspricht dem letztendlichen Kaufpreis). Die Verhandlungen führten nicht zu einem positiven Verkaufsabschluss.

Im Laufe des Jahres 2006 ist die \*\*\*D Bank AG\*\*\* – respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft die \*\*\*E GmbH\*\*\* – an die \*\*\*C GmbH\*\*\* bzw an die „\*\*\*Z

Privatstiftung\*\*\* sowie an die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* herangetreten und bekundete ihr Interesse im Rahmen eines Verkaufs der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* die Finanzierung zu übernehmen (Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015).

Vorbereitend hat die \*\*\*D Bank AG\*\*\* beginnend ab dem Jahr 2006 entsprechende Überprüfungen (Due Diligence) vorgenommen, um Sicherheit darüber zu erlangen, ob und in welchem Ausmaß die \*\*\*B GmbH\*\*\* als Akquisitionsobjekt für eine Fremdfinanzierung des Kaufpreises und die damit verbundene Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos durch die \*\*\*D Bank AG\*\*\* geeignet ist. Der Due Diligence-Prozess, die Ende 2006 begann, umfasste ua auch eine Financial Due Diligence sowie eine Legal Due Diligence. Die Due Diligence Überprüfungen wurden dabei durch die von der \*\*\*D Bank AG\*\*\* bzw der \*\*\*E GmbH\*\*\* engagierten Beratungsunternehmen (\*\*\*Steuerberatungs GmbH & Co KEG\*\*\* bzw \*\*\*Rechtsanwälte GmbH\*\*\*) durchgeführt. Die Financial Due Diligence, welche von der \*\*\*Steuerberatungs GmbH & Co KEG\*\*\* durchgeführt wurde, fand in den Monaten Februar und März 2007 statt.

In weiterer Folge war die \*\*\*D Bank AG\*\*\* bereit eine Finanzierung von EUR 25 Millionen bereitzustellen. Die Ergebnisse der Due Diligence Überprüfungen sind in die mit der \*\*\*F GmbH\*\*\* abgeschlossenen Kreditverträge eingeflossen (insbesondere in Bezug auf die in den Verträgen festgelegten Financial Covenants sowie der \*\*\*D Bank AG\*\*\* eingeräumte Informations-, Zustimmungs- und Genehmigungsrechte). Die Erwerberin selbst führte jedoch keine eigene Due Diligence durch. Es fanden keine dokumentierten Kaufpreisverhandlungen statt, vielmehr wurde der von der Käuferseite veranschlagte Kaufpreis iHv EUR 30 Millionen akzeptiert.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 21. Dezember 2006 wurde zum Stichtag 30. Juni 2006 die \*\*\*C GmbH\*\*\* down-stream auf die \*\*\*B GmbH\*\*\* verschmolzen (aktenkundiges Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der \*\*\*C GmbH\*\*\* vom 21. Dezember 2006 betreffend die Beschlussfassung über die Verschmelzung mit der \*\*\*B GmbH\*\*\*; aktenkundiges Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der \*\*\*B GmbH\*\*\* vom 28. Dezember 2006 betreffend ua die Beschlussfassung über die Verschmelzung mit der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie Verschmelzungsvertrag vom 28. Dezember 2006). Folge der Verschmelzung war, dass die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* direkt je 50% Gesellschafterinnen der \*\*\*B GmbH\*\*\* sind.

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 errichtete Beschwerdeführerin (FN \*\*\*4\*\*\* – vormals \*\*\*F GmbH\*\*\* – Firmenänderung mittels Generalversammlungsbeschluss vom 24. Juni 2010), kaufte mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 26. März 2007 die Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* um EUR 30.000.000,00 von der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und von der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*.

Kurz vor dem Erwerb wurden die Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin (vormals \*\*\*F GmbH\*\*\*) als Erwerberin, die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* am 8. Februar 2007 bzw am 12. Februar 2007 errichtet. Die Erwerbengesellschaft selbst (\*\*\*F GmbH\*\*\*) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 errichtet.

Stifter der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* sind \*\*\*Y\*\*\* und die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*. Stiftungsvorstände sind \*\*\*Y\*\*\*, \*\*\*X\*\*\* (Funktion gelöscht mit Firmenbucheintragung vom 28. Oktober 2008; stattdessen vertritt die Ehefrau des Stifters \*\*\*U\*\*\* gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied seit 20. Oktober 2008) und \*\*\*Z\*\*\* (Punkt 9.2. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006), wobei \*\*\*Y\*\*\* laut Stiftungsurkunde die Einzelvertretungsbefugnis eingeräumt wurde (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). \*\*\*Y\*\*\* hat zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennungen des Stiftungsvorstandes, ein Recht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigen Gründen (Punkt 9.4. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006), die Einzelvertretungsbefugnis sowie ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung (Punkt 12.1. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Der Stiftungsvorstand entscheidet mit einfacher Mehrheit (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf fünf Jahre. Nachfolgende Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind jeweils auf fünf Jahre zu bestellen (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Ein Widerrufsrecht wurde nicht vorbehalten. Die Auflösung der Stiftung erfordert einen einstimmigen Beschluss von Stiftungsvorstand und Stifter (Punkt 13. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006). Bei der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der \*\*\*B GmbH\*\*\* ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden vom der \*\*\*I Privatstiftung\*\*\* festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von dieser keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor. Letztbegünstigte ist die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, wenn kein Begünstigter mehr vorhanden ist (Punkt 6. und 7. der Stiftungserklärung vom 8. Februar 2006).

Stifter der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* sind \*\*\*Z\*\*\* und die \*\*\*I Privatstiftung\*\*\*. Stiftungsvorstände sind hier \*\*\*Z\*\*\*, \*\*\*W\*\*\* (Funktion gelöscht mit Firmenbucheintragung am 26. Februar 2010; stattdessen vertritt seit 19. Jänner 2010 die Ehefrau des Stifters \*\*\*S\*\*\* gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied) und \*\*\*Y\*\*\*, wobei \*\*\*Z\*\*\* laut Stiftungsurkunde die Einzelvertretungsbefugnis eingeräumt wurde (Punkt 9. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Der Stiftungsvorstand entscheidet mit einfacher Mehrheit. (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Die Funktionsdauer des ersten Stiftungsvorstandes gilt für jedes Mitglied auf fünf Jahre. Nachfolgende Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind jeweils auf fünf Jahre zu bestellen (Punkt 9.3. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). \*\*\*Z\*\*\* hat zu Lebzeiten ein bindendes Vorschlagsrecht bei Neubenennungen des Stiftungsvorstandes (Punkt 9.4. der Stiftungserklärung vom

12. Februar 2007), ein Recht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigen Gründen (Punkt 9.4. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007), die Einzelvertretungsbefugnis (Punkt 9.5. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007) sowie ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung (Punkt 12.1. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Ein Widerrufsrecht wurde nicht vorbehalten. Die Auflösung der Stiftung erfordert einen einstimmigen Beschluss von Stiftungsvorstand und Stifter. Bei der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* war weder zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw zum Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises der \*\*\*B GmbH\*\*\* ein Begünstigter festgelegt. Die Begünstigten der Stiftung werden vom der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* festgestellt, wobei zu den betrachtungsgegenständlichen Zeitpunkten von dieser keine Festlegungen von Begünstigten stattgefunden haben, eine abstrakte Beschreibung potentiell Begünstigter lag ebenfalls nicht vor. Letztbegünstigte ist die \*\*\*I Privatstiftung\*\*\*, wenn kein Begünstigter mehr vorhanden ist (Punkt 6. und 7. der Stiftungserklärung vom 12. Februar 2007). Geschäftsanschrift der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* ist \*\*\*Adresse\*\*\* (Firmenbuchauszug).

Die erwerbende Beschwerdeführerin, vormals \*\*\*F GmbH\*\*\*, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 gegründet. Der Gesellschaftsvertrag wurde unterzeichnet von \*\*\*Y\*\*\*, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* als Gesellschafterin und \*\*\*Z\*\*\*, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* als Gesellschafterin. Mit selben Notariatsakt wurde \*\*\*V\*\*\* mit Gesellschafterbeschluss zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt (aktenkundiger Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007). Die Eigenmittelausstattung der \*\*\*F GmbH\*\*\* war relativ gering (siehe Ausführung der steuerlichen Vertretung in der Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015).

Ein Geschäftsführungsvertrag zwischen \*\*\*V\*\*\* und der Beschwerdeführerin, vormals \*\*\*F GmbH\*\*\* bestand ebenso wenig wie ein Dienstvertrag. Festgestellt wird, dass \*\*\*V\*\*\* zudem Dienstnehmer und Geschäftsführer der erworbenen Kapitalgesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* war. Eine Zeugeneinvernahme von \*\*\*V\*\*\* scheidet aus, weil dieser im Jahr 2019 verstorben ist. Eine Einvernahme im Rahmen der Außenprüfung zum Streitgegenstand ist nicht erfolgt.

Am 26. März 2007 fand eine Generalversammlung der vormaligen \*\*\*F GmbH\*\*\* (nunmehr Beschwerdeführerin) in den Räumlichkeiten der \*\*\*A GmbH\*\*\* in \*\*\*Adresse\*\*\* statt. Die Gesellschafterinnen (\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*) wurden durch die selbständig vertretungsbefugten Vorstände, \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, vertreten. \*\*\*Z\*\*\* übernahm den Vorsitz der Generalversammlung.

Inhaltlich wurde auszugsweise wie folgt lautender Generalversammlungsbeschluss gefasst:

*„ad Punkt 1 der Tagesordnung [1. Kauf der \*\*\*Unternehmensname\*\*\* (\*\*\*B GmbH\*\*\*)]:*

*Die Geschäftsführung [der \*\*\*F GmbH\*\*\*: \*\*\*V\*\*\*] der \*\*\*F GmbH\*\*\* wird ermächtigt 100% der Anteile an der \*\*\*Unternehmensname\*\*\* [\*\*\*B GmbH\*\*\*] um den Kaufpreis von EURO 30 Millionen zu erwerben und die dementsprechenden Verträge und Notariatsakte zu unterfertigen.*

*Dieser Antrag wird einstimmig angenommen.*

*ad Punkt 2 der Tagesordnung [2. Finanzierung]:*

*Die Geschäftsführung [der \*\*\*F GmbH\*\*\*] wird ermächtigt bei der \*\*\*D Bank AG\*\*\* die Finanzierung des Kaufpreises durchzuführen und die entsprechenden Vereinbarungen zu schließen. Die Fremdfinanzierung des Anteilskaufs soll EURO 25 Millionen nicht übersteigen.*

*Dieser Antrag wird einstimmig angenommen.*

*ad Punkt 3 der Tagesordnung [Eigenkapitalausstattung]:*

*Die Geschäftsführung [der \*\*\*F GmbH\*\*\*] wird ermächtigt eine Gewinnausschüttung der [\*\*\*B GmbH\*\*\*] an die [\*\*\*F GmbH\*\*\*] in der Höhe von EURO 4 Millionen zu beschließen.*

*Die [\*\*\*F GmbH\*\*\*] wird somit ein Gesamtkapital von EURO 5 Millionen haben.*

*Dieser Antrag wird einstimmig angenommen. [...]“*

Ebenfalls am 26. März 2007 wurde zwischen der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* und der \*\*\*F GmbH\*\*\* ein Kauf- und Abtretungsvertrag geschlossen. Mit Ablauf des 31. März 2007 traten die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* ihre Geschäftsanteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* an die \*\*\*F GmbH\*\*\* ab (Punkt 2 und 3 des Vertrages). Die \*\*\*F GmbH\*\*\* erwarb die abtretungsgegenständlichen Geschäftsanteile mit allen Ansprüchen, Rechten und Pflichten, wie sie der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* als bisherige Gesellschafter im Zeitpunkt des Ablaufes des 31. März 2007 zugestanden sind (Punkt 4 des Vertrages). Nach Punkt 6 des Vertrages haben die die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* der \*\*\*F GmbH\*\*\* die Möglichkeit eingeräumt, die rechtlichen, steuerlichen, finanziellen und technischen Verhältnisse der \*\*\*B GmbH\*\*\* und ihres Unternehmens im Rahmen einer Due Diligence Prüfung zu prüfen, wobei der Umfang und der Inhalt dieser Prüfung der \*\*\*F GmbH\*\*\* überlassen war. Der Kauf- und Abtretungspreis betrug nach Punkt III insgesamt EUR 30.000000,00. Punkt IV. des Vertrages regelt Zusicherungen und Gewährleistungen, Punkt V. regelt die Verrechnung von Abgaben, Punkt VI Haftungseinschränkungen und Grenzen, Punkt VII. Sicherheiten und Punkt der VIII. Diverses. Der Vertrag stand nach Punkt XI. unter der auflösenden Bedingung der vollständigen Bezahlung des Kauf- und Abtretungspreises.

Zur Finanzierung des sachverhaltsgegenständlichen Erwerbs der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* um den Kaufpreis von EUR 30 Millionen wurden von der \*\*\*F GmbH\*\*\* zwei Kreditverträge mit der \*\*\*D Bank AG\*\*\* abgeschlossen. Die Finanzierungsverhandlungen wurden nicht von der \*\*\*F GmbH\*\*\* als Käuferin geführt. Vielmehr ist – wie bereits ausgeführt – die \*\*\*D Bank AG\*\*\* – respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft die \*\*\*E GmbH\*\*\* – im Jahr 2006 an die Verkäuferseite, nämlich an die \*\*\*C GmbH\*\*\* bzw an die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* sowie an

die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* herangetreten, um Verhandlungen zur Finanzierung eines Anteilskaufes zu führen. Wie bereits festgestellt wurde die Geschäftsführung der \*\*\*F GmbH\*\*\* mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007 ermächtigt die Anteile um EUR 30 Mio zu erwerben und EUR 25 Mio dabei entsprechend der von \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* von Verkäuferseite ausverhandelten Finanzierungsbedingungen fremd zu finanzieren.

Aus dem Kreditvertrag Senior A (\*\*\*Kredit 1\*\*\*) geht insbesondere hervor, dass der Kreditbetrag EUR 18 Millionen beträgt und die weiteren Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaftsanteile wie folgt aufzubringen sind (Punkt 4.1.2 Aufbringung der Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaft-Anteile des Kreditvertrages Senior A):

*„(a) Der Kaufpreis für die Zielgesellschaft-Anteile beträgt EUR 30.000.000,- (,Kaufpreis‘).*

*(b) Im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises werden*

*(i) der Kreditgeber mit dem Kreditnehmer diesen Kreditvertrag abschließen,*

*(ii) der Kreditgeber (in dieser Eigenschaft ,Senior-B-Kreditgeber‘) mit dem Kreditnehmer einen Kreditvertrag über maximal EUR 7.000.000,- (,Senior-B-Kreditvertrag‘) abschließenden, und*

*(iii) EUR 4.000.000,- an Dividenden der Zielgesellschaft an den Kreditnehmer ausgeschüttet,*

*(iv) die Gesellschafter des Kreditnehmers [\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*] dem Kreditnehmer jeden über die Summe der in Punkt 4.1.2(b)(i) und (ii) genannten Beträge hinausgehenden, zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises erforderlichen Betrag in Form von Eigenmitteln zur Verfügung stellen, und zwar einen Betrag in Höhe von zumindest EUR 1.000.000,-.*

*(c) Auszahlungsvoraussetzung ist, dass ein Nachweis darüber vorliegt, dass*

*(i) der Senior-B-Kreditvertrag rechtswirksam abgeschlossen wurde,*

*(ii) die Gesellschafter des Kreditnehmers die vorhin genannten Beträge an den Kreditnehmer geleistet haben und der Kreditnehmer auf dem Konto beim Kreditgeber, Konto Nr.*

*\*\*\*Bankdaten\*\*\*, über ein Kontoguthaben in der Höhe von zumindest EUR 5.000.000,- verfügt.“*

Das Dokument führt in der Fußzeile folgenden Dokumentenpfad an:

K:\KR\RA\10Akquisitionsfinanzierung\\*\*\*Name der Unternehmen\*\*\*\001 Bis closing\01a Senior A\\*\*\*Unternehmensname\*\*\* SeniorA\_070327\_FINALdoc.doc

Aus dem Kreditvertrag Senior B (\*\*\*Kredit 2\*\*\*) geht insbesondere hervor, dass der Kreditbetrag EUR 7 Mio beträgt und die weiteren Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaftsanteile wie folgt aufzubringen sind (Punkt 4.1.2 Aufbringung der Mittel für den Erwerb der Zielgesellschaft-Anteile des Kreditvertrages Senior B):

*„(a) Der Kaufpreis für die Zielgesellschaft-Anteile beträgt EUR 30.000.000,- (,Kaufpreis‘).*

*(b) Im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises werden*

*(i) der Kreditgeber mit dem Kreditnehmer diesen Kreditvertrag abschließen,*

*(ii) der Kreditgeber (in dieser Eigenschaft ‚Senior-A-Kreditgeber‘) mit dem Kreditnehmer einen Kreditvertrag über maximal EUR 18.000.000,- (‚Senior-A-Kreditvertrag‘) abschließenden, und*

*(iii) EUR 4.000.000,- an Dividenden der Zielgesellschaft an den Kreditnehmer ausgeschüttet,*

*(iv) die Gesellschafter des Kreditnehmers [\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*] dem Kreditnehmer jeden über die Summe der in Punkt 4.1.2(b)(i) und (ii) genannten Beträge hinausgehenden, zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises erforderlichen Betrag in Form von Eigenmitteln zur Verfügung stellen, und zwar einen Betrag in Höhe von zumindest EUR 1.000.000,-.*

*(c) Auszahlungsvoraussetzung ist, dass ein Nachweis darüber vorliegt, dass*

*(i) der Senior-A-Kreditvertrag rechtswirksam abgeschlossen wurde,*

*(ii) die Gesellschafter des Kreditnehmers die vorhin genannten Beträge an den Kreditnehmer geleistet haben und der Kreditnehmer auf dem Konto beim Kreditgeber, Konto Nr. \*\*\*Bankdaten\*\*\*, über ein Kontoguthaben in der Höhe von zumindest EUR 5.000.000,- verfügt.“*

Das Dokument führt in der Fußzeile folgenden Dokumentenpfad an: K:\KR\RA\10 Akquisitionsfinanzierung\\*\*\*Name der Unternehmen\*\*\*\001 Bis closing\01b Senior B\\*\*\*Unternehmensname\*\*\* SeniorB\_070327\_FINAL.doc

Der Anteilserwerb wurde somit zu ca 80% durch die \*\*\*D Bank AG\*\*\* fremdfinanziert.

Aufgrund der zwischen der \*\*\*E GmbH\*\*\* und der \*\*\*F GmbH\*\*\* am 28. März 2007 geschlossenen Vereinbarung war Letztere dazu verpflichtet ein Bearbeitungsentgelt für die von der \*\*\*E GmbH\*\*\* erbrachten Beratungsleistungen bezüglich der Strukturierung der Aufbringung von Fremdkapital iHv EUR 312.500,00 (netto) zu bezahlen. Am 29. März 2007 erfolgte die Rechnungslegung. Ein Leistungsverzeichnis konnte nicht mehr angefordert werden; die \*\*\*E GmbH\*\*\* wurde 2013 liquidiert (Vorhaltbeantwortung vom 20. September 2016).

Datiert mit 11. Juni 2007 adressiert an die \*\*\*F GmbH\*\*\* (nunmehr Beschwerdeführerin) wurden vom Rechtsanwalt Kosten für 1. die Erstellung und Überarbeitung des Kaufs- und Abtretungsvertrages zwischen der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* und der \*\*\*F GmbH\*\*\*; 2. die Prüfung von Kreditverträgen mit der \*\*\*D Bank AG\*\*\*; 3. die Prüfung von Sicherheitenverträgen mit der \*\*\*D Bank AG\*\*\*, sowie 4. sämtliche mit diesen Leistungen im Zusammenhang stehende Nebenleistungen, wie Telefonate, Korrespondenz, Konferenzen und Kommissionen in Rechnung gestellt. Das aktenkundige Schriftstück hat einen Eingangsstempel der \*\*\*B GmbH\*\*\* vom 13. Juni 2007 und enthält einen handschriftlichen Vermerk bezahlt am 27. Juni 2007.

Das Bundesfinanzgericht geht im Beschwerdefall vom Vorliegen einer tatsächlich koordiniert ausgeübten einheitlichen Leitung und Einflussnahme, sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite jedenfalls in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik, (mittelbar) durch

die natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, im Zeitpunkt des gegenständlichen Transaktionsvorganges aus. Diesen kamen wie festgestellt aufgrund der bestehenden personellen Verflechtung hinsichtlich des gegenständlichen Transaktionsvorganges sämtliche wesensimmanente Entscheidungen in Zusammenhang damit zu. Sie haben nachweislich sämtliche Vertragsbedingungen und Finanzierungsentscheidungen ausverhandelt und darüber hinaus im Wege von Beratungsleistungen auch die weiterhin bestehende Einflussnahme auf die Zielgesellschaft insbesondere im Bereich der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings sichergestellt. Das tatsächliche Geschehen zeigt eine koordinierte Vorgangsweise der beiden Stifter sowie selbstständig vertretungsbefugten Stiftungsvorstände sämtlicher an der gegenständlichen Transaktion beteiligten Privatstiftungen, sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite, auf.

Die Beschwerdeführerin, vormals \*\*\*F GmbH\*\*\* und die \*\*\*B GmbH\*\*\* bilden eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988. Der Gruppenvertrag vom 14. Dezember 2007 gilt ab der Veranlagung 2008.

Die streitgegenständliche Firmenwertabschreibung wurde wie folgt berechnet:

Steuerliche Anschaffungskosten	EUR 30.000.000,00
Hiervon 50 % Bemessungsgrundlage für Firmenwertabschreibung	EUR 15.000.000,00
Basis	EUR 15.000.000,00
Firmenwertabschreibung	EUR 1.000.000,00

Seit 2008 wurde eine Firmenwertabschreibung iHv EUR 1.000.000,00 jährlich geltend gemacht.

Für den Anteilskauf hat die \*\*\*F GmbH\*\*\* bei der \*\*\*D Bank AG\*\*\* zwei Kredite (\*\*Kredit 1\*\*\* und \*\*\*Kredit 2\*\*\*) aufgenommen. Dafür sind im Jahr 2017 Zinsen iHv EUR 163.129,00 und im Jahr 2018 Zinsen iHv EUR 144.353,30 angefallen.

Weder vom Bundesfinanzgericht noch von der belangten Behörde werden Zweifel an der wirtschaftlichen Begründetheit der von der Beschwerdeführerin gewählten Gestaltung gehegt (vgl auch Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12. Juni 2023). Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin brachte glaubhaft vor, dass der Verkauf der \*\*\*B GmbH\*\*\* vorbereitet wurde, um die stillen Reserven in den die Beteiligung haltenden Privatstiftungen zu realisieren, was durch Gewinnausschüttungen nicht möglich gewesen wäre. Der Anteilsverkauf war für die Darstellung im Konzernabschluss erforderlich (vgl Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. März 2023; ergänzender Schriftsatz vom 9. Juli 2019).

Die Beschwerdeführerin notierte unstrittig ab dem Jahr 2011 an der Börse. In der Folge musste das Unternehmen im Jahr 2020 (eingeleitet im Jahr 2018) mangels Streubesitz von der Börse genommen werden (vgl Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. März 2023).

## 2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

\*\*\*Y\*\*\* hat sich auf Ebene der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung und ein Widerrufsrecht der Stiftung vorbehalten.

Der Stiftungsvorstand der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* besteht aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei der Stifter \*\*\*Y\*\*\* selbst. Weitere Mitglieder sind seine Ehefrau \*\*\*U\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\*. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch \*\*\*Y\*\*\* (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Die einfache Mehrheit kann dabei in Zusammenwirkung mit einer dem Stifter nahestehenden Person, nämlich seiner Ehefrau \*\*\*U\*\*\*, erreicht werden. Des Weiteren ergibt aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (\*\*\*Z\*\*\*) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie der \*\*\*A GmbH\*\*\* oder (vormals) Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. Zudem hatten \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (\*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*, \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*).

\*\*\*Z\*\*\* hat sich auf Ebene der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung und ein Widerrufsrecht der Stiftung vorbehalten.

Der Stiftungsvorstand der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* besteht aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei der Stifter \*\*\*Z\*\*\* selbst. Weitere Mitglieder sind seine Ehefrau \*\*\*S\*\*\* und Herr \*\*\*Y\*\*\*. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch \*\*\*Z\*\*\* (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Die einfache Mehrheit kann dabei in Zusammenwirkung mit einer dem Stifter nahestehenden Person, nämlich seiner Ehefrau \*\*\*S\*\*\*, erreicht werden. Des Weiteren ergibt aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (\*\*\*Y\*\*\*) eine faktische

Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie der \*\*\*A GmbH\*\*\* oder (vormals) Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. Zudem hatten \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (\*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, „Industrie“ \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* Privatstiftung und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*).

Im Beschwerdefall waren Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\* zum Zeitpunkt des Ankaufs der Anteile an der nunmehrigen Zielgesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* zu je 50 %. Die \*\*\*A GmbH\*\*\* \*\*\*B GmbH\*\*\* erbrachte aufgrund von Managementverträgen Leistungen insbesondere auch im Bereich der Finanzierung und Unternehmensstrategie. Seit 13. März 2001 waren die Stiftungen der vormaligen Gesellschafter, die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*, Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* blieben selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer. Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 24. August 2004 wurde die Beteiligung an der \*\*\*B GmbH\*\*\* in die kurz zuvor errichtete Schwestergesellschaft der \*\*\*A GmbH\*\*\*, die \*\*\*C GmbH\*\*\*, abgespalten. Hinzuweisen ist, dass parallel im Jahr 2004 die Käufersuche für die \*\*\*B GmbH\*\*\* erfolgte. Gesellschafter der übernehmenden \*\*\*C GmbH\*\*\* waren ebenfalls die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* zu je 50%. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der \*\*\*C GmbH\*\*\* waren \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*. Mit Verschmelzungsvertrag vom 21. Dezember 2006 (Stichtag 30. Juni 2006), somit einige Monate vor dem Verkauf der \*\*\*B GmbH\*\*\* an die \*\*\*F GmbH\*\*\* (nunmehrige Beschwerdeführerin) am 26. März 2007 wurde die \*\*\*C GmbH\*\*\* down-stream auf die \*\*\*B GmbH\*\*\* verschmolzen. \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* waren somit nicht mehr als Geschäftsführer der Muttergesellschaft der Zielgesellschaft \*\*\*C GmbH\*\*\* involviert. Gesellschafter und Verkäufer waren nunmehr die jeweils von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* errichteten Stiftungen, die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* und die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* (deren einzelvertretungsbefugte Stiftungsvorstände sie sind). Hinzuweisen ist auch, dass \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 der \*\*\*B GmbH\*\*\* als Zielgesellschaft in diesem als Vorsitzender und stellvertretender Vorsitzender vertreten waren.

Die Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin (vormals \*\*\*F GmbH\*\*\*) als erwerbenden Kapitalgesellschaft, die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* wurden erst im Februar 2007, somit kurz vor dem streitgegenständlichen Transaktionsvorgang im März 2007 errichtet. Gleiches gilt für die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2007 errichtete Beschwerdeführerin selbst.

\*\*\*Z\*\*\* hat sich dabei auf Ebene der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung sowie ein Recht auf Abberufung des

Stiftungsvorstandes aus gewichtigen Gründen vorbehalten. Der Stiftungsvorstand der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* besteht zwar aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei jedoch der Stifter \*\*\*Z\*\*\* selbst. Weitere Mitglieder sind \*\*\*W\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*. Festzuhalten ist, dass die Funktion von \*\*\*W\*\*\* als Vorstand jedoch mit Firmenbucheintragung vom 26. Februar 2010 gelöscht wurde; stattdessen vertritt seit 19. Jänner 2010 die Ehefrau des Stifters \*\*\*S\*\*\* gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch \*\*\*Z\*\*\* (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Des Weiteren ergibt sich aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (\*\*\*Y\*\*\*) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen Entscheidungsträger – \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie der \*\*\*A GmbH\*\*\* oder (vormals) Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. Zudem hatten \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (\*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, „Industrie“ \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* Privatstiftung und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*). Zusätzlich wirken die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied \*\*\*Y\*\*\* ist sowie die \*\*\*I Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied \*\*\*Z\*\*\* ist, wechselseitig bei der Bestimmung der Begünstigten der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* mit. Damit ergibt sich, dass auch im Innenverhältnis mit ein bei Zusammenwirken der im Beschwerdefall wiederkehrend maßgebenden Geschäftspartner \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* eine (einfache) Mehrheit und damit Beschlussfassung möglich ist.

\*\*\*Y\*\*\* hat sich auf Ebene der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* die beherrschende Stellung des Stifters durch Vorbehalt von Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeiten gesichert. So hat sich der Stifter auf Lebenszeit als Stiftungsvorstand mit Einzelzeichnungsberechtigung (nach außen) eingesetzt; das bindende Vorschlagsrecht bei Neubenennung eines Stiftungsvorstandes vorbehalten; ein Änderungsrecht der Stiftungserklärung sowie ein Recht auf Abberufung des Stiftungsvorstandes aus gewichtigen Gründen vorbehalten. Der Stiftungsvorstand der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* besteht aus drei Mitgliedern. Einzelvertretungsbefugt ist dabei der Stifter \*\*\*Y\*\*\* selbst. Weitere Mitglieder sind \*\*\*X\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\*. Festzuhalten ist, dass die Funktion von \*\*\*X\*\*\* als Vorstand jedoch mit Firmenbucheintragung vom 28. Oktober 2008 gelöscht wurde; stattdessen vertritt seit 20. Oktober 2008 die Ehefrau des Stifters \*\*\*U\*\*\* gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied. Damit ergibt sich nach Maßgabe des Stiftungsrechts faktisch die Alleinvertretungsmöglichkeit durch \*\*\*Y\*\*\* (Stifter und Vorstand) im Außenverhältnis. Dies ergibt sich aus Punkt 9.5. der Stiftungserklärung. Im Innenverhältnis ist nach Punkt 9.5 der Stiftungsurkunde einfache Mehrheit erforderlich. Des Weiteren ergibt sich aus der engen wechselseitigen Personenverflechtung zwischen dem dritten Vorstandsmitglied (\*\*\*Y\*\*\*) eine faktische Verbundenheit: Die beiden wesentlichen

Entscheidungsträger – \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* – sind wie oben festgestellt gemeinsam Geschäftsführer zB der \*\*\*C GmbH\*\*\* sowie der \*\*\*A GmbH\*\*\* oder (vormals) Gesellschafter der \*\*\*A GmbH\*\*\*. Zudem hatten \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* vice versa in den von ihnen jeweils errichteten Stiftungen einen Vorstandssitz (\*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, „Industrie“ \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* Privatstiftung und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*). Zusätzlich wirken die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied \*\*\*Y\*\*\* ist sowie die \*\*\*I Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugtes Vorstandsmitglied \*\*\*Z\*\*\* ist, wechselseitig bei der Bestimmung der Begünstigten der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* mit. Damit ergibt sich, dass auch im Innenverhältnis mit ein bei Zusammenwirken der im Beschwerdefall wiederkehrend maßgebenden Geschäftspartner \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* eine (einfache) Mehrheit und damit Beschlussfassung möglich ist.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich in der Gesamtbetrachtung im Beschwerdefall jedenfalls eine enge wechselseitige Personenverflechtung zwischen den jeweils (einzelvertretungsbefugten) Stiftungsvorständen \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* sowohl auf der auf Käufer- als auch Verkäuferseite der beteiligten Privatstiftungen.

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin brachte wiederholt im Verfahren vor, dass die betreffenden zwischen der \*\*\*A GmbH\*\*\* und der \*\*\*B GmbH\*\*\* geschlossenen Managementverträge die gleichen Beratungsleistungen umfassen würden, die auch an andere Unternehmen erbracht worden seien und damit keine Einflussnahme ermöglicht werden würde. Die \*\*\*A GmbH\*\*\* sei eine herkömmliche Beratungsgesellschaft mit mehreren verschiedenen Kunden. In der ergänzenden Beschwerdestellungnahme vom 17. Juni 2020 werden dabei etwa folgende Kunden genannt: die \*\*\*Unternehmen 2\*\*\* (FN \*\*\*7\*\*\*), deren selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer \*\*\*Y\*\*\* im Zeitraum von 23. November 2000 bis 21. November 2003 war; die \*\*\*Unternehmen 3\*\*\* (FN \*\*\*8\*\*\*), deren Gesellschafterin von 2. März 2001 bis 30. Dezember 2011 die \*\*\*A GmbH\*\*\* oder die \*\*\*Unternehmen 1\*\*\* (FN \*\*\*9\*\*\*), deren Gesellschafterin von 17. November 2005 bis 1. Juni 2012 ebenfalls die \*\*\*A GmbH\*\*\* war.

Mit den Ausführungen zeigt die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin gerade nicht auf, dass eine Einflussnahme durch die betreffenden Managementverträge ausgeschlossen gewesen sei, weil es sich um eine „herkömmliche Beratungsgesellschaft“ gehandelt habe. Vielmehr indiziert die aufgezeigte Eigentümer- bzw Führungsstruktur der von der Beschwerdeführerin selbst ins Treffen geführten Gesellschaften die von der belangten Behörde monierte personelle Verflechtung und dadurch bestehende Einflussmöglichkeit.

Die betreffenden Managementverträge umfassten zum Zeitpunkt des streitgegenständlichen Anteilskaufs ua sowohl das Finanzcontrolling als auch die Erarbeitung der Unternehmensstrategie der \*\*\*B GmbH\*\*\*. Gesellschafterin zu jeweils 50% an der \*\*\*A

GmbH\*\*\* waren die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand \*\*\*Z\*\*\* (neben seiner Ehefrau und \*\*\*Y\*\*\* als weiteren Stiftungsvorständen) ist sowie die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und einzelvertretungsbefugter Stiftungsvorstand \*\*\*Y\*\*\* (neben seiner Ehefrau und \*\*\*Z\*\*\* als weiteren Stiftungsvorständen) ist.

Nach den aktenkundigen Leistungsnachweisen wurden die Leistungen an die \*\*\*B GmbH\*\*\* von \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* erbracht (siehe Überschrift im Leistungsnachweis 2007 für das 2. Quartal 2007). Von \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* wurden demzufolge drei Managementmeetings zur Finanzsituation der \*\*\*B GmbH\*\*\* und der Geschäftsentwicklung zu insgesamt 36 Stunden abgehalten. Weiters wurden drei Analyse-Monatsreporting-Meetings zwischen einem Geschäftsführer der \*\*\*B GmbH\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* zu insgesamt neun Stunden abgehalten und Vorgespräche mit \*\*\*11\*\*\* zu einem Tenderverfahren \*\*\*10\*\*\* zu insgesamt 80 Stunden geführt. Im Zeitraum 1. April 2007 bis 31. März 2008 fanden monatliche Ergebnisbesprechungen auf Grundlage der Monats- und Quartalsreports mit dem CFO der \*\*\*B GmbH\*\*\* zu insgesamt 36 Stunden statt. Von der \*\*\*A GmbH\*\*\* in Person von \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* wurden weiters Bankengespräche zu Finanzierungen und Veranlagungen mit diversen Banken zu insgesamt 24 Stunden geführt. Es wurde nach neuen Geschäftsfeldern für die \*\*\*B GmbH\*\*\* gesucht und M&A-Möglichkeiten geprüft. Managementmeetings zur Strategieentwicklung fanden im Ausmaß von 108 Stunden statt.

Die durch die Managementverträge vermittelte Einflussmöglichkeit auf die \*\*\*B GmbH\*\*\* der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* sowie der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* als Gesellschafterinnen ist ebenso wenig von der Hand zu weisen wie die dadurch bestehende Einflussmöglichkeit deren jeweilig einzelvertretungsbefugten Stiftern \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, die vice versa in den jeweiligen Stiftungen (neben den jeweiligen Ehefrauen) als Stiftungsvorstände fungierten und Geschäftsführer der leistungserbringenden \*\*\*A GmbH\*\*\* sind. Die Managementverträge haben im Zeitpunkt des streitgegenständlichen Anteilskaufes auch tatsächlich sowohl das Finanzcontrolling als auch die Erarbeitung der Unternehmensstrategie umfasst. Insbesondere aus den aktenkundigen Leistungsnachweisen ist ersichtlich, dass im Beschwerdefall nicht nur von einer möglichen, sondern auch von einer tatsächlich ausgeübten Einflussnahme und einheitlichen Leistung von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* auszugehen ist. Sie haben wie oben dargestellt etwa die Unternehmensstrategie der \*\*\*B GmbH\*\*\* vorgegeben, Managementmeetings zur Finanzsituation abgehalten sowie Bankengespräche zu Finanzierungen und Veranlagungen geführt. Ebenso wurde durch Leistungen im Bereich Key-Account-inländischer Kunden sowie durch die Geschäftsanbahnung bei internationalen Geschäften tatsächlich Einfluss auf den Geschäftsbereich der \*\*\*B GmbH\*\*\* genommen.

In der Gesamtbetrachtung zu würdigen ist auch, dass \*\*\*Z\*\*\* als Vorsitzender und \*\*\*Y\*\*\* als Stellvertreter des Vorsitzenden des (fakultativen) Aufsichtsrates der Zielgesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* bis zur freiwilligen Auflösung des Aufsichtsrates im Jahr 2006 bestellt waren. Die

Eintragung der Löschung ins Firmenbuch erfolgte am 30. Dezember 2006, somit rund drei Monate vor Unterfertigung des Kauf- und Abtretungsvertrages der \*\*\*B GmbH\*\*\* am 26. März 2007. Nach der Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass die Vorbereitung einer derartigen Anteilstransaktion (Angebotslegung, Gesprächsführung, Unterlagensichtung, Due Diligence...) regelmäßig einen Zeitraum von Beginn bis Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrages von mehr als drei Monaten umfassen. Somit geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auch wenn der Aufsichtsrat kurz vor Abschluss des sachverhaltsgegenständlichen Beteiligungsverkaufs- und -anschaffungsvorgangs freiwillig aufgelöst wurde, \*\*\*Z\*\*\* als Aufsichtsratsvorsitzender und \*\*\*Y\*\*\* als Stellvertreter des Vorsitzenden im Transaktionsvorbereitungszeitraum eine direkte Einflussnahme auf die Zielgesellschaft, die \*\*\*B GmbH\*\*\*, ausüben konnten und in Gesamtbetrachtung der personellen Verflechtung und dem wiederkehrenden Auftreten der beiden Personen, in unterschiedlichen Funktionen, auch tatsächlich ausgeübt haben.

Für das Bundesfinanzgericht steht somit fest das in Gesamtschau \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* gemeinsam eine einheitliche Leitung hinsichtlich der \*\*\*B GmbH\*\*\* als Zielgesellschaft, insbesondere (mittelbar) über ihre jeweiligen Privatstiftungen nach den faktischen Gegebenheiten, ausgeübt haben.

Erst unmittelbar vor dem streitgegenständlichen Anteilserwerb im März 2007 wurde die Käuferstruktur der \*\*\*B GmbH\*\*\* geschaffen (die Beschwerdeführerin, vormals \*\*\*F GmbH\*\*\* wurde am 2. März 2007 errichtet; die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* wurden am 8. Februar 2007 bzw am 12. Februar 2007 errichtet). Der Gesellschaftsvertrag der \*\*\*F GmbH\*\*\* wurde von \*\*\*Y\*\*\*, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* als Gesellschafterin und \*\*\*Z\*\*\*, als selbstständig vertretungsbefugtes Mitglied des Vorstandes der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* als Gesellschafterin, unterzeichnet. Beide waren zwei Monate zuvor – wie bereits ausgeführt – noch im fakultativen Aufsichtsrat der Zielgesellschaft tätig und darüber hinaus auch Stifter und einzelvertretungsbefugte Stiftungsvorstände der Gesellschafterinnen der Zielgesellschaft. Mit selben Notariatsakt vom 2. März 2007 wurde \*\*\*V\*\*\* mit Gesellschafterbeschluss zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt. \*\*\*V\*\*\* war zu diesem Zeitpunkt bereits selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der der Zielgesellschaft. Zwischen der vormaligen \*\*\*F GmbH\*\*\* und \*\*\*V\*\*\* wurde wie festgestellt weder ein Geschäftsführungsvertrag noch ein Dienstvertrag abgeschlossen. Dem kommt nach der wirtschaftlichen Lebenserfahrung eine gewisse Indizwirkung für eine lediglich im Konzernverband gewählte Vorgehensweise zu.

Zum Zwecke des Erwerbs der Zielgesellschaft wurde \*\*\*V\*\*\* in der Generalversammlung der vormaligen \*\*\*F GmbH\*\*\* (nunmehr Beschwerdeführerin) vom 26. März 2007 von den selbstständig vertretungsbefugten Stiftungsvorständen der Gesellschafterinnen, \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\*, ermächtigt, 100% der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* um den Kaufpreis von EUR 30

Millionen zu erwerben, die dementsprechenden Verträge und Notariatsakte zu unterfertigen und die Finanzierung des Kaufpreises bei der \*\*\*D Bank AG\*\*\* den Vorgaben entsprechend durchzuführen. \*\*\*V\*\*\* wurde somit vertreten durch die Personen \*\*\*Y\*\*\* und \*\*\*Z\*\*\* die exakten Bedingungen für den Anteilskauf vorgegeben; eine Dispositionsmöglichkeit des Geschäftsführers darüber bestand nicht. Die Generalversammlung fand laut Protokoll in den Räumlichkeiten der \*\*\*A GmbH\*\*\* in \*\*\*Adresse\*\*\* statt (ebenfalls Geschäftsanschrift der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\*, der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* sowie auch der vormaligen \*\*\*C GmbH\*\*\*). Die Gesellschafterinnen der \*\*\*F GmbH\*\*\* (\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*) wurden durch die selbständig vertretungsbefugten Vorstände, \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, vertreten, wobei \*\*\*Z\*\*\* den Vorsitz der Generalversammlung übernahm.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007 wurde die Geschäftsführung der \*\*\*F GmbH\*\*\* zudem ermächtigt eine Gewinnausschüttung der \*\*\*B GmbH\*\*\* an die \*\*\*F GmbH\*\*\* in der Höhe von EUR 4 Millionen zu beschließen. Dies stellte eine Auszahlungsvoraussetzung der Kreditverträge Senior A und B dar, deren finales Dokument nach dem im Dokument angeführten Dokumentenpfad der 27. März 2007 war. Zusätzlich mussten die Gesellschafterinnen (\*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*) der \*\*\*F GmbH\*\*\* als Kreditnehmerin, dieser nachweislich weitere Eigenmittel iHv zumindest EUR 1.000.000,00 zur Verfügung stellen. Zudem war erforderlich, dass die Kreditnehmerin auf dem Konto bei der Kreditgeberin über ein Kontoguthaben in Höhe von zumindest EUR 5.000.000,00 verfügt.

Die selbständig vertretungsbefugten Vorstände der \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* (Gesellschafterinnen der Erwerbengesellschaft) \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, die auch selbständig vertretungsbefugten Vorstände der Gesellschafterinnen der erworbenen \*\*\*B GmbH\*\*\* („\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\*) sind, ermächtigten in der Generalversammlung der vormaligen \*\*\*F GmbH\*\*\* vom 26. März 2007 die Geschäftsführung der \*\*\*F GmbH\*\*\* die Ausschüttung eines zum 31. Dezember 2006 thesaurierten Gewinnes (Gewinne, die somit zu einem Zeitpunkt entstanden waren zu dem \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* im noch bestehenden fakultativen Aufsichtsrat der Zielgesellschaft waren) zu beschließen. Erst dadurch wurde die entsprechend der Kreditverträge Senior A und B erforderliche Eigenmittelquote der erwerbenden Gesellschaft hergestellt (sowie samt Mittelzuschuss iHv EUR 1.000.000,00 durch die \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und die \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*, deren Stifter und selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände abermals \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* waren), damit diese die (folglich für den eigenen Kauf erforderliche Mittel ausschüttende) Zielgesellschaft überhaupt erwerben konnte.

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin merkte in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 ergänzend an, dass es seitens der Verkäuferseite keine Gespräche mit der \*\*\*D Bank AG\*\*\* gegeben habe. Die Verkäuferseite habe auch keine Gespräche mit der \*\*\*E GmbH\*\*\* geführt. Lediglich die \*\*\*F GmbH\*\*\* habe mit diesen Gesprächen in Person von

\*\*\*V\*\*\* als vororganschaftlicher Geschäftsführer geführt. Die belangte Behörde führt dazu ergänzend in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 sowie in der am 12. Juni 2023 fortgesetzten mündlichen Verhandlung aus, dass der Vertrag mit der \*\*\*E GmbH\*\*\* vom 28. März 2007 sei und entsprechend der Fußzeilen die Kreditverträge seien diese vom 27. März 2007.

Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 stehen im Widerspruch zu den Angaben in der Vorhaltbeantwortung vom 19. November 2015 und erscheinen dem Gericht somit nicht als glaubwürdig. Vielmehr erscheinen in zeitlicher Zusammenschau die auf Seite vier der damaligen Vorhaltbeantwortung gemachten Angaben glaubwürdig, nämlich dass die \*\*\*D Bank AG\*\*\* – respektive deren 100%ige Tochtergesellschaft die \*\*\*E GmbH\*\*\* – im Jahr 2006 an die \*\*\*C GmbH\*\*\* bzw an die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ sowie an die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* herangetreten ist und Interesse bekundete im Rahmen eines Verkaufs der Anteile an der \*\*\*B GmbH\*\*\* die Finanzierung zu übernehmen.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich in der zeitlichen Zusammenschau nach der allgemeinen Lebenserfahrung (Errichtung der erwerbenden \*\*\*F GmbH\*\*\* Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007; Errichtung deren Gesellschafterinnen \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\* mit Stiftungserklärungen vom 8. Februar 2007 bzw vom 12. Februar 2007 sowie im Dokumentenpfad angegebenen Datum der finalen Version der Kreditverträge mit 27. März 2007 und dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Umstand, dass das Kreditunternehmen im Jahr 2006 an die \*\*\*C GmbH\*\*\* bzw an die „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ sowie an die \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* herangetreten ist), dass die letztendliche Käuferseite keinen Einfluss auf die Kaufpreisfindung und Kaufpreisfinanzierung hatte. Wenngleich klargestellt wird, dass seitens des Gerichts aufgrund der aktenkundigen Unterlagen zur Käufersuche im Jahr 2004 die Fremdüblichkeit des Kaufpreises dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt wird. Der Kaufpreis entspricht jenem im Jahr 2004 gelegten Angebot über EUR 30 Millionen des US-amerikanische Fonds \*\*\*N\*\*\*. Dass ein fremder Dritter keinerlei dokumentierte Verhandlungen zur Kaufpreisfindung geführt hätte, erscheint dem Gericht nach der allgemeinen Lebenserfahrung unüblich. Ebenso ungewöhnlich erscheint dem Gericht, dass eine Due Diligence (Financial Due Diligence sowie eine Legal Due Diligence) lediglich von der Verkäuferseite durchgeführt wurde, weil nach allgemeiner wirtschaftlicher Lebenserfahrung eine Due Diligence gerade der eingehenden Prüfung eines zum Verkauf stehenden Unternehmens durch den potentiellen Käufer dienen soll. In seiner Funktion als Geschäftsführer der \*\*\*F GmbH\*\*\* als Erwerbengesellschaft hat \*\*\*V\*\*\* somit weder eine Due Diligence beauftragt noch wie in freier Beweiswürdigung festgestellt Beratungen der \*\*\*E GmbH\*\*\* zur Kreditfinanzierung in Anspruch genommen. Dass \*\*\*V\*\*\* in seiner Funktion als Geschäftsführer der \*\*\*B GmbH\*\*\* – wie von der steuerlichen Vertretung in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung vom 12. Juni 2023 ins Treffen geführt – über sämtliche Unterlagen verfügt hätte und dementsprechende Kenntnisse über die Zielgesellschaft gehabt hätte,

vermag den Ausschluss des Vorliegens einer personellen Verflechtung und Einflussmöglichkeit gerade nicht aufzuzeigen. Die \*\*\*D Bank AG\*\*\* bzw die \*\*\*E GmbH\*\*\* engagierten Beratungsunternehmen für die Durchführung der Due Diligence (\*\*\*Steuerberatungs GmbH & Co KEG\*\*\* bzw \*\*\*Rechtsanwälte GmbH\*\*\*). Nach der allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrung kann davon auszugehen sein, dass auch ein Geschäftsführer, der diese Funktion gleichzeitig bei Erwerbs- und Zielgesellschaft ausübt, zwar Zugang zu den Unterlagen und Zahlen eines Unternehmens hat, regelmäßig wohl aber ein darauf spezialisiertes externes Beratungsunternehmen zur Überprüfung – insbesondere bei einer Kaufpreissumme iHv EUR 30 Million und niedriger Eigenkapitalausstattung der Erwerbsgesellschaft – beauftragt. Dass 80% des Anteilskaufs fremdfinanziert wurden, kann – entgegen dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 – seitens des Gerichts nicht als Indiz gewertet werden, dass es im Beschwerdefall üblich gewesen sei keine Due Diligence von Käuferseite durchzuführen und auch die Kaufpreisfindung nicht mitzugestalten. Dies insbesondere vor dem Hintergrund als die Käuferseite an den Finanzierungsverhandlungen nicht mitgewirkt hat. Sämtliche für eine ordentliche Kaufpreisfindung notwendige Informationen waren zwar der Verkäuferseite ab dem Jahr 2004 bekannt, nicht jedoch auf Käuferseite, die zudem erst unmittelbar vor dem gegenständlichen Anteilskauf unter wiederkehrender Beteiligung von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* errichtet wurde.

Aus dem Umstand, dass die erwerbende \*\*\*F GmbH\*\*\* keine eigene Due Diligence beauftragte und wie in freier Beweiswürdigung festgestellt keine eigenen Finanzierungsverhandlungen führte, sondern die von der Verkäuferseite beauftragte Preisfindung goutierte und entsprechend den Vorgaben der Generalversammlung auch das finanzierende Kreditinstitut ohne eigene Verhandlungen übernahm, spricht für eine enge Verbundenheit zwischen Käufer- und Verkäuferseite und spiegelt in der Gesamtschau den tatsächlich ausgeübten Einfluss und die tatsächlich geteilte einheitliche Leistung von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* wider. Dass – wie von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin – \*\*\*V\*\*\* selbst kein Stiftungsvorstandmitglied der Gesellschafterinnen war, vermag in der Zusammenschau die tatsächliche Einflussnahme von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* ebenso zu wenig ändern wie der Umstand, dass \*\*\*V\*\*\* als Organ der \*\*\*F GmbH\*\*\* dieser verantwortlich und haftungspflichtig war. Vielmehr war \*\*\*V\*\*\* aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorgaben (§ 35 GmbHG) nicht berechtigt, derartige Anschaffungsvorgänge in Eigenverantwortung zu tätigen. Dies spiegelt sich auch aus den Inhalten des Generalversammlungsbeschlusses vom 26. März 2007 wider, in welcher \*\*\*V\*\*\* zum Anteilskauf ermächtigt wurde. Nach der Aktenlage steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass \*\*\*V\*\*\* gerade keinerlei Einfluss oder Dispositionsmöglichkeit auf den gegenständlichen Anteilskauf hatte, weder als Geschäftsführer der Erwerbgesellschaft \*\*\*F GmbH\*\*\* noch als Geschäftsführer der Zielgesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\*. Soweit die steuerliche Vertretung vorbringt, dass die \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* als Stifter kein Weisungsrecht gegenüber \*\*\*V\*\*\* gehabt hätten, ist dem jene nach der Aktenlage tatsächlich gewählte Vorgehensweise entgegenzuhalten, dass \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* als

selbstständig vertretungsbefugte Vorstandsmitglieder sowohl auf der Käufer- als auch Erwerberseite den gesamten Anteilserwerbsvorgang vorgegeben haben (siehe zB Protokoll der Generalversammlungsbeschluss vom 26. März 2007). Dass – wie von der steuerlichen Vertretung wiederholt ins Treffen geführt –dem Stiftungsvorstand jeweils drei Mitglieder angehörten ist insoweit zu vernachlässigen, als diese jeweils zu mindestens einem weiteren Mitglied nahestehende (Ehefrauen) oder in der Person des jeweils anderen Geschäftspartners, dh \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* vertreten waren und auch nach innen eine einfache Stimmmehrheit für Entscheidungen erforderlich war. Zudem wurden von der Verkäuferseite in Person von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* (sowohl als selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\* als auch der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* sowie auch als Geschäftsführer der damaligen \*\*\*C GmbH\*\*\* vor Verschmelzung auf die Zielgesellschaft sowie bis Ende 2006, somit kurz vor Anteilserwerb, als Vorstand und stellvertretender Vorstand des Aufsichtsrates der Zielgesellschaft und auch in weiterer Folge entsprechend der abgeschlossenen Managementverträge ua in den für die Unternehmensführung wesentlichen Bereichen des Finanzcontrollings und der Unternehmensstrategie) auf die Zielgesellschaft tatsächlich Einfluss genommen und eine einheitliche Leitung ausgeübt. In der Gesamtschau hatten \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* somit entsprechend dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt eine durchgreifend sichergestellte und wie dargestellt tatsächlich ausgeübte Einflussnahme auf die beteiligten Gesellschaften der Käufer- als auch Erwerberseite. Die dargestellte Konstellation des gegenständlichen Anteilserwerbs zeigt aufgrund der immer wiederkehrenden obersten Entscheidungsträger \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite, auf, dass diese in einheitlicher Leitung sämtliche für den Transaktionsvorgang erforderlichen Entscheidungen getroffen haben und in Zusammenwirkung der aufgezeigten personellen Verflechtung zwischen Käufer- und Verkäuferseite im Ergebnis auf den gegenständlichen Anteilserwerb hingewirkt haben. Das tatsächliche Geschehen zeigt eine koordinierte Vorgangsweise von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* – wie dargestellt – in Ausübung der ihnen jeweils zukommenden Funktionen sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite auf. Das Bundesfinanzgericht sieht daher die Ausübung einer zumindest auf Grundsätzliches beschränkenden Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik im Beschwerdefall durch \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite durch auf Basis der in freier Beweiswürdigung festgestellten faktischen Gegebenheiten als erwiesen an.

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. (Abweisung)

##### Firmenwertabschreibung

§ 9 Abs 7 KStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung des AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99, lautet:

*„(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:*

*– Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50% dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.*

*– Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) vorgenommen worden sind, ist der Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, zu kürzen. Offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind unabhängig davon gem. § 12 Abs. 3 Z 2 weiter zu berücksichtigen.*

*– Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünfzehntel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.*

*– Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.*

*– Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.*

*– Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter oder werden sie zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet, sind abgesetzte Fünfzehntelbeträge zum Umgründungstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung*

*Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.“*

Die Beschwerdeführerin (vormals \*\*\*\*F GmbH\*\*\*\*) und die \*\*\*\*B GmbH\*\*\*\* bilden nach dem festgestellten Sachverhalt eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988. Der Gruppenvertrag vom 14. Dezember 2007 gilt ab der Veranlagung 2008.

Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung durch den Gruppenträger an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft war nach der im Beschwerdefall maßgebenden Rechtslage gemäß § 9 Abs 7 KStG 1988 ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Ausgenommen sind jedoch Anschaffungen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen beziehungsweise unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter. Im Beschwerdefall stellt sich daher nunmehr die Frage, ob ein solcher die Firmenwertabschreibung ausschließender Konzerntatbestand iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 erfüllt ist.

Die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie der Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 wurden mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren. § 9 Abs 7 KStG 1988 enthielt von Anfang an eine „Konzernschränke“, um Gestaltungen im Konzern oder innerhalb der Unternehmensgruppe hintanzuhalten. So steht eine Firmenwertabschreibung nicht zu, wenn die Beteiligung von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben wird. In den Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 2005 wird dazu wie folgt ausgeführt:

*„Wird eine Beteiligung im Zusammenhang mit einer Gruppenbildung erworben, so kann der mit den Anschaffungskosten bezahlte Good Will auf einen Zeitraum von 15 Jahren linear abgeschrieben werden. Der Abschreibungsbetrag ist mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt. Beteiligungen sollen jedoch nicht mit Abschreibungswirkung im Konzern hin- und hergeschoben werden, daher wird diese Möglichkeit ausgeschlossen. [...]“ (EBRV 451 BlgNR XXII. GP, 6).*

*„[...] Andererseits soll im Interesse des Standortes Österreichs eine steuerliche Förderung der Gruppenbildung dadurch erreicht werden, dass – abweichend vom allgemeinen Ertragsteuerrecht – die Anschaffung der Beteiligung an einer inländischen gruppenfähigen Körperschaft der Anschaffung des von der erworbenen Körperschaft unterhaltenen Betriebes gleichgestellt wird. Auf Grund der Aufnahme dieser erworbenen betriebsführenden Körperschaft in eine neue oder schon bestehende Unternehmensgruppe soll es somit neben der Übernahme der laufenden Gewinne oder Verluste auch zu einer steuerwirksamen Firmenwertabschreibung kommen. Zur Vermeidung von Gestaltungen soll nur eine ‚fremdbezogene‘ Beteiligungsanschaffung Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben, Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht. [...]“ (EBRV 451 BlgNR XXII. GP, 26).*

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 2004/180 wurde § 9 Abs 7 KStG 1988 dahingehend geändert, dass nunmehr die Firmenwertabschreibung einerseits – wie bisher – bei Erfüllung des Konzerntatbestandes (erster Fall: „unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen“) und andererseits bei Erfüllung des Beherrschungstatbestandes (zweiter Fall: „unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“) nicht zustehen sollte.

Nach den Gesetzesmaterialien zum Abgabenänderungsgesetz 2004 soll die Änderung sicherstellen, dass ein Beteiligungserwerb von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter (zB Gebietskörperschaft) von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen ist, auch wenn diese nicht konzernzugehörige Unternehmen sind (vgl EBRV 686 BlgNR XXII. GP, 19). Diese Gesetzesänderung dehnte somit den Ausschluss auf einen Personenkreis aus, der über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinausgeht. Nach der Literatur sind alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie zB Privatstiftungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts) erfasst, die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind (vgl *Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>36</sup>, § 9 Abs 7 Rz 993 mit Verweis auf *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung im Rahmen der Unternehmensgruppe, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Immaterielle Vermögenswerte 239 [248] und *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011), § 9 Tz 424 f).

Der Ausschluss der Firmenwertabschreibung im Falle eines so genannten Konzernerwerbes soll nach der Intention des Gesetzgebers sicherstellen, dass nicht durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern künstlich Firmenwerte generiert werden (VwGH 3. September 2019, Ra 2018/15/0052).

Ein „schädlicher“ Konzernerwerb iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 liegt nur dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (VwGH 6. Juli 2020, Ro 2019/13/0018). Der Begriff der "Anschaffung" ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen; es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an (VwGH 3. September 2019, Ra 2018/15/0052).

Ein mittelbarer Erwerb liegt bei einem Erwerb über zwischengeschaltete Personen oder Gesellschaften vor (vgl *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011), § 9 Rz 426). Darunter fallen ua auch Umgehungsstrukturen, wie etwa, wenn ein Dritter, der die Beteiligung von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben hat, diese nach einer nur kurzen Zeitspanne an ein anderes konzernzugehöriges Unternehmen weiterveräußert und diese Transaktion per se wirtschaftlich nicht begründbar ist (siehe *Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, § 9 Rz 22). Ob es sich um einen mittelbaren Erwerb handelt, ist im

jeweiligen Einzelfall unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO zu prüfen (*Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>31</sup>, § 12 Rz 163).

Für die Auslegung des Konzernbegriffs in § 9 Abs 7 KStG 1988 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – mangels spezialrechtlicher Definition – auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw § 115 GmbHG abzustellen (vgl VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020 mwN).

Dies gilt nach der Intention des Gesetzgebers auch für die Auslegung des Beherrschungstatbestandes in § 9 Abs 7 zweiter Fall KStG 1988, wenngleich der Personenkreis über den Anwendungsbereich von § 15 AktG und § 115 GmbHG erweitert wird (vgl dazu weiterführend *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011), § 9 Tz 425).

§ 15 AktG und § 115 GmbHG formulieren gleichlautend:

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

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

Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) "einheitlichen Leitung" iSd § 15 AktG ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Mindestanforderung, dass eine sich "auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik" vorhanden ist (VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020). Soweit es um die Mittel der einheitlichen Leitung geht, ist der gesetzliche Konzernstatbestand offen. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht. Häufig lassen sich sowohl rechtliche als auch faktische Elemente feststellen, welche insgesamt die einheitliche Leitung begründen (vgl VwGH 28. Oktober 2009, 2008/15/0049 sowie *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG<sup>4</sup> § 15 Rz 14 und 15, mwN). Dabei kommt der Einflussnahme im finanziellen Bereich im beweglichen Beurteilungssystem für den Begriff der einheitlichen Leitung eine "Schlüsselstellung" zu. Schon eine wenig intensive Einflussnahme in einem wichtigen Leitungsbereich (etwa dem Finanzbereich) reicht aus, um eine einheitliche Leitung bejahen zu können (vgl OGH 1. Dezember 2005, 6 Ob 217/05p). Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht erforderlich, es genüge schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020, mwN).

Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn – wie im Beschwerdefall – kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht. Für einen Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist (vgl VwGH 18. Dezember 1996, 94/15/0162; VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020). Es können daher auch mehrere Unternehmen eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist (vgl 10. ÖJT, *Krejci*, Gutachten 258; *Schiemer*, Handkommentar zum Aktiengesetz<sup>2</sup>, § 15 Anm 3.1.; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbH-Kommentar<sup>3</sup>, § 115 Rz 7, mwN).

Der Ausschlusstatbestand des § 9 Abs 7 erster Fall KStG 1988 (Konzernstatbestand) stellt lediglich darauf ab, dass die Anschaffung "von einem konzernzugehörigen Unternehmen" erfolgt. Die Einschränkung der zulässigen Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG 1988 greift daher, sobald ein Konzernverhältnis zwischen Verkäuferin und Käuferin besteht.

(Konzern-)Unternehmen iSd § 115 GmbHG wie auch § 15 AktG können dabei sowohl natürliche als auch juristische Personen sein (vgl *Milchrahm in Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 115 Rn 49; vgl auch BFG 7. April 2021, RV/7104615/2018). Dies stellt auch die steuerliche Vertretung auf Seite 11 der Beschwerdeergänzung vom 9. Juli 2019 nicht in Abrede, wenn sie ausführt, dass „grundsätzlich auch natürliche Personen, Personengesellschaften oder sogar Privatstiftungen die Konzernspitze bilden“ können. Nach welchen Maßgaben eine Privatstiftung zivilrechtlich in zulässiger Weise die Konzernspitze bilden kann bzw die einheitliche Leitung ausüben kann (vgl weiterführend dazu etwa *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG<sup>3</sup> § 15 Rz 176 zu Privatstiftungen als Konzernspitze und *Briem*, Die Privatstiftung als Konzernspitze, GesRZ 2019, 24; *Arnold in Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap. 5 Die Privatstiftung als Konzernbaustein), ist für die steuerrechtliche Beurteilung, ob im Beschwerdefall (mittelbar) durch die beiden Stifter im Wesentlichen über „ihre“ jeweiligen Stiftungen tatsächlich eine einheitliche Leistung – wenn uU auch durch Überschreitung zivilrechtlicher Vorgaben – iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 ausgeübt wurde, insoweit irrelevant, als das Steuerrecht auf die wirtschaftliche Betrachtung iSd § 21 BAO abstellt und allenfalls zivilrechtlichen Vorgaben überschreitende Vorgehensweisen nicht den Beurteilungsmaßstab bilden (man denke zB an die verdeckte Ausschüttung). Dass daher wie von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin ins Treffen geführt einer Privatstiftung die umfassende Konzernleitung, welche die Bereiche Planungs-, Steuerungs-, Organisation-, Finanz- und Informationsverantwortung umfasst, in zivilrechtlicher Hinsicht versagt sei (*Briem*, Die Privatstiftung als Konzernspitze, GesRZ 2019, 24), ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts für die steuerrechtliche Beurteilung nicht maßgebend, wenn tatsächlich eine umfassende Konzernleitung ausgeübt wird.

Im Beschwerdefall stellt sich jedoch die weitere Frage, ob Stifter einer eigentümerlosen Privatstiftung insbesondere über ihre Privatstiftungen durch koordinierte Vorgehensweise und

Einflussnahme mittelbar über die diese eine für den Konzerntatbestand des § 9 Abs 7 KStG 1988 erforderliche einheitliche Leitung sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite herstellen können (vgl auch *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, „Konzernklauseln“ im Körperschaftsteuerrecht, GES 2015, 182 (185)).

Wie das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, war der Transaktionsvorgang betreffend die \*\*\*B GmbH\*\*\* als Zielgesellschaft unter der maßgebenden tatsächlichen Einflussnahme durch koordinierte Vorgehensweise der natürlichen Personen \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* geplant und abgewickelt. Die Planung und Einflussnahme auf die Unternehmenspolitik erfolgte durch die beiden natürlichen Personen wie festgestellt über einen längeren Zeitraum und nicht nur die Transaktion betreffend. Die dargestellte Konstellation des gegenständlichen Anteilserwerbs zeigt aufgrund der immer wiederkehrenden obersten Entscheidungsträger \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, sowohl auf Verkäufer- als auch auf Erwerberseite, auf, dass diese sämtliche für den Transaktionsvorgang erforderlichen Entscheidungen getroffen haben und in Zusammenwirkung der aufgezeigten und festgestellten personellen Verflechtung zwischen Käufer- und Verkäuferseite im Ergebnis auf den gegenständlichen Anteilserwerb hingewirkt haben. Das tatsächliche Geschehen zeigt eine koordinierte Vorgangsweise von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* – wie in freier Beweiswürdigung festgestellt – in Ausübung der ihnen jeweils zukommenden unterschiedlichen Funktionen sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite (sowohl als selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände der „\*\*\*Z Privatstiftung\*\*\*“ als auch der \*\*\*Y Privatstiftung\*\*\* sowie auch als Geschäftsführer der damaligen \*\*\*C GmbH\*\*\* vor Verschmelzung auf die Zielgesellschaft sowie bis Ende 2006, somit kurz vor Anteilserwerb, als Vorstand und stellvertretender Vorstand des Aufsichtsrates der Zielgesellschaft und auch in weiterer Folge entsprechend der abgeschlossenen Managementverträge ua in den für die Unternehmensführung wesentlichen Bereichen des Finanzcontrollings und der Unternehmensstrategie sowie selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände und Stifter der Gesellschafterinnen der Erwerbengesellschaft \*\*\*H Privatstiftung\*\*\* und \*\*\*G Privatstiftung\*\*\*, tatsächlich ausgeübte Vertretung der Gesellschafterinnen in der Generalversammlung vom 26. März 2007, in welcher der Geschäftsführung der kurz zuvor errichteten \*\*\*F GmbH\*\*\* der Anteilserwerb der Zielgesellschaft nach Maßgabe der von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* durch Wahrnehmung ihrer jeweiligen Funktionen ausverhandelten Finanzierungsbedingungen aufgetragen wurde) auf. Das Bundesfinanzgericht sieht daher die mittelbare koordinierte Ausübung einer einheitlichen Leitung von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* insbesondere über ihre jeweiligen auf Käufer- und Verkäuferseite beteiligten Stiftungen im Beschwerdefall durch auf Basis der in freier Beweiswürdigung festgestellten faktischen Gegebenheiten als erwiesen an. \*\*\*V\*\*\* hatte weder als Geschäftsführer die Ziel- noch der Erwerbengesellschaft Einfluss auf den Ablauf der Vorgänge. Damit steht zweifelsfrei fest, dass zwei rechtlich selbständige Unternehmen, nämlich die nunmehrige Beschwerdeführerin (vormalige \*\*\*F GmbH\*\*\*) und die \*\*\*B GmbH\*\*\* zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst waren.

Zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*B GmbH\*\*\* ist folglich das Vorliegen einer konzernhaften Verbindung zu bejahen.

Dass im Beschwerdefall – wie in freier Beweiswürdigung festgestellt – die betreffenden Stifter und selbstständig vertretungsbefugten Stiftungsvorstände der am Transaktionsvorgang maßgebend als Gesellschafterinnen beteiligten eigentümerlosen Privatstiftungen, sowohl auf Erwerber- als auch auf Verkäuferseite, wiederkehrend zusammengewirkt haben und ihren Einfluss mittelbar nach Maßgabe der vorbehaltenen Rechte durch die eigentümerlosen Privatstiftungen als Gesellschafterinnen in koordinierter Weise zumindest auf die wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik ausgeübt haben, schließt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts das gegenständliche Vorliegen eines Konzerns iSd § 9 Abs 7 erster Anwendungsfall KStG 1988 (Konzernatbestand) gerade nicht aus. Dass die Stifter selbst keine Gesellschafter der erwerbenden Kapitalgesellschaft und auch nicht der eigentümerlosen Privatstiftungen sind, ist entgegen dem Verbringen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin im Beschwerdefall aufgrund der konkreten Ausgestaltung und zahlreichen vorbehaltenen Rechten sowie Einflussnahmemöglichkeiten in der Gesamtschau nicht maßgebend um das Vorliegen eines Konzerns zu verneinen. Nach *Arnold* können sich nämlich Stifter sehr wohl Gestaltungsrechte vorbehalten, die ihnen eine zumindest gesellschaftlerähnliche Stellung vermitteln (vgl auch *Arnold* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap. 5. Die „Beteiligung“ an einer Privatstiftung).

Nicht entscheidend ist, ob dieser konzernhaften Verknüpfung schriftliche Vereinbarungen zugrunde liegen. Ein Konzern kann nämlich auf vertraglicher Grundlage oder auf faktischem Zusammenschluss beruhen (vgl OGH 16. Juni 1983, 6Ob579/83 zu § 115 GmbHG).

Vor dem rechtlichen Hintergrund war somit wie in freier Beweiswürdigung festgestellt aufgrund der personellen Verflechtungen sowie insbesondere der tatsächlichen koordinierten Einflussnahme auf wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik wie insbesondere auch die Finanzierung und Gestaltung des Anteilskaufs und auch die Ausrichtung der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings der Zielgesellschaft davon auszugehen, dass durch Zusammenwirken von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* insbesondere (mittelbar) über die von ihnen errichteten Stiftungen sowohl auf Erwerber- als auch Verkäuferseite tatsächlich eine einheitlichen Leitung ausgeübt wurde. Eine solche das Vorliegen eines Konzerns begründende einheitliche Leitung lag nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt jedenfalls im Zeitpunkt des gegenständlichen Transaktionsvorganges vor, dh bei Anschaffung der Anteile an der Zielgesellschaft. Von einem wie von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten bloß engen zeitlichen und inhaltlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Zielgesellschaft und dem restlichen Konzern kann nach dem festgestellten Sachverhalt gerade keine Rede sein.

Dass im Beschwerdefall kein die einheitliche Leitung ausübendes „Mutterunternehmen“ im engeren Sinne bestand, ist dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unbedeutend. Vielmehr ist für einen Gleichordnungskonzern typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist. Die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nicht erforderlich, es genügt schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft (vgl VwGH 31. Jänner 2018, Ro 2016/15/0020).

Da die Absicherung der Einflussnahme durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht nicht erforderlich ist und schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft genügt, was nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt sowohl hinsichtlich der Beschwerdeführerin (vormals \*\*\*F GmbH\*\*\*; Erwerbengesellschaft) als auch der \*\*\*B GmbH\*\*\* (Zielgesellschaft) der Fall ist, ist eine konzernmäßige Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*B GmbH\*\*\* mittelbar durch die direkte Einflussnahme von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\*, insbesondere in ihren Funktionen als Stifter und selbstständig vertretungsbefugte Stiftungsvorstände der jeweiligen Gesellschafterinnen der Erwerber- und Zielgesellschaft, zu bejahen.

Durch das im wirtschaftlichen Eigeninteresse gelegene gemeinsame und geplante Zusammenwirken von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* sind im Beschwerdefall nach dem Telos des Gesetzes die Anforderungen einer die Firmenwertabschreibung ausschließenden konzernhaften Verbindung iSd § 9 Abs 7 KStG 1988 erfüllt und die Firmenwertabschreibung war in den Streitjahren zu Recht zu versagen.

Die belangte Behörde hat in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2023 klargestellt, dass ihrerseits (nunmehr) nicht auf den Beherrschungstatbestand des § 9 Abs 7 zweiter Fall KStG 1988 abzustellen sei, sondern auf die einheitliche Leitung des ersten Tatbestandes nach § 9 Abs 7 erster Fall KStG 1988. Da das Bundesfinanzgericht die einheitliche Leitung des ersten Tatbestandes nach § 9 Abs 7 erster Fall KStG 1988 als erwiesen sieht, bedarf es keiner weiteren Prüfung hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen des Beherrschungstatbestandes nach § 9 Abs 7 zweiter Satz KStG 1988. Angemerkt wird jedoch, dass das Bundesfinanzgericht Zweifel an der nach dem Gesetzeswortlaut erforderlichen Gesellschafterstellung der Stifter \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* von eigentümerlosen Stiftungen hat, obgleich der wie in freier Beweiswürdigung festgestellt umfangreichen vorbehaltenden Rechte.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass sich weder seitens der belangten Behörde noch seitens des Bundesfinanzgerichtes im Verfahren Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO ergeben haben. Vielmehr verweist die belangte Behörde ausdrücklich darauf,

dass eine solche im Beschwerdefall nicht vorgelegen ist (vgl Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12. Juni 2023).

Soweit von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin das Prinzip von Treu und Glauben ins Treffen geführt wird, ist sie darauf zu verweisen, dass dem Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall kein Ermessensspielraum zugekommen ist, bei dem eine allfällige Berücksichtigung hätte erfolgen können.

### **Fremdkapitalzinsen**

§ 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 in der Fassung des StReformG 2005, BGBl I 2004/57 lautet wie folgt:

*„(1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:*

*[...]*

*Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen.“*

§ 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111 lautet wie folgt:

*„(1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:*

*[...]*

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

- Die Kapitalanteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen.*
- Die Kapitalanteile sind unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden.*
- Bei Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die in Zusammenhang mit einem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des vorherigen Teilstrichs stehen.“*

Gemäß § 26c Z 23 lit b KStG 1988 gilt das Abzugsverbot im Konzern des § 11 Abs 1 Z 4 leg cit ab 1. Jänner 2011.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen insoweit eingeschränkt, als fremdfinanzierte Konzernenerwerbe zu keinem Betriebskostenabzug mehr führen sollten. Die Formulierung des Konzernausschlusstatbestandes entspricht dabei jenem in § 9 Abs 7 KStG 1988 formulierten Ausschlusstatbestand für die Firmenwertabschreibung. Die Gesetzesmaterialien begründeten diese Gesetzesänderung wie folgt:

*„Die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen hinsichtlich des Erwerbs von Beteiligungen, deren Erträge gemäß § 10 steuerfrei sind, stellt eine Begünstigung dar, die bei*

*An- und Verkaufsbeteiligungen innerhalb des Konzerns zu unerwünschten Gestaltungen geführt hat. Werden Beteiligungsanschaffungen im Konzern fremdfinanziert, sollen die Zinsen nicht mehr abzugsfähig sein; dadurch kann eine künstliche Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand verhindert werden“ (EBRV 981 BlgNR XXIV. GP, 9).*

*„Seit dem Steuerreformgesetz 2005 sind Fremdfinanzierungszinsen bei Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG steuerlich abzugsfähig. In Hinblick auf die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge stellt dies eine Begünstigung dar. Die Abzugsfähigkeit soll in Hinblick auf ihre Bedeutung für den Wirtschaftsstandort grundsätzlich beibehalten, unerwünschte Gestaltungen im Konzern sollen aber ausgeschlossen werden.*

*Im Konzernverbund konnte die bisher bestehende Abzugsfähigkeit benutzt werden, um durch fremdfinanzierte Beteiligungsverkäufe Betriebsausgaben künstlich zu generieren. In Anlehnung an den Konzernausschluss bei der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sollen solche Gestaltungen künftig unterbunden werden.*

*Zinsen für fremdfinanzierte Kapitalerhöhungen und Zuschüsse sollen auch weiterhin abzugsfähig bleiben, es sei denn, die Kapitalerhöhungen oder Zuschüsse stehen in Zusammenhang mit Beteiligungsveräußerungen im Konzern. Dies soll Umgehungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Neuregelung verhindern, wie zB die Zwischenschaltung einer eigenfinanzierten Erwerbs-Holding oder den Erwerb einer Beteiligung mit anschließender Kapitalerhöhung“ (EBRV 981 BlgNR XXIV. GP, 132).*

Das Inkrafttreten des Abzugsverbots wurde in § 26c Z 23 lit b KStG 1988 geregelt und ist auf jene Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen, dh ab 1. Jänner 2011. Dies gilt – wie im Beschwerdefall maßgebend – nicht nur für neu angeschaffte Kapitalanteile, sondern – weil es keine Übergangsbestimmung gab – auch für bereits bestehende Kapitalanteile iSd § 10 KStG 1988, die vor 2011 erworben und fremdfinanziert worden sind (*Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG*<sup>31</sup>, § 12 Rz 161).

Nach dem Gesetzeswortlaut sowie dem in den Gesetzesmaterialien eindeutig zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers besteht ein Gleichklang des Konzernbegriffes des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie dem Zinsabzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988. Die obigen Ausführungen und Feststellungen zur Firmenwertabschreibung gelten daher gleichermaßen und es wird auf diese verwiesen.

Vor dem rechtlichen Hintergrund war daher wie in freier Beweiswürdigung festgestellt aufgrund der personellen Verflechtungen sowie insbesondere der tatsächlichen koordinierten Einflussnahme auf wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik wie insbesondere auch die Finanzierung und Gestaltung des Anteilskaufs und auch die Ausrichtung der Unternehmensstrategie und des Finanzcontrollings der Zielgesellschaft davon auszugehen, dass durch Zusammenwirken von \*\*\*Z\*\*\* und \*\*\*Y\*\*\* (mittelbar) über die von ihnen errichteten Stiftungen sowohl auf Erwerber- als auch Verkäuferseite tatsächlich eine einheitlichen Leitung ausgeübt wurde. Eine solche das Vorliegen eines Konzerns begründende einheitliche Leitung lag nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt

jedenfalls im Zeitpunkt des gegenständlichen Transaktionsvorganges vor, dh bei Anschaffung der Anteile an der Zielgesellschaft.

In Anlehnung an die Ausführungen zur Firmenwertabschreibung war aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen des Abzugsverbots für Zinsen im Zusammenhang mit einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern nach § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 der streitgegenständliche Zinsabzug in den Jahren 2017 und 2018 Jahre zu versagen und 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.

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung des Konzernbegriffs des § 9 Abs 7 KStG 1988 sowie § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 im Hinblick darauf, ob eine ein Stifter mittelbar über „seine“ Privatstiftung, als eigentümerloses Rechtssubjekt, eine einheitliche Leitung iSd § 15 AktG ausüben und damit den Konzerntatbestand iSd §§ 9 Abs 7 bzw § 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988 erfüllen kann, ist von der Rechtsprechung – soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich – noch nicht geklärt. Die Revision gegen dieses Erkenntnis war daher zuzulassen.

Wien, am 3. Oktober 2023



**IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr.<sup>in</sup> Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des J S in L, vertreten durch Dr. Martin Salcher + Mag. Richard Salzburger, Rechtsanwälte in 6330 Kufstein, Georg-Pirmoser-Straße 13, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. August 2019, Zl. RV/4100260/2013, betreffend Einkommensteuer 2011, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

**Entscheidungsgründe:**

- 1 Der Revisionswerber war - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Alleingesellschafter einer GmbH, die aufgrund eines Beschlusses der Generalversammlung vom 23. September 2010 gemäß den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes durch Übertragung des Unternehmens als Ganzes auf den Alleingesellschafter umgewandelt wurde (verschmelzende Umwandlung). Der Umwandlungsvorgang wurde auf Grundlage der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft sowie der daraus abgeleiteten Umwandlungsbilanz zum 31. Dezember 2009 unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikels II UmgrStG mit diesem Tag durchgeführt, zu dem auch ein Betrieb vorhanden war. Die zum Umwandlungsstichtag nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer betrug 19.509,94 €. Im Firmenbuch wurde die GmbH gelöscht und das Nachfolgenunternehmen des Revisionswerbers in der Rechtsform eines Einzelunternehmers eingetragen.
- 2 Mit Antrag vom 22. August 2012 beantragte der Revisionswerber die Löschung seines Einzelunternehmens im Firmenbuch, weil er infolge Pensionsantritts seine Unternehmenstätigkeit mit Wirkung zum 31. Juli 2012 eingestellt habe.
- 3 Die Veranlagung des Revisionswerbers zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 ergab einen Einkommensteuerbetrag iHv 8.872,66 €. Die ihm als Folge der Umwandlung zuzurechnende, noch nicht verrechnete





Mindestkörperschaftsteuer im Gesamtbetrag von 19.509,94 € wurde vom Finanzamt im Ausmaß der sich aus der Veranlagung errechneten Einkommensteuer, sohin im Betrag von 8.872,66 €, angerechnet.

- 4 In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wandte sich der Revisionswerber gegen die Höhe der Anrechnung und führte aus, dass die Mindestkörperschaftsteuer zur Gänze zu berücksichtigen sei, weil durch das Budgetbegleitgesetz 2012, BGBl. 112/2011, der letzte Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG aufgehoben worden sei, in dem die Nichtanwendbarkeit des § 46 Abs. 2 EStG 1988 normiert gewesen sei.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die (nunmehrige) Beschwerde ab. Begründend führte es aus, § 9 Abs. 8 UmgrStG sei mehrfachen Änderungen unterlegen. Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG in der seinerzeitigen Fassung BGBl. 201/1996 seien Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet worden seien, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergebe. § 24 Abs. 4 KStG 1988 habe dabei für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe gegolten, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen gewesen seien. § 46 Abs. 2 EStG 1988 sei nicht anzuwenden.
- 6 Mit Erkenntnis vom 30. Juni 2011, G 15/11, habe der Verfassungsgerichtshof die Wortfolge „nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge“ im dritten Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG idF BGBl. 201/1996 als verfassungswidrig aufgehoben, weil es von zufälligen Umständen abhängt, ob derartige, in § 46 Abs. 1 EStG 1988 angeführte Vorauszahlungsbeträge oder durch Steuerabzug einbehaltene Beträge vorlägen. Hingegen sei der letzte Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG idF BGBl. 201/1996 („§ 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden.“), nicht als verfassungswidrig aufzuheben, weil - so der Verfassungsgerichtshof - „keine



verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen bestünden, dass Mindeststeuern bei jenen Gesellschaftern, die nach ihrem Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft einkommenslos sind, nicht mehr berücksichtigt werden. Im Hinblick darauf bestehen aber auch keine Bedenken dagegen, dass eine Verrechnung der Mindeststeuern nur ‚im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschuld‘ (so der vorletzte Satz des § 9 Abs. 8 leg. cit.) erfolgt“. Zudem habe der Verfassungsgerichtshof der Bundesregierung beigelegt, dass eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer im Fall einer Umwandlung - wenn sie überhaupt vorgesehen werde - sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und es dem Gedanken der Umwandlung entspreche, die Verrechnungsmöglichkeit ab einer Betriebsveräußerung bzw. -einstellung auszuschließen. Dieser Gedanke finde aber im Gesetzestext keinen Niederschlag. Für das Außer-Kraft-Treten der aufgehobenen Wortfolge habe der Verfassungsgerichtshof keine Frist gesetzt; die Kundmachung des Bundeskanzlers über die Aufhebung sei am 18. August 2011 (BGBl. I Nr. 79/2011) erfolgt.

- 7 Mit dem Budgetbegleitgesetz 2012 (BGBl I Nr. 112/2011) sei daraufhin u.a. in § 9 Abs. 8 UmgrStG der letzte Satz aufgehoben und der vorletzte Satz wie folgt geändert worden:

„§ 24 Abs. 4 Z 4 Körperschaftsteuergesetz 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist; unabhängig von diesem Betriebserfordernis ist auf die Einkommensteuer, die auf Veräußerungsgewinne gemäß § 24 des Einkommensteuergesetzes 1988 dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen“.

- 8 Gemäß dem 3. Teil Z 19 UmgrStG (Übergangs- und Schlussbestimmungen) sei § 9 Abs. 8 UmgrStG idF Budgetbegleitgesetz 2012 erstmals bei der Veranlagung 2011 anzuwenden. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1494 Blg, 24. GP, 19) werde auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs und dessen Rechtsansicht zur Fortführungspflicht eingegangen. Zur Streichung des letzten Satzes des § 9 Abs. 8 UmgrStG würden die Materialien hingegen schweigen.



- 9 Durch das AbgÄG 2012 (BGBl. I 112/2012) sei in § 9 Abs. 8 UmgrStG schließlich wieder der Satz angefügt worden, wonach § 46 Abs. 2 EStG 1988 nicht anzuwenden sei. Nach den Materialien sollte mit der Wiederaufnahme des letzten Satzes klargestellt werden, dass auch nach der Rechtslage nach dem Budgetbegleitgesetz 2012 eine Gutschrift von Mindestkörperschaftsteuerbeträgen als solche nicht möglich sei. Ein gesondertes Inkrafttreten sei vom Gesetzgeber - aufgrund der bloß gewollten klarstellenden Wirkung - allerdings nicht angeordnet worden.
- 10 Maßgeblich für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes sei die Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG idF Budgetbegleitgesetz 2012. Wie der Revisionswerber richtigerweise ausführe, habe für das Veranlagungsjahr 2011 somit die Einschränkung, wonach § 46 Abs. 2 EStG 1988 bei der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nicht gelte, nicht ausdrücklich bestanden. Daraus sei jedoch für dessen Rechtstandpunkt nichts zu gewinnen, weil sich bereits aus der sinngemäßen Anwendung des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 ergebe, dass eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Einkommensteuer hinaus nicht zulässig sei.
- 11 Nach dem gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG idF Budgetbegleitgesetz 2012 sinngemäß anzuwendenden § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 sei eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Körperschaftsteuerschuld hinaus nämlich nicht vorgesehen. Die Pflicht der sinngemäßen Anwendung des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 im Einkommensteuerverfahren des Rechtsnachfolgers einer GmbH nach einer Umwandlung bedinge so weitgehend wie möglich die Übernahme derselben Wertungsentscheidungen, die der Gesetzgeber in § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 für das Körperschaftsteuerverfahren getroffen habe. Die relevante Wertungsentscheidung des Gesetzgebers, die in § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 zum Ausdruck komme, laute, dass eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Ertragsteuerschuld hinaus jedenfalls nicht zulässig sei. Was für die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld gelte, müsse daher auch für die tatsächliche Einkommensteuerschuld gelten. Daher sei eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Einkommensteuerschuld des Rechtsnachfolgers hinaus nicht zulässig.



- 12 Auch eine genauere Analyse des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofs vom 30. Juni 2011, G 15/11, zeige, dass die Begrenzung der Anrechnungshöhe der anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens nicht aus dem Ausschluss der Anwendbarkeit des § 46 Abs. 2 EStG 1988, sondern aus dem Hinweis in § 9 Abs. 8 UmgrStG auf § 24 Abs. 4 KStG 1988 resultiere. In seiner Begründung habe der Verfassungsgerichtshof nämlich ausgeführt, dass keine Bedenken dagegen bestünden, dass „eine Verrechnung der Mindeststeuern nur ‚im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden‘ (so der vorletzte Satz des § 9 Abs. 8 leg. cit) erfolgt.“ Dass sohin die Höhe der Anrechnung mit der Höhe der entstehenden Einkommensteuer begrenzt sei, habe der Verfassungsgerichtshof - wie aus dem Klammerausdruck unmissverständlich hervorgehe - nicht aus § 9 Abs. 8 letzter Satz UmgrStG (idF BGBl. 201/1996), sondern aus dessen *vorletzten* Satz abgeleitet, der wiederum auf § 24 Abs. 4 KStG 1988 verweise.
- 13 Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das BFG für zulässig, weil Rechtsprechung zur entscheidungswesentlichen Frage fehle, ob die Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen eine Gutschrift ergeben könne. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 31. Mai 2017, Ro 2016/13/0001, sei mangels vergleichbarer Sachverhalte nicht einschlägig.
- 14 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision.
- 15 Das Finanzamt erstattete keine Revisionsbeantwortung.
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Die Revision ist zulässig; sie ist aber nicht begründet.
- 18 Der im Revisionsfall gemäß dem 3. Teil Z 19 UmgrStG „bei der Veranlagung 2011“ (erstmal) anzuwendende § 9 Abs. 8 UmgrStG in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2012, BGBl Nr. I 112/2011, lautet:  
„Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag



entstanden und noch nicht verrechnet sind, sind den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

§ 24 Abs. 4 Z 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist; unabhängig von diesem Betriebserfordernis ist auf die Einkommensteuer, die auf Veräußerungsgewinne gemäß § 24 des Einkommensteuergesetzes 1988 dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen.“

- 19 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1494 BlgNR 24. GP, 19) begründen die Neufassung der Bestimmung folgendermaßen:

„Der Verfassungsgerichtshof, G 15/11-7, hat in § 9 Abs. 8 vorletztem Satz die Wortfolge ‚nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge‘ als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat auch ausgesprochen, dass eine Anrechnung der Mindeststeuer ‚sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und dass es dem Gedanken der Umwandlung entspricht, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung bzw. -einstellung auszuschließen‘. An diesen Aussagen des Verfassungsgerichtshofes orientiert sich die Neuregelung und stellt auf das Vorhandensein des aus der Umwandlung hervorgegangenen Betriebes ab. Aus Praktikabilitätsgründen soll das bloße Vorhandensein des Betriebes ausreichen, wodurch weder eine sinngemäße ‚Vergleichbarkeitsprüfung‘ im Sinne des § 4 Z 1 lit. c noch eine Zuordnung der Mindeststeuern zu allfälligen Teilbetrieben vorzunehmen ist. Erforderlich ist, dass am Ende des jeweiligen Kalenderjahres, zu dem eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern erfolgen kann, dieser Betrieb noch vorhanden ist. Sollte der Betrieb vor Ende des Kalenderjahres aufgegeben oder veräußert werden, ist auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 eine Anrechnung vorzunehmen.“

- 20 Der zur Einführung eines „Betriebsfortführungskriteriums“ (so ErlRV 1494 BlgNR 24. GP, 8) mit dem Budgetbegleitgesetz 2012 neu aufgenommene letzte Satz in § 9 Abs. 8 UmgrStG trat dabei an die Stelle der bisherigen beiden letzten Sätze, die - nach der Aufhebung einer Wortfolge durch den Verfassungsgerichtshof mit dem Erkenntnis G 15/11 - die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen regelten und



folgendermaßen lauteten: „§ 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, daß die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden.“

21 Aus dem dadurch bewirkten Entfall der bisherigen ausdrücklichen Nichtanwendungsanordnung betreffend § 46 Abs. 2 EStG 1988, wonach überhöhte Einkommensteuervorauszahlungen letztlich gutzuschreiben seien, leitet der Revisionswerber ab, dass die Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen nach einer Umwandlung auch eine Gutschrift ergeben könne.

22 Wie das BFG zu Recht ausführt, übersieht der Revisionswerber damit aber, dass die Neuregelung der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen durch das Budgetbegleitgesetz 2012 in § 9 Abs. 8 UmgrStG einleitend auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 verweist. Dieser lautet:

„Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.“

23 In seinem Erkenntnis vom 31. Mai 2017, Ro 2016/13/0001, hat der Verwaltungsgerichtshof zu diesem Verweis des § 9 Abs. 8 UmgrStG auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 bereits ausgesprochen, dass § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger dadurch nur sinngemäß anwendbar wird. Da natürliche Personen keine „tatsächliche Körperschaftsteuerschuld“ haben und es für sie keinen Mindeststeuerbetrag (einen „sich aus den Z 1 bis 3 ... ergebenden Betrag“) gibt, bedeutet dies, dass auch die Begrenzung der Anrechnung mit dem für Körperschaften geltenden Mindeststeuerbetrag nicht wirksam werden kann.



- 24 Angesichts fehlender Mindeststeuerbeträge in der Einkommensteuer ist somit nach einer Umwandlung auf Ebene der natürlichen Person als Rechtsnachfolger zwar eine weitergehende Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer als auf Ebene der bisherigen Körperschaft zulässig. Aus diesem Erkenntnis lässt sich allerdings - wie BFG und Revisionswerber übereinstimmend zu Recht vortragen - noch nicht ableiten, ob die Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen auch über die Höhe der Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres hinaus gehen und eine Gutschrift ergeben könne.
- 25 Bejaht man die Möglichkeit einer Gutschrift, würde dies mit der ersten „Anrechnung“ beim Rechtsnachfolger nach der Umwandlung unabhängig vom Einkommen (und somit selbst bei einem Einkommen von null bzw. bei negativem Einkommen) zu einer Rückerstattung aller in den vergangenen Jahren von der seinerzeitigen Körperschaft entrichteten Mindestkörperschaftsbeträge führen.
- 26 Damit wäre aber der Verweis in § 9 Abs. 8 UmgrStG auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 und die in dessen Satz 2 verfügte Begrenzung des Anrechnungsvolumens vollkommen inhaltsleer. Ein solches Auslegungsergebnis kann der Neuregelung des Budgetbegleitgesetzes 2012 nicht unterstellt werden.
- 27 Eine sinngemäße Anwendung von § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger bedeutet daher, dass die darin vorgesehene Anrechnungsgrenze zwar - angesichts fehlender Mindeststeuerbeträge in der Einkommensteuer - einer Vollanrechnung bisheriger Mindestkörperschaftssteuerzahlungen auf die tatsächlich zu entrichtende Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres nicht entgegensteht, Gutschriften über die Höhe der Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres hinaus jedoch von vornherein ausschließt.





28 Die Revision war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 11. Jänner 2021



## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 4. Jänner 2018 gegen den Bescheid des **\*\*\*FA\*\*\*** vom 20. November 2017, Steuernummer **\*\*\*BF1StNr1\*\*\***, betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Bisheriger Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin **\*\*\*Bf1\*\*\*** (im Folgenden kurz: Bf), FN **\*\*\*1\*\*\***, firmierte im Firmenbuch bis zum **28.6.2014** unter der Bezeichnung „**\*\*\*2\*\*\***“.

Mit **Spaltungs- und Übernahmevertrag** vom **10.8.2012** (im Folgenden: Vertrag), abgeschlossen zwischen der Bf als übertragender Gesellschaft einerseits sowie der **\*\*\*3\*\*\* AG** (seit 31.10.2014 nunmehr **\*\*\*4\*\*\* AG**, im Folgenden: **\*\*\*4\*\*\***), FN **\*\*\*5\*\*\***, als übernehmender Gesellschaft andererseits, wurde der **Spaltungstichtag** rückwirkend mit **31.12.2011** festgelegt. Darin wurde ua festgehalten, dass die Übertragung des abgespaltenen Vermögens durch Abspaltung zur Aufnahme (§ 2 Abs 1 Z 2 SpaltG) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ohne Anteilsgewährung an der **\*\*\*4\*\*\*** erfolgt. Im Vertrag wurde unter Punkt 10. eine Beschreibung und Zuordnung von Vermögensteilen (das abgespaltene Vermögen) vorgenommen. Danach besteht dieses aus dem Teilbetrieb „**\*\*\*6\*\*\***“ und dem diesem Teilbetrieb gewillkürt zugeordneten Vermögen samt der dazugehörigen Vertragsverhältnisse (sog „Non-Core Bereich“). Der **Teilbetrieb** „**\*\*\*6\*\*\***“ umfasst den am Spaltungstichtag vorhandenen Geschäftsbetrieb der ehemaligen sog „**\*\*\*7\*\*\*-Filiale** **\*\*\*8\*\*\***“ der Bf inkl ua sämtlicher aus dieser Filiale heraus getätigter und zum Stichtag noch nicht abgeschlossener Finanzierungstransaktionen. Nach dem Vertrag werden ua dem Non-Core Bereich zum Stichtag

sämtliche in der Übertragungsbilanz genannten Passiva, dazu gehören gem Punkt 10.1.11. sämtliche in Anlage 10.1.11. genannten Rechtsstreitigkeiten der Bf, zugeordnet. Gem der Zweifelsregel in Punkt 11. des Vertrages sind alle nicht in Punkt 10. explizit als zurückbleibende Vermögen genannten Lasten – ua Verpflichtungen, Verbindlichkeiten, Haftungen, etc – Teil des abgespaltenen Vermögens und werden der **\*\*\*4\*\*\*** als übernehmender Gesellschaft zugeordnet.

Ab Eintragung der Änderung der Firmenbezeichnung im Firmenbuch wurden seitens der Bf spätere Erklärungen bereits unter der Firmenbuchbezeichnung **\*\*\*Bf 1\*\*\*** AG eingereicht.

Die **Großbetriebsprüfung** hat im Jahr **2017** unter dem zu Grunde liegenden Prüfungsauftrag des **\*\*\*FA\*\*\***, AbNr.: **\*\*\*9\*\*\***, eine **abgabenrechtliche Überprüfung** der USt der Jahre 2010 – 2014 und 2015 – 2016 als Nachschauzeitraum bei der Bf durchgeführt. Die Großbetriebsprüfung überprüfte hier ua die Vorsteuer, wobei festgestellt wurde, dass die Bf die Vorsteuerschlüsselung gem § 12 Abs 5 UStG in Bezug auf anteiligen Vorsteuerabzug **unecht steuerfreier Drittlandsumsätze** und steuerpflichtiger Umsätze angewendet hat. Die Großbetriebsprüfung stellte bei der Überprüfung fest, dass in den Drittlandsumsätzen auch Umsätze mit Unternehmen in anderen EU-Staaten erfasst wurden. Nach Angaben der Bf war dies aufgrund einer veralteten EDV-Schlüsselung passiert. Die Vorsteuerschlüsselungen wurden daraufhin mit „bereinigten“ Drittlandsumsätzen (ohne EU-Mitgliedstaatenumsätze) neu errechnet, womit es im Prüfungszeitraum zu USt-Nachforderungen gekommen ist.

Als Folge der abgabenbehördlichen Außenprüfung erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend USt 2010 und 2011 und die belangte Behörde erließ jeweils am **20.11.2017 USt-Bescheide** für die Jahre 2010 und 2011 sowie die Bescheide über die Säumniszuschläge. Daraus ergab sich eine Abgabennachforderung USt 2010 iHv 25.878,83 Euro und USt 2011 iHv 38.234,32 Euro. Weiters wurden mit Bescheiden vom 11.12.2017 Säumniszuschläge auf die USt-Nachforderungen iHv 517,58 Euro (USt 2010) und 764,69 Euro (USt 2011) verhängt.

Mit Eingabe vom **19.12.2017** stellte die Bf einen **Fristverlängerungsantrag** gem § 245 Abs 3 BAO bis zum 15.1.2018.

In ihrer **Beschwerde** vom **2.1.2018** erklärte die Bf, dass der Vertrag vom 10.8.2012 keine explizite Regelung über die Aufteilung von bereits dem Grunde nach entstandenen, aber bilanziell nicht erfassten Abgabenverbindlichkeiten vorsehe. Mangels eines entsprechenden Anhaltspunktes im Vertrag für die konkrete Zuordnung von steuerlichen Verbindlichkeiten komme also die Zweifelsregel des Punktes 11.1 des Vertrages zur Anwendung, wonach Verbindlichkeiten und sonstige Lasten (insb auch wenn sie bilanziell in der Restvermögensbilanz oder der Übertragungsbilanz nicht erfasst sind) Teil des abgespaltenen Vermögens gewesen und daher der **\*\*\*4\*\*\*** als übernehmender Gesellschaft zuzuordnen seien. Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gingen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf

den Rechtsnachfolger über. Dies betreffe insb die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Abgabenschuldverhältnis (§ 4 BAO) ergeben, und zitiert hiebei das VwGH-Judikat vom 14.7.1994, 92/17/0176, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt. Bei Gesamtrechtsnachfolge gingen daher bereits entstandene Abgabenschulden (VwGH 12.10.1989, 88/16/0050) auf den Rechtsnachfolger über. Dies gelte auch für eine im Zuge einer Spaltung eingetretene partielle Gesamtrechtsnachfolge, wobei für die Zuordnung die Regelungen im Spaltungs- und Übernahmevertrag maßgeblich seien (VwGH 1.9.1999, 98/16/0121; 4.6.2008, 2005/13/0135; 26.2.2013, 2010/15/0017), sodass eine allfällige USt-Schuld 2010 und 2011 der Bf auf die \*\*\*4\*\*\* übergegangen sei. Deshalb seien die angefochtenen Bescheide aufzuheben und dementsprechend auch keine Säumniszuschläge zu verhängen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **3.4.2018** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 2.1.2018 als unbegründet ab. Darin führte es – auf das Wesentlichste zusammengefasst – aus, dass für den konkreten Sachverhalt wesentlich sei, dass der betriebliche Bereich, für welchen die Vorsteuern geltend gemacht wurden, in demselben Unternehmen verblieben sei. Die VSt-Berechnungen beträfen im gesamten Prüfungszeitraum ein und dasselbe Unternehmen, dieselbe Steuernummer, dieselbe FN und dieselbe Adresse. Es habe sich nur die Firmenbezeichnung geändert. Folglich habe auch die Bf die Steuernachforderungen nach den Bestimmungen der BAO zu tragen. Der Vertrag vom 10.8.2012 sage auch nicht explizit aus, dass Steuernachzahlungen an die \*\*\*4\*\*\* abgespalten worden seien. Dies wäre steuerlich gegenüber der Abgabenbehörde gar nicht möglich, da der Begriff des Abgabenschuldners öffentlich-rechtlich geregelt sei und daher nicht durch zivil- bzw unternehmensrechtliche Vereinbarungen in einem abgabenrechtlichen Verfahren einem Dritten übertragen werden könnten. Der Besteuerung werde der zivil- bzw unternehmensrechtliche Sachverhalt zugrunde gelegt. Eine Gesamtrechtsnachfolge trete gar nicht ein. Die Bf habe eine steuerrechtlich unzulässige Interpretation des Vertrages vorgenommen, indem sie die Verbindlichkeiten aus Steuernachzahlungen gegenüber dem Finanzamt auf ein anderes Unternehmen abgespalten sehen wolle. Die in der Beschwerde von der Bf zitierten VwGH-Judikate fänden im Streitfall keine Anwendung, da kein Fall der Gesamtrechtsnachfolge eingetreten sei, weil der Betrieb, in welchem die umsatzsteuerrechtlichen Feststellungen getroffen worden seien, nicht abgespalten worden und der steuerverfangene Sachverhalt somit im selben Unternehmen verblieben sei. Dieses sei somit Abgabenschuldner, auch für Sachverhalte aus dem in der Vergangenheit liegenden Prüfungszeitraum.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung brachte die Bf am **2.5.2018** einen **Vorlageantrag** ein. Darin wiederholte sie im Wesentlichen ihr Vorbringen aus der Beschwerde vom 2.1.2018. Darüber hinaus führte die Bf aus, dass die belangte Behörde höchstgerichtliche Judikatur sowie einschlägige Fachliteratur außer Acht lasse und damit zu einer unrichtigen rechtlichen

Beurteilung gelange. Im Rahmen der Abspaltung zur Aufnahme werde definiertes Vermögen im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge auf eine übernehmende Gesellschaft übertragen. Das Vorsehen einer Zweifelsregel über die Zuordnung von Vermögensteilen, die sonst aufgrund des Spaltungs- und Übernahmevertrages keiner der an der Spaltung beteiligten Gesellschaft zugeordnet werden könne, sei nicht nur zulässig, sondern gesetzlich gefordert. Diese Regelung bezwecke, dass vertraglich auch solche Vermögensgegenstände, die bei Abschluss des Vertrages noch nicht erkennbar bzw detailliert bestimmbar seien, erfasst werden könnten. Die Vermögenszuordnung laut Vertrag gelte uneingeschränkt für das Steuerrecht und umfasse auch Abgaben- und Zahlungsansprüche. Dies ergebe sich unmittelbar aus § 19 Abs 1 BAO. Die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge der Spaltung sei iSd § 19 BAO auch für steuerliche Zwecke maßgeblich. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gälten sodann die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde könnten zivilrechtliche Vereinbarungen daher sehr wohl auch steuerliche Auswirkungen entfalten. Die im Rahmen der Spaltung bewirkte Gesamtrechtsnachfolge gelte diesbzgl gerade auch für öffentliche Rechte, wodurch vollumfänglich sowohl Abgabenschulden, als auch damit verbundene verfahrensrechtliche Positionen iSv Parteienrechten und -pflichten übergangen. Der Übergang umfasse auch allenfalls im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellte Nachzahlungspflichten. Bescheide hinsichtlich übergegangener Abgabenschulden könnten daher nur an die übernehmende Gesellschaft ergehen. Betreffend den zurückbleibenden „Core Bereich“ sei unter Bezugnahme auf die Spaltungsbilanz im Vertrag im Detail definiert, was umfasst sein solle. Es finde sich in diesem Vertrag die sonst übliche Klausel, dass alle dem Betrieb zugehörigen Aktiva und Passiva umfasst seien, gerade nicht. Dies werde durch die oben zitierte Zweifelsregel in Punkt 11.1. unterstrichen, wonach alle nicht in Punkt 10.2. explizit als zurückbleibendes Vermögen genannten Aktiva und Passiva dem abgespaltenen Vermögen zugeordnet würden. Diese Vertragstechnik sei absichtlich gewählt worden. Mit dieser Spaltung sei die Bf von allen „Non-Core Assets“ befreit worden, damit sie nachher verkauft werden könne. Der Käufer habe explizit nur die „Core Assets“ erwerben und nicht mit „Altlasten“ der Vergangenheit belastet sein wollen. Überraschend hervorkommende Verbindlichkeiten, wie zB USt-Nachzahlungen 2010 und 2011, sollten gerade mit dem „Non-Core Vermögen“ abgespalten werden. Die Vertragsauslegung ergebe somit ein eindeutiges Ergebnis betreffend Zuordnung von im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unbekanntem Verbindlichkeiten. Dies schlage unmittelbar auf die steuerrechtliche Würdigung durch.

Im **Vorlagebericht** vom **25.7.2018** führte die belangte Behörde zusätzlich zum bereits in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 3.4.2018 Vorgebrachten aus, dass die UmgrStR 2002 nicht ausdrücklich darauf Bezug nähmen, ob im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge die Abgabenverbindlichkeiten einer anderen juristischen Person zugesprochen werden könnten als jener, welcher das Vermögen des Geschäftsfalles zugesprochen wird, auf das die Steuern

erhoben wurden. Nach Ansicht des Finanzamtes könne die Bf als abspaltende Körperschaft grundsätzlich nur nach Maßgabe zivilrechtlicher Vorschriften zur Haftung für Steuerschulden herangezogen werden; hinsichtlich der nicht übergegangenen Vermögensteile verbleibe sie Steuerschuldnerin für daraus entspringende Abgabenverbindlichkeiten. Bei der im konkreten Fall durchgeführten Abspaltung zur Aufnahme nach § 17 SpaltG (partielle Gesamtrechtsnachfolge) würden Abgaben- und Zahlungsansprüche daher entsprechend ihrer Zuordnung zum betreffenden Vermögensteil aufzuteilen und dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zuzuordnen sein. Maßgebend sei die im Spaltungsplan vorgenommene Zuordnung. Die von der Bf vorgenommene Interpretation des Vertrages vom 10.8.2012, wonach gem der Zweifelsregel in Punkt 11.1 die Abgabenverbindlichkeiten der übernehmenden Gesellschaft, also der **\*\*\*4\*\*\***, zuzuordnen seien, sei unzulässig. Der Spaltungsplan enthalte nämlich keine explizite Anordnung, dass die noch nicht bekannten Abgabenverbindlichkeiten auf den Teilbetrieb „**\*\*\*6\*\*\***“ abgespalten werden sollten. Diese Abgabenverbindlichkeiten stünden nämlich in keinem Zusammenhang zur „**\*\*\*6\*\*\***“. Die Geschäftsfälle, auf welche sich die Abgabenverbindlichkeiten stützen, seien ebenso bei der Bf verblieben. Darüber hinaus sei seit dem Spaltungsstichtag 31.12.2011 bis zur Beschwerdeerhebung im Jänner 2018 ein langer Zeitraum vergangen, innerhalb dessen die Bf etwa im November 2013 Gelder für die USt-Bescheide für die Jahre 2005 bis 2009 an das Finanzamt überwiesen habe. Am **19.12.2013** wurden **USt-Bescheide** für **2010** und **2011** erlassen, wobei laut dem Abgabekonto der Bf der Großbetriebsprüfung zufolge die Bf die **Abgabenschuld** aus beiden USt-Bescheiden am **30.12.2013** an das Finanzamt **überwiesen** habe, ohne zu monieren, dass diese Bescheide nicht an diese, sondern an die **\*\*\*4\*\*\*** zu richten gewesen wären. Die Bf habe somit die bis zum Spaltungsstichtag 31.12.2011 nachträglich bekannt gewordenen Abgaben bezahlt und auch keine Rechtsmittel dahingehend erhoben, dass laut Vertrag vom 10.8.2012 diese Abgabenverbindlichkeiten eigentlich der **\*\*\*4\*\*\*** vorzuschreiben gewesen wären. Ebenso seien die USt-Nachforderungen der letzten Außenprüfung (abgeschlossen 2013) von der Bf entrichtet worden. Zu diesem Zeitpunkt (laut offenem Firmenbuch seit 7.2.2014) sei die **\*\*\*10\*\*\*** Pte. Ltd. bereits Alleinaktionärin der Bf gewesen. Ebenso wenig habe die Bf dem Finanzamt bislang mitgeteilt, dass für unbekanntesteuerliche Verbindlichkeiten betreffend Abgaben vor dem Spaltungsstichtag 31.12.2011 die **\*\*\*4\*\*\*** nunmehr Gesamtrechtsnachfolgerin sei.

## II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

### 1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist wie im Verfahrensgang geschildert aktenkundig, wurde von keiner Partei bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden.

## 2. Rechtslage

Das Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen werden (Umgründungssteuergesetz – **UmgrStG**), BGBl 1991/699 idF BGBl I 2015/118, lautet auszugsweise:

*„Sonstige Rechtsfolgen der Spaltung*

§ 38.

[...]

*(3) Spaltungen gelten nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994; neue oder übernehmende Körperschaften treten für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein.*

[...]“

## 3. Rechtliche Beurteilung

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

Im Beschwerdefall ist strittig, wer rechtsnachfolgender Unternehmer hinsichtlich der Feststellungen der Großbetriebsprüfung ist.

Die Bf vertritt diesbzgl die Auffassung, dass die festgestellten Abgabenverbindlichkeiten (USt-Schulden) im Rahmen der mit Stichtag 31.12.2011 durchgeführten Abspaltung rechtswirksam von der Bf auf die **\*\*\*4\*\*\*** übergegangen sind, da unter Punkt 11.1. des Spaltungs- und Übernahmungsvertrages vom 10.8.2012 geregelt wurde, dass alle nicht in Punkt 10. explizit als zurückbleibende Vermögen genannten ua Verpflichtungen, Verbindlichkeiten, Haftungen oder sonstige Lasten Teil des abgespaltenen Vermögens sind und der **\*\*\*4\*\*\*** als übernehmender Gesellschaft zugeordnet werden.

Diese Auffassung greift jedoch zu kurz: Abgabenverbindlichkeiten können nicht mit der Wirkung auf Dritte übertragen werden, dass der Dritte zum Abgabenschuldner wird. Übernommen werden kann allenfalls die Tragung der finanziellen Lasten, nicht jedoch die Unternehmereigenschaft. Die Steuerschuldnerschaft ist eine Rechtsposition, die durch das unternehmerische Handeln einer Person entsteht. Eine solche Position kann nicht willkürlich

übertragen werden. Im Fall der (partiellen) Rechtsnachfolge ist daher ausschließlich maßgebend, ob die Steuerschuld aufgrund des Handelns des Rechtsvorgängers entstanden ist.

Im Falle von Spaltungen treten übernehmende Körperschaften gem § 38 Abs 3 UmgrStG für den Bereich der USt unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass die übernehmende Körperschaft hinsichtlich des Vermögens, das nicht auf sie übergegangen ist, eben nicht in die Rechtsstellung als Unternehmer eintritt.

Im Beschwerdefall ist der gesamte operative Geschäftsbetrieb (Core Bereich), dh auch der Bankbetrieb, in dem die Vorsteuern lukriert wurden, laut Vertrag vom 10.8.2012 bei der Bf verblieben. Die hier fraglichen Abgabenverbindlichkeiten stehen im Zusammenhang mit Geschäftsfällen, die das verbliebene Bankgeschäft der Bf verkörpern.

Auf Basis des Verursacherprinzips erweist sich folglich die durch die belangte Behörde vorgenommene Zuordnung der Abgabenverbindlichkeiten zur Bf als zutreffend.

Diese Zuordnung ist auch insofern sachgerecht, als die Bf selbst keine Beschwerde gegen die nach dem Spaltungstichtag ergangenen (ursprünglichen) USt-Bescheide 2010 und 2011 vom 19.12.2013 zB mit der Begründung erhoben hat, dass sie nicht Rechtsnachfolgerin ist. Dementsprechend hat sie auch die Verbindlichkeiten auf ihrem Abgabekonto entrichtet. Warum diese Rechtsnachfolge nicht hinsichtlich der nachträglichen Feststellungen in den angefochtenen Bescheiden gelten soll, konnte die Bf nicht dartun.

Zum von der Bf ins Treffen geführten Judikat des BFG vom 1.6.2018, RV/7104647/2017, ist auszuführen, dass in diesem Fall der gesamte operative Geschäftsbetrieb – dh auch die verlustverursachenden Betriebe, aufgrund derer anrechenbare Mindeststeuern entstanden – an die B-GmbH abgespalten wurde, womit sie auch Rechtsnachfolgerin der A-AG hinsichtlich der Anrechnung von Mindeststeuer der A-AG selbst sowie von auf die A-AG verschmolzenen Gesellschaften war. Diesbzgl ergibt sich auch kein Widerspruch zu der hier getroffenen Beurteilung.

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

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

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

Im vorliegenden Fall hing die Entscheidung von den Umständen des Einzelfalles sowie von auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachverhaltsfragen ab. Es waren in casu keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 13. Jänner 2022



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

Die Revision wird zurückgewiesen.

**Begründung:**

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



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



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



grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

13 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

14 Zur Zulässigkeit wird in der Revision geltend gemacht, das Verwaltungsgericht sei von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zur Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 23 UmgrStG abgewichen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien der Zusammenschlussvertrag, der darauf basierende Gesellschaftsvertrag und der Abtretungsvertrag als Einheit zu qualifizieren.

15 Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht dargetan.

16 Gemäß Art. IV UmgrStG liegt ein Zusammenschluss im Sinne des genannten Gesetzes vor, wenn Vermögen (das sind Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG), das einen positiven Verkehrswert besitzt, ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird (§ 23 UmgrStG).





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



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

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

W i e n , am 3. März 2022

# URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

11. Juli 2024(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 2 Nr. 1 – Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 – Steuerpflichtige – Möglichkeit der Mitgliedstaaten, Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen als ‚Mehrwertsteuergruppe‘ bezeichneten Steuerpflichtigen zu behandeln – Leistungen innerhalb der Mehrwertsteuergruppe – Besteuerung solcher Leistungen – Empfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Leistungen – Gefahr von Steuerverlusten“

In der Rechtssache C-184/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 26. Januar 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 22. März 2023, in dem Verfahren

**Finanzamt T**

gegen

**S**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Lycourgos, der Richterin O. Spineanu-Matei, der Richter J.-C. Bonichot (Berichterstatter) und S. Rodin sowie der Richterin L. S. Rossi,

Generalanwalt: A. Rantos,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von S, vertreten durch Rechtsanwälte R. J. Schwerin und D. Sommerfeld,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und A. Hoesch als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch B. Eggers und M. Herold als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 16. Mai 2024

folgendes

## Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der

Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt T (Deutschland) und S, einer deutschen Stiftung öffentlichen Rechts, wegen der von dieser Stiftung für den Besteuerungszeitraum 2005 erhobenen Mehrwertsteuer.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Unionsrecht*

- 3 Die Sechste Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) mit Wirkung vom 1. Januar 2007 aufgehoben und ersetzt. In Anbetracht des entscheidungserheblichen Zeitraums unterliegt der Ausgangsrechtsstreit jedoch weiterhin der Sechsten Richtlinie.

- 4 Art. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

...“

- 5 Art. 4 der Richtlinie sah vor:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

...

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig‘ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

(5) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

...“

- 6 Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

...

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.“

7 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie regelte:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

b) die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden“.

8 Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie sah vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

...“

9 Art. 11 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend ‚Mehrwertsteuerausschuss‘ genannt) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“

### ***Deutsches Recht***

10 In § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG) heißt es:

„Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

...

2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. ...“

11 § 3 Abs. 9a UStG bestimmt:

„Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt

...

2. die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.“

### **Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefragen**

12 Gemäß dem Vorlagebeschluss handelt es sich bei S um eine deutsche Stiftung öffentlichen Rechts, die Trägerin einer Universität, die auch einen Bereich für Universitätsmedizin unterhält, sowie Organträgerin der U-GmbH ist.

13 Im Jahr 2005 erbrachte die U-GmbH für S Reinigungs-, Hygiene- und Wäschereileistungen sowie Patiententransportdienstleistungen. Die Reinigungsleistungen umfassten den gesamten Gebäudekomplex des Bereichs Universitätsmedizin, zu dem neben Patientenzimmern, Fluren und Operationssälen auch Hörsäle und Labore gehören.

14 S übt in diesem Gebäudekomplex wirtschaftliche Tätigkeiten aus, für die sie der Mehrwertsteuer unterliegt, nutzt aber Hörsäle und andere Räume des Komplexes für die Ausbildung der Studierenden und damit für den hoheitlichen Bereich, für den sie nicht als Mehrwertsteuerpflichtige gilt. Der Flächenanteil des hoheitlichen Bereichs betrug 7,6 % der Gesamtfläche des Gebäudekomplexes.

15 Am 3. November 2005 berichtigte das Finanzamt im Anschluss an eine Außenprüfung den Umsatzsteuerbescheid von S für das Jahr 2005.

16 Erstens ging das Finanzamt davon aus, dass es sich bei den Betrieben von S, deren Organträgerin sie sei, um ein einheitliches Unternehmen handele, für das nur eine Umsatzsteuererklärung abzugeben und dementsprechend nur ein Umsatzsteuerbescheid zu erteilen sei.

17 Zweitens seien die von der U-GmbH für S erbrachten Reinigungsleistungen nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG als Umsätze anzusehen, die innerhalb der zwischen S und der U-GmbH bestehenden Organschaft erbracht worden seien und damit nicht der Mehrwertsteuer unterlägen.

18 Soweit jedoch diese Leistungen für den nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Hoheitsbereich von S erfolgt seien, dienten sie einer „unternehmensfremden“ Tätigkeit und lösten bei S eine „sonstigen Leistung gegen Entgelt ... gleichgestellt[e] ... unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung“ im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (mit dem Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie umgesetzt wurde) aus.

19 Demgemäß erhöhte das Finanzamt den von S zu entrichtenden Umsatzsteuerbetrag.

20 Der von S gegen diesen Bescheid eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg.

21 Das Finanzgericht (Deutschland) gab der von S gegen die höhere Umsatzsteuer erhobenen Klage statt. Die Organschaft, die S als Organträgerin und die U-GmbH als Organgesellschaft zu einem Unternehmen zusammenfasse, erstreckte sich auch auf den Hoheitsbereich von S, jedoch lägen die Voraussetzungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG nicht vor.

22 Das Finanzamt legte gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof (Deutschland), dem vorlegenden Gericht, ein. Dieses ersuchte den Gerichtshof, im Wege der Vorabentscheidung zu klären, ob die deutsche Regelung zur Organschaft mit dem Unionsrecht vereinbar und Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie anwendbar ist.

23 In diesem Vorabentscheidungsverfahren erging das Urteil vom 1. Dezember 2022, Finanzamt T (Leistungen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe) (C-269/20, EU:C:2022:944). Darin hat der

Gerichtshof festgestellt, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, zum einzigen Steuerpflichtigen einer Mehrwertsteuergruppe deren Organträger zu bestimmen, wenn dieser in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und unter der Voraussetzung, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt. Er hat außerdem entschieden, dass das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass in dem Fall, dass eine solche Organschaft zum einen wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, für die sie der Mehrwertsteuer unterliegt, und zum anderen Tätigkeiten im Rahmen der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben, für die sie gemäß Art. 4 Abs. 5 dieser Richtlinie nicht als mehrwertsteuerpflichtig gilt, die Erbringung einer Dienstleistung im Zusammenhang mit dieser hoheitlichen Tätigkeit durch ein Mitglied dieser Gruppe nicht gemäß Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie besteuert werden darf.

- 24 Das vorliegende Gericht hält es für erforderlich, den Gerichtshof im Rahmen jenes Rechtsstreits erneut anzurufen und mit der Frage zu befassen, ob gegen Entgelt erbrachte Leistungen, die zwischen Personen derselben Mehrwertsteuergruppe erbracht werden, nach Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen. Hierüber bestehe in Anbetracht der Ausführungen des Gerichtshofs in den Rn. 77 bis 80 des Urteils vom 1. Dezember 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), Unsicherheit.
- 25 Es stelle sich außerdem die Frage, ob solche Leistungen in Anbetracht der sich aus den Urteilen vom 1. Dezember 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), und vom 1. Dezember 2022, Finanzamt T (Leistungen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe) (C-269/20, EU:C:2022:944), ergebenden Grundsätze nicht wenigstens dann der Mehrwertsteuer unterliegen sollten, wenn der Leistungsempfänger nicht oder nur teilweise berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, und zwar um die „Gefahr von Steuerverlusten“ zu vermeiden.
- 26 Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Führt die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dazu, dass entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie unterliegen?
  2. Unterliegen entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht?

### ***Zu den Vorlagefragen***

- 27 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass zwischen Personen ein und derselben Mehrwertsteuergruppe gegen Entgelt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, und ob der Umstand, dass der Leistungsempfänger die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abziehen darf, zu berücksichtigen ist, weil in einem solchen Fall die Gefahr von Steuerverlusten bestünde.
- 28 Vorab ist daran zu erinnern, dass nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.
- 29 Nach Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

- 30 Darüber hinaus ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass eine Dienstleistung nur dann der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Januar 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Zur Klärung der Frage, ob ein solches Rechtsverhältnis besteht, ist zu untersuchen, ob der Leistende einer selbständigen Wirtschaftstätigkeit nachgeht, insbesondere ob er das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit trägt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. September 2014, Skandia America [USA], filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 25, und vom 24. Januar 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, Rn. 35).
- 32 Was die Frage angeht, ob die zwischen Mitgliedern derselben Mehrwertsteuergruppe erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, ist in Anbetracht der vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in seinem Urteil vom 1. Dezember 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), auf diesen Aspekt nicht eingegangen ist.
- 33 In den Rn. 77 bis 80 dieses Urteils, auf die das vorlegende Gericht besonders hinweist, wurde die Frage geprüft, ob ein Mitgliedstaat bestimmte Einheiten „im Wege der Typisierung“ im Sinne von Art. 4 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie als nicht selbständig ansehen darf, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger einer Mehrwertsteuergruppe eingegliedert sind.
- 34 Den Rn. 23 und 28 bis 30 dieses Urteils ist zu entnehmen, dass dasselbe vorlegende Gericht, das auch das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen eingereicht hat, diese Frage gestellt hatte, um zu beurteilen, ob die deutsche Regelung der Organschaft jedenfalls durch Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie „gerechtfertigt“ sein könnte.
- 35 Folglich greift die auf das Urteil vom 1. Dezember 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), zurückgehende Rechtsprechung nicht der Beantwortung der Frage vor, ob die zwischen den Mitgliedern ein und derselben Mehrwertsteuergruppe erbrachten Leistungen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen.
- 36 Zur Beantwortung dieser Frage sind jedoch die Zugehörigkeit dieser Mitglieder zur selben Mehrwertsteuergruppe und die besonderen Bestimmungen von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. März 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, Rn. 22).
- 37 Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als „einen Steuerpflichtigen“ zu behandeln.
- 38 Außerdem ergibt sich aus ständiger Rechtsprechung, dass die Umsetzung der in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Regelung verlangt, dass die aufgrund dieser Bestimmung erlassene nationale Regelung es Einheiten, zwischen denen solche Beziehungen bestehen, gestattet, nicht mehr als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige, sondern zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt zu werden, und dass, wenn ein Mitgliedstaat von dieser Bestimmung Gebrauch macht, die untergeordnete Einheit oder die untergeordneten Einheiten im Sinne dieser Vorschrift nicht als Steuerpflichtiger oder Steuerpflichtige im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gelten können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Mai 2008, Amplificientifica und Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19, vom 1. Dezember 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, Rn. 45, und vom 1. Dezember 2022, Finanzamt T [Leistungen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe], C-269/20, EU:C:2022:944, Rn. 39).

- 39 Folglich schließt die Gleichstellung einer Mehrwertsteuergruppe mit einem einzigen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie es aus, dass die Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und innerhalb und außerhalb ihrer Gruppe weiter als Steuerpflichtige angesehen werden, da nur der einzige Steuerpflichtige befugt ist, diese Erklärungen abzugeben. Diese Vorschrift setzt somit, wenn ein Mitgliedstaat von ihr Gebrauch macht, zwingend voraus, dass die nationale Umsetzungsregelung einen einzigen Steuerpflichtigen vorsieht und dass der Gruppe nur eine Mehrwertsteuernummer zugeteilt wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Mai 2008, Ampliscientifica und Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19 und 20, sowie vom 1. Dezember 2022, Finanzamt T [Leistungen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe], C-269/20, EU:C:2022:944, Rn. 40).
- 40 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 44 und 45 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, folgt daraus, dass ein Leistender, der einer Mehrwertsteuergruppe angehört, nicht einzeln als von dieser Gruppe getrennter Steuerpflichtiger betrachtet werden kann, so dass nicht bestimmt zu werden braucht, ob er die Voraussetzung der Selbständigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie erfüllt, wenn er für eine andere Einheit dieser Gruppe gegen Entgelt eine Leistung erbringt. Eine solche Leistung kann folglich nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie fallen.
- 41 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der nach Art. 398 der Richtlinie 2006/112 eingesetzte Mehrwertsteuerausschuss in den Leitlinien, die sich aus seiner 119. Sitzung vom 22. November 2021 ergeben, die gleiche Auffassung in Bezug auf die Mehrwertsteuergruppe im Sinne von Art. 11 dieser Richtlinie vertreten hat; nach diesen Leitlinien schließt die Behandlung einer Mehrwertsteuergruppe als einzige Steuerpflichtige aus, dass die Mitglieder dieser Gruppe weiterhin innerhalb und außerhalb ihrer Gruppe für Zwecke der Mehrwertsteuer als getrennte Steuerpflichtige behandelt werden. Ein solches Dokument hat zwar keinen bindenden Charakter, stellt aber gleichwohl eine Hilfe bei der Auslegung der Sechsten Richtlinie dar (vgl. entsprechend Beschluss vom 8. Oktober 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, EU:C:2020:814, Rn. 48).
- 42 Ebenso wird in Nr. 3.4.3 der Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MwSt-Gruppe gemäß Artikel 11 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (KOM[2009] 325 endgültig), die „Gruppeninterne Lieferungen und Dienstleistungen“ betrifft, erläutert, dass Umsätze zwischen den einzelnen Mitgliedern ein und derselben Mehrwertsteuergruppe im Hinblick auf die Mehrwertsteuer nicht existent sind.
- 43 Was die Frage betrifft, ob hiervon der spezielle Fall, dass der Erbringer einer solchen Leistung kein Recht auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer hat, zu unterscheiden ist, weil in diesem Fall die „Gefahr von Steuerverlusten“ bestünde, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass bei einer Mehrwertsteuergruppe das Recht auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer der Gruppe selbst und nicht deren Mitgliedern zusteht.
- 44 Außerdem bezog sich in den vom vorlegenden Gericht in seinem Vorlagebeschluss angeführten Urteilen vom 1. Dezember 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), und vom 1. Dezember 2022, Finanzamt T (Leistungen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe) (C-269/20, EU:C:2022:944), die darin vom Gerichtshof angesprochene Voraussetzung betreffend die Notwendigkeit, eine Gefahr von Steuerverlusten zu verhindern, auf eine andere als die im Rahmen der vorliegenden Rechtssache geprüfte Frage.
- 45 Wie Rn. 60 des Urteils vom 1. Dezember 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), und Rn. 53 des Urteils vom 1. Dezember 2022, Finanzamt T (Leistungen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe) (C-269/20, EU:C:2022:944), zu entnehmen ist, ging es dort nämlich um die Frage, ob ein Mitgliedstaat die Möglichkeit hat, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern deren Organträger zum einzigen Steuerpflichtigen zu bestimmen. Wie in Rn. 23 des vorliegenden Urteils ausgeführt, war der Gerichtshof der Auffassung, dass dies der Fall sein kann, wenn diese Bestimmung in Bezug auf die Steuereinnahmen zum selben Ergebnis führt wie wenn die Mehrwertsteuergruppe selbst Steuerpflichtige wäre (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 1. Dezember 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, Rn. 57 bis 59, und vom

1. Dezember 2022, Finanzamt T [Leistungen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe], C-269/20, EU:C:2022:944, Rn. 50 bis 52).

46 Dagegen ergäbe sich die „Gefahr von Steuerverlusten“, auf die das vorlegende Gericht mit seiner zweiten Frage Bezug nimmt, in erster Linie nicht aus der Anwendung besonderer Voraussetzungen des Rechts eines Mitgliedstaats auf die Regelung über die Mehrwertsteuergruppe, sondern aus der Anwendung des in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und seiner Vorschriften über den Abzug der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer.

47 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass gegen Entgelt erbrachte Leistungen zwischen Personen, die ein und derselben Mehrwertsteuergruppe angehören, selbst dann nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn die vom Empfänger dieser Leistungen geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf.

### **Zur zeitlichen Begrenzung der Wirkungen**

48 Die Bundesrepublik Deutschland hat beantragt, die zeitliche Wirkung des vorliegenden Urteils zu begrenzen, falls der Gerichtshof die erste oder die zweite Frage bejahen sollte.

49 In Anbetracht der Antwort auf die beiden vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen erübrigt sich eine Entscheidung über diesen Antrag.

### **Kosten**

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

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

**Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage**

**sind dahin auszulegen, dass**

**gegen Entgelt erbrachte Leistungen zwischen Personen, die ein und derselben Mehrwertsteuergruppe angehören, die aus rechtlich selbständigen, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbundenen Personen besteht und von einem Mitgliedstaat als einzige Steuerpflichtige bestimmt wird, selbst dann nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn die vom Empfänger dieser Leistungen geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf.**

Lycourgos

Spineanu-Matei

Bonichot

Rodin

Rossi

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 11. Juli 2024.

A. Calot Escobar

C. Lycourgos

---

\* Verfahrenssprache: Deutsch.



# Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

25. April 2024\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbare Umsätze – Art. 16 – Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen und unentgeltliche Zuwendung dieses Gegenstands an einen anderen Steuerpflichtigen – Trocknung von Holz und Beheizen von Spargelfeldern mit Wärme aus einem Blockheizkraftwerk, das an eine Biogasanlage angeschlossen ist – Art. 74 – Steuerbemessungsgrundlage – Selbstkostenpreis – Beschränkung auf vorsteuerbelastete Kosten“

In der Rechtssache C-207/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 22. November 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 29. März 2023, in dem Verfahren

**Finanzamt X**

gegen

**Y KG**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz sowie der Richter P. G. Xuereb (Berichterstatter) und A. Kumin,

Generalanwalt: J. Richard de la Tour,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Y KG, vertreten durch Rechtsanwalt T. Streit und Rechtsanwältin A. Zawatson,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und N. Scheffel als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Behre und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

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

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 16 und 74 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Y KG und dem Finanzamt X (Deutschland) über die Erhebung von Mehrwertsteuer auf unentgeltliche Wärmelieferungen aus dem Blockheizkraftwerk, das an die Biogasanlage der Y KG angeschlossen ist, zum einen an den Unternehmer A zur Trocknung von Holz und zum anderen an die Gesellschaft B zum Beheizen ihrer Spargelfelder.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 In Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

- a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

...“

- 4 Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

- 5 Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

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

- 6 In Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde

Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Jedoch werden einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt nicht gleichgestellt Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster für die Zwecke des Unternehmens.“

7 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

8 Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei den in den Artikeln 16 und 18 genannten Umsätzen in Form der Entnahme oder der Zuordnung eines Gegenstands des Unternehmens durch einen Steuerpflichtigen oder beim Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder seine Rechtsnachfolger im Fall der Aufgabe seiner steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit ist die Steuerbemessungsgrundlage der Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.“

9 In Art. 78 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

- a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;
- b) Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger fordert.

Die Mitgliedstaaten können als Nebenkosten im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b Kosten ansehen, die Gegenstand einer gesonderten Vereinbarung sind.“

10 Art. 79 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente nicht einzubeziehen:

- a) Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen;
- b) Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Erwerber oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird;
- c) Beträge, die ein Steuerpflichtiger vom Erwerber oder vom Dienstleistungsempfänger als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind.

Der Steuerpflichtige muss den tatsächlichen Betrag der in Absatz 1 Buchstabe c genannten Auslagen nachweisen und darf die Mehrwertsteuer, die auf diese Auslagen gegebenenfalls erhoben worden ist, nicht als Vorsteuer abziehen.“

### *Deutsches Recht*

11 § 3 Abs. 1b des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) bestimmt:

„Einer Lieferung gegen Entgelt werden gleichgestellt

1. die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen;
2. die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
3. jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

12 In § 10 Abs. 4 UStG heißt es:

„Der Umsatz wird bemessen

1. bei dem Verbringen eines Gegenstands im Sinne des § 1a Abs. 2 und des § 3 Abs. 1a sowie bei Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes;

...“

13 § 8 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes in der Fassung vom 7. November 2006 (BGBl. 2006 I S. 2550) (im Folgenden: EEG) bestimmt:

„(1) Für Strom, der in Anlagen mit einer Leistung bis einschließlich 20 Megawatt gewonnen wird, die ausschließlich Biomasse im Sinne der nach Absatz 7 erlassenen Rechtsverordnung einsetzen, beträgt die Vergütung ...

...

(3) Die Mindestvergütungen nach Absatz 1 Satz 1 erhöhen sich um jeweils 2,0 Cent pro Kilowattstunde, soweit es sich um Strom im Sinne von § 3 Abs. 4 des [Gesetzes für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) in der Fassung vom 19. März 2002 (BGBl. 2002 I S. 1092, im Folgenden: KWKG)] handelt und dem Netzbetreiber ein entsprechender Nachweis ... vorgelegt wird. Anstelle des Nachweises nach Satz 1 können für serienmäßig hergestellte KWK-Anlagen mit einer Leistung von bis zu 2 Megawatt geeignete Unterlagen des Herstellers vorgelegt werden, aus denen die thermische und elektrische Leistung sowie die Stromkennzahl hervorgehen.“

14 § 3 Abs. 4 KWKG in der Fassung vom 19. März 2002 sieht vor:

„KWK-Strom ist das rechnerische Produkt aus Nutzwärme und Stromkennzahl der KWK-Anlage. Bei Anlagen, die nicht über Vorrichtungen zur Abwärmeabfuhr verfügen, ist die gesamte Netto-Stromerzeugung KWK-Strom.“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen**

- 15 Y betreibt eine Biogasanlage zur Erzeugung von Biogas aus Biomasse. Das erzeugte Biogas wurde im Jahr 2008 zur dezentralen Strom- und Wärmeproduktion genutzt. Der so produzierte Strom wurde überwiegend in das allgemeine Stromnetz eingespeist und von dem Stromnetzbetreiber vergütet. Die durch diesen Prozess erzeugte Wärme diente zu einem Teil dem Produktionsprozess von Y.
- 16 Den überwiegenden Teil der so produzierten Wärme überließ Y mit Vertrag vom 29. November 2007 dem Unternehmer A „kostenlos“ zur Trocknung von Holz in Containern und mit Vertrag vom 29. Juli 2008 der Gesellschaft B, die mit der Wärme ihre Spargelfelder beheizte. In beiden Verträgen ist geregelt, dass die Höhe der Vergütung je nach wirtschaftlicher Lage des Wärmeabnehmers individuell vereinbart und in den Verträgen nicht festgelegt werde.
- 17 Im Jahr 2008 erhielt Y für die Lieferung von 6 714 247 kWh Strom vom Stromnetzbetreiber neben der sogenannten Mindest-Einspeisevergütung nach § 8 Abs. 1 EEG in Höhe von 1 054 337,85 Euro noch einen Erhöhungsbetrag nach § 8 Abs. 3 EEG in Höhe von 85 070,66 Euro, weil es sich um Strom aus Kraft-Wärme-Kopplung im Sinne von § 3 Abs. 4 KWKG in der Fassung vom 19. März 2002 handelte. Dieser Erhöhungsbetrag von 85 070,66 Euro wurde – ebenso wie die Mindestvergütung – gemäß der Umsatzsteuererklärung von Y in die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze von Y einbezogen.
- 18 Da Y den Wärmeabnehmern A und B kein Entgelt in Rechnung stellte, ging das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung von einer unentgeltlichen Entnahme der Wärme im Sinne von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG an A und B aus. Mangels eines Einkaufspreises für die Wärme berechnete das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für diese Entnahme gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten.
- 19 In seinem Umsatzsteuerbescheid vom 17. November 2011 bestätigte das Finanzamt dieses Ergebnis.
- 20 Den von Y dagegen eingelegten Einspruch wies das Finanzamt mit Entscheidung vom 1. August 2012 als unbegründet zurück.
- 21 Gegen den Umsatzsteuerbescheid erhob Y Klage beim Finanzgericht (Deutschland), das dieser stattgab.
- 22 Auf die Revision des Finanzamts hob der Bundesfinanzhof (Deutschland) das Urteil des Finanzgerichts auf und verwies die Sache an dieses zurück. Der Bundesfinanzhof hielt die Sache für nicht spruchreif, da nicht entschieden werden könne, in welcher Höhe die unentgeltlichen Wertabgaben von Y versteuert werden müssten, und es Sache des Finanzgerichts sei, die insoweit erforderlichen Feststellungen zu treffen.

- 23 Nach Zurückverweisung an das Finanzgericht gab dieses der Klage teilweise statt. Es reduzierte die festgesetzte Umsatzsteuer, nachdem es festgestellt hatte, dass sich die Umsatzsteuer für die unentgeltlichen Wertabgaben nach den Selbstkosten für die Wärme bemesse.
- 24 Sowohl Y als auch das Finanzamt legten Revision beim Bundesfinanzhof, dem vorlegenden Gericht, ein.
- 25 Erstens stellt das vorlegende Gericht fest, dass Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vier Fälle der Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen – nämlich eine Entnahme „für seinen privaten Bedarf“ oder „für den Bedarf seines Personals“ oder „als unentgeltliche Zuwendung“ oder „für unternehmensfremde Zwecke“ – einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichstelle. Im vorliegenden Fall hält das vorlegende Gericht die Tatbestandsmerkmale einer unentgeltlichen Zuwendung eines Gegenstands im Sinne des dritten Falls dieser Bestimmung für erfüllt. Außerdem stellt das vorlegende Gericht fest, die unentgeltlich zugewandte Wärme sei von einer Anlage erzeugt worden, deren Errichtungs- und Betriebskosten Y zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Es fragt sich jedoch, ob der Tatbestand der Entnahme als unentgeltliche Zuwendung nicht über den Wortlaut dieser Bestimmung hinaus durch eine zusätzliche Voraussetzung einzuschränken sei. Denn auch dieser Tatbestand könnte dazu dienen, einen nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Endverbrauch eines Gegenstands zu verhindern, wobei eine solche einschränkende Auslegung aus dem Urteil vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712 ), abzuleiten sein könnte.
- 26 Für den Fall, dass dieser einschränkende Auslegung von Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gefolgt werden sollte, fragt sich das vorlegende Gericht jedoch, ob der unbesteuerter Endverbrauch zu verneinen sei, wenn der Zuwendungsempfänger, bei dem es sich um einen Steuerpflichtigen handle, den Zuwendungsgegenstand zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwende, oder ob es zusätzlich darauf ankomme, dass er den Zuwendungsgegenstand zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwende, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtige.
- 27 Zweitens ist dem vorlegenden Gericht zufolge angesichts dessen, dass Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Verwirklichung des in Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Entnahmetatbestands diene, bei der Auslegung von Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie die mit deren Art. 16 verfolgte Zielsetzung zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige gegenüber einem Endverbraucher keinen ungerechtfertigten Vorteil erlange. Sollte diese Zielsetzung auf Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu übertragen sein, könnte hieraus folgen, dass bei der Ermittlung des Selbstkostenpreises des unentgeltlich zugewandten Gegenstands nur die mit Mehrwertsteuer belasteten Kosten zu berücksichtigen wären. Wenn also der Steuerpflichtige, der einen Gegenstand herstelle, die nicht vorsteuerbelasteten Kosten nicht in die Ermittlung des Selbstkostenpreises dieses Gegenstands einbeziehen dürfe, erlange er gegenüber dem Endverbraucher, der einen Gegenstand herstelle, keinen ungerechtfertigten Vorteil.
- 28 Drittens möchte das vorlegende Gericht wissen, ob zum Selbstkostenpreis nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten des unentgeltlich zugewandten Gegenstands oder auch nur mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen gehören. Hiergegen sprächen aber die Schwierigkeiten, die sich ergäben, wenn mittelbar zurechenbare Kosten zu den Selbstkosten gehören würden. Das Ziel einer einfachen Wertbemessung von Entnahmen spreche daher gegen eine Einbeziehung derartiger Kosten.

29 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Handelt es sich um die „Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen ... als unentgeltliche Zuwendung“ im Sinne von Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn ein Steuerpflichtiger Wärme aus seinem Unternehmen unentgeltlich an einen anderen Steuerpflichtigen für dessen wirtschaftliche Tätigkeit abgibt (hier: Zuwendung von Wärme aus dem Blockheizkraftwerk eines Stromlieferanten an ein landwirtschaftliches Unternehmen zum Beheizen von Spargelfeldern)?

Kommt es hierfür darauf an, ob der steuerpflichtige Empfänger die Wärme für Zwecke verwendet, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen?

2. Schränkt der Tatbestand der Entnahme (Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie) den Selbstkostenpreis im Sinne des Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Weise ein, dass bei seiner Berechnung nur vorsteuerbelastete Kosten einzubeziehen sind?

3. Gehören zum Selbstkostenpreis nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten oder auch nur mittelbar zurechenbare Kosten wie zum Beispiel Finanzierungsaufwendungen?

### **Zur ersten Frage**

30 Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass es sich um eine einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen als unentgeltliche Zuwendung im Sinne dieser Bestimmung handelt, wenn der Steuerpflichtige von ihm erzeugte Wärme unentgeltlich an andere Steuerpflichtige für deren wirtschaftliche Tätigkeit abgibt, und ob es hierfür darauf ankommt, ob diese anderen Steuerpflichtigen die Wärme für Umsätze verwenden, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen.

31 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur deren Wortlaut, sondern auch der Zusammenhang, in dem sie steht, sowie die Zwecke und Ziele zu berücksichtigen, die mit dem Rechtsakt, zu dem sie gehört, verfolgt werden (Urteil vom 21. Dezember 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Nach Art. 16 Abs. 1 3. Fall der Mehrwertsteuerrichtlinie wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen als unentgeltliche Zuwendung einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

33 Aus dem Wortlaut von Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht hervor, dass in diesem 3. Fall die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt wird, wenn zum einen die Entnahme eine unentgeltliche Zuwendung bewirkt hat und zum anderen der entnommene Gegenstand oder seine Bestandteile diesen Steuerpflichtigen zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

- 34 Dagegen ergibt sich aus der Prüfung des Wortlauts dieser Bestimmung nicht, dass eine zusätzliche Voraussetzung im Zusammenhang mit dem steuerlichen Status des Empfängers dieser Zuwendung insofern bestünde, als der Empfänger den zugewandten Gegenstand für Umsätze verwenden müsste, die zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen.
- 35 Im vorliegenden Fall lässt sich dem Vorabentscheidungsersuchen zum einen entnehmen, dass Y, eine mehrwertsteuerpflichtige Gesellschaft, ihrem Unternehmen Wärme entnommen hat, bei der es sich um einen körperlichen Gegenstand im Sinne von Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt, den sie im Rahmen ihrer Tätigkeiten erzeugt hat. Zudem geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass die Wärme von Y unentgeltlich an A und B zur Ausübung von deren wirtschaftlichen Tätigkeiten zugewandt wurde.
- 36 Zum anderen führt das vorlegende Gericht aus, dass Y angesichts dessen, dass die entgeltlichen Lieferungen des vom Blockheizkraftwerk von Y erzeugten Stroms der Mehrwertsteuer unterlegen hätten, berechtigt gewesen sei, die gesamte Vorsteuer für dieses Kraftwerk abzuziehen, das auch die an A und B unentgeltlich zugewandte Wärme erzeugt habe.
- 37 Was die Zwecke von Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und den Zusammenhang, in dem diese Bestimmung steht, betrifft, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie sicherstellen soll, dass der Steuerpflichtige, der für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals einen Gegenstand entnimmt, und der Endverbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art erwirbt, gleichbehandelt werden. Die Besteuerung der in Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnten Entnahmen dient nämlich zur Verhinderung von unversteuertem Endverbrauch (vgl. in diesem Sinne zu Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [ABl. 1977, L 145, S. 1], der Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht, Urteil vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Zu diesem Zweck stellt diese Bestimmung bestimmte Umsätze, für die der Steuerpflichtige keine tatsächliche Gegenleistung erhalten hat, entgeltlich ausgeführten Lieferungen von Gegenständen gleich, die der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne zu Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 Urteil vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Um jedoch Fälle eines unversteuerten Endverbrauchs zu vermeiden, muss die unentgeltliche Zuwendung des entnommenen Gegenstands unabhängig davon, wer sie erhält, einer späteren Besteuerung unterliegen.
- 40 Außerdem hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Ausnahme von dem Grundsatz darstellt, dass die Besteuerung der in Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnten Entnahmen zur Verhinderung von unversteuertem Endverbrauch dient, da er Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens gleichwohl von der Besteuerung ausnimmt (vgl. in diesem Sinne zu Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 Urteil vom 30. September 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 41 Die Begriffe in Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind daher eng auszulegen, damit die Ziele von Art. 16 Abs. 1 nicht beeinträchtigt werden. Somit kann das Ziel dieser Ausnahme nicht darin bestehen, Gegenstände von der Mehrwertsteuer zu befreien, die zu einem anderen Endverbrauch als dem führen, der mit Umsätzen zur Bewerbung von Gegenständen durch Warenmuster naturgemäß verbunden ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. September 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, Rn. 20 und 25).
- 42 Daraus folgt, dass die in Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Entnahmen unentgeltlich zugewandter Gegenstände nur dann von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, wenn es sich um Entnahmen für Geschenke von geringem Wert oder Warenmuster im Sinne von Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt.
- 43 Im vorliegenden Fall kann die entnommene und zugewandte Wärme jedoch nicht als Geschenk von geringem Wert oder Warenmuster im Sinne von Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden.
- 44 Zudem ergibt sich aus Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass nicht nach dem steuerlichen Status des Empfängers von Warenmustern differenziert wird und dass dieser Status folglich für die Anwendung dieser Bestimmung nicht relevant ist (vgl. in diesem Sinne zu Art. 5 Abs. 6 Satz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 Urteil vom 30. September 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, Rn. 51 und 52).
- 45 Im Übrigen könnte eine Auslegung von Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin, dass der steuerliche Status des Empfängers des entnommenen und unentgeltlich zugewandten Gegenstands zu berücksichtigen wäre, zu praktischen Schwierigkeiten führen auf die sowohl vom vorlegenden Gericht als auch von der Europäischen Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen hingewiesen wurde, da der Steuerpflichtige, der einen Gegenstand entnimmt und unentgeltlich zuwendet, gezwungen wäre, Nachforschungen anzustellen, um diesen Status zu prüfen.
- 46 Schließlich hat der Gerichtshof zwar in Rn. 68 des Urteils vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712), auf das sich insbesondere Y beruft, entschieden, dass zugunsten einer Gemeinde durchgeführte Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße, die der Öffentlichkeit offensteht, aber im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der diese Arbeiten unentgeltlich durchgeführt hat, von ihm sowie von der Öffentlichkeit genutzt wird, keinen Umsatz darstellen, der einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne von Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 (entspricht Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie) gleichzustellen ist.
- 47 Zum einen jedoch kamen diese Arbeiten dem die Zuwendung vornehmenden Steuerpflichtigen zugute und wiesen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit auf. Zum anderen waren die Kosten der erhaltenen Eingangsleistungen, die mit diesen Arbeiten in Zusammenhang standen, Kostenelemente der von diesem Steuerpflichtigen getätigten Ausgangsumsätze. Dagegen gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass die von Y entnommene und unentgeltlich zugewandte Wärme auch von Y genutzt worden wäre.
- 48 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 16 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass es sich um eine einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme eines Gegenstands durch einen

Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen als unentgeltliche Zuwendung im Sinne dieser Bestimmung handelt, wenn der Steuerpflichtige von ihm erzeugte Wärme unentgeltlich an andere Steuerpflichtige für deren wirtschaftliche Tätigkeit abgibt, wobei es hierfür nicht darauf ankommt, ob diese anderen Steuerpflichtigen die Wärme für Zwecke verwenden, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen.

### Zur zweiten und zur dritten Frage

- 49 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Selbstkostenpreis im Sinne dieser Bestimmung nicht nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten umfasst, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, und ob bei der Berechnung des Selbstkostenpreises nur vorsteuerbelastete Kosten einzubeziehen sind.
- 50 Bei den in den Art. 16 und 18 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Umsätzen in Form der Entnahme oder der Zuordnung eines Gegenstands des Unternehmens durch einen Steuerpflichtigen oder beim Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder seine Rechtsnachfolger im Fall der Aufgabe seiner steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit ist nach Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Steuerbemessungsgrundlage der Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden.
- 51 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits klargestellt hat, dass Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Ausnahme von der in Art. 73 genannten allgemeinen Regel darstellt (Urteil vom 8. Mai 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, Rn. 31). Außerdem geht aus Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie eindeutig hervor, dass die Steuerbemessungsgrundlage für Gegenstände oder gleichartige Gegenstände nur dann der „Selbstkostenpreis“ ist, wenn es keinen Einkaufspreis gibt (vgl. in diesem Sinne zu Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388, der Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht, Urteil vom 28. April 2016, *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, Rn. 38).
- 52 Der Gerichtshof hat zudem darauf hingewiesen, dass unter dem „im Zeitpunkt der Entnahme festgestellten Einkaufspreis“ im Sinne von Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Restwert des Gegenstands im Zeitpunkt der Entnahme zu verstehen ist. Zu dem in diesem Artikel ebenfalls genannten Umsatz in Form der Zuordnung eines Gegenstands hat der Gerichtshof ergänzt, dass die Steuerbemessungsgrundlage der zum Zeitpunkt der Zuordnung ermittelte Wert des betreffenden Gegenstands ist, der dem Marktpreis eines gleichwertigen Gegenstands unter Berücksichtigung der Kosten für den Umbau dieses Gegenstands entspricht (Urteil vom 8. Mai 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 53 Hierzu hat das vorliegende Gericht ausgeführt, dass im vorliegenden Fall kein Einkaufspreis festgestellt werden könne, da A und B nicht an ein Netz angeschlossen seien, das es ihnen ermöglichen würde, Wärme von Dritten gegen Entgelt zu beziehen. Es ist Sache des vorliegenden Gerichts, diesen Umstand zu überprüfen.
- 54 Der Gerichtshof hat auch festgestellt, dass sich die Steuerbehörde, anders als beim Kriterium des Selbstkostenpreises, beim Kriterium des Einkaufspreises gleichartiger Gegenstände auf die Marktpreise der betreffenden Art von Gegenständen im Zeitpunkt der Zuordnung des fraglichen

Gegenstands stützen kann, ohne im Einzelnen prüfen zu müssen, welche Wertfaktoren zu diesen Preisen geführt haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. April 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, Rn. 40).

- 55 Die Ermittlung des Selbstkostenpreises obliegt somit der Steuerbehörde unter Berücksichtigung aller relevanten Gesichtspunkte und erfordert eine eingehende Prüfung der Wertfaktoren, die zu diesem Preis führen können, der zu dem Zeitpunkt zu ermitteln ist, zu dem der Entnahmevorgang stattgefunden hat.
- 56 Sodann ist zu den dabei zu berücksichtigenden Gesichtspunkten festzustellen, dass aus dem Wortlaut von Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie keineswegs hervorgeht, dass der Selbstkostenpreis nur auf den unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten oder den vorsteuerbelasteten Kosten beruhen dürfte.
- 57 Im Übrigen nennt Art. 79 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Elemente aufführt, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden dürfen, keine mittelbaren Kosten wie Finanzierungsaufwendungen.
- 58 Da schließlich, wie sich aus der oben in Rn. 51 angeführten Rechtsprechung ergibt, die Steuerbemessungsgrundlage für Gegenstände oder gleichartige Gegenstände nur dann der Selbstkostenpreis ist, wenn es keinen Einkaufspreis gibt, müsste dieser Selbstkostenpreis so nah wie möglich am Einkaufspreis liegen und folglich sowohl die unmittelbaren Herstellungs- und Erzeugungskosten als auch mittelbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen einschließen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht.
- 59 Nach alledem ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass Art. 74 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Selbstkostenpreis im Sinne dieser Bestimmung nicht nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten umfasst, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht.

## **Kosten**

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

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

### **1. Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem**

**ist dahin auszulegen, dass**

**es sich um eine einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen als unentgeltliche Zuwendung im Sinne dieser Bestimmung handelt, wenn der Steuerpflichtige von ihm erzeugte Wärme unentgeltlich an andere Steuerpflichtige für**

**deren wirtschaftliche Tätigkeit abgibt, wobei es hierfür nicht darauf ankommt, ob diese anderen Steuerpflichtigen die Wärme für Zwecke verwenden, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen.**

**2. Art. 74 der Richtlinie 2006/112**

**ist dahin auszulegen, dass**

**der Selbstkostenpreis im Sinne dieser Bestimmung nicht nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten umfasst, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht.**

von Danwitz

Xuereb

Kumin

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 25. April 2024.

Der Kanzler  
A. Calot Escobar

Der Kammerpräsident  
T. von Danwitz

An den

Gerichtshof der Europäischen Union

Kanzlei des Gerichtshofes

Rue du Fort Niedergrünewald

L-2925 Luxemburg

## **Antrag auf Vorabentscheidung gemäß Art 267 AEUV**

Parteien des Ausgangsverfahrens am Bundesfinanzgericht zur GZ. **RV/7102759/2022;**  
**RV/7102782/2022-RV/7102785/2022:**

Beschwerdeführerin:

- **\*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\***
- vertreten durch: Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien

Belangte Behörde: Finanzamt für Großbetriebe, Radetzkystraße 2, 1030 Wien,

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2021 (Eingang: 21. Dezember 2021) gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 6. Dezember 2021 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2017, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, den Beschluss:

1. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird gemäß Artikel 267 AEUV die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die folgende Umsatzsteuerbefreiung eine staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union darstellt:  
  
Steuerfrei sind sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmen erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, und für die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz genannten Zusammenschlüsse.
2. Die Entscheidung über die Beschwerde ist bis zum Ergehen der Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union gemäß § 290 Abs. 2 BAO ausgesetzt.
3. Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig.

## Begründung

### 1. Sachverhalt

1. Die vor dem Bundesfinanzgericht beschwerdeführende Partei (in der Folge \*\*\*X\*\*\*) ist eine österreichische Bank. \*\*\*X\*\*\* ist zudem Organträgerin einer österreichischen umsatzsteuerrechtlichen Organschaft (MwSt-Gruppe).
2. \*\*\*X\*\*\* wandte nach eigenen Angaben, somit unbestritten, für die Streitjahre 2013 bis 2017 die sogenannte Zwischenbankbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 an (Vorhaltbeantwortung vom 28. November 2023).

3. § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 befreit sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmen erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, von der Umsatzsteuerpflicht, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden. Dh vereinfacht zusammengefasst stellt die Bestimmung sämtliche Dienstleistungen zwischen Unternehmen, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, umsatzsteuerfrei, wenn sie nicht bereits unter eine andere Steuerbefreiung fallen. Dies umfasst sämtliche Arten von Dienstleistungen, auch wenn diese unionsrechtlich gemäß Art. 132ff der Richtlinie 2006/112/EG (in der Folge MwSt-Richtlinie) nicht steuerfrei wären. Die Dienstleistungen müssen daher nicht bank- oder versicherungstypisch sein (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2017) § 6 Rn 490).
  
4. Nach im Schrifttum vertretener hM fehlt es der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 an einer unionsrechtlichen Grundlage (vgl. *Schefzig*, EuGH: Keine Zusammenschlussbefreiung für Finanzdienstleister, BFGjournal 2017, 380ff; *Rattinger*, in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> (2021) § 6 Rn 694; *Kanduth-Kristen/Tschiderer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON3.02 (2021) § 6 Rz 24). Die nationale Steuerbefreiung befreit nämlich undifferenziert nach Leistungsinhalt jegliche Dienstleistungen von der Umsatzsteuer. Nach dem Gesetzeswortlaut steuerbefreit können demnach beispielhaft angeführt: IT-Dienstleistungen, Beratungsdienstleistungen ebenso wie auch Restaurations- oder Kinderbetreuungsdienstleistungen sein, sofern diese zwischen Unternehmen erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen (und unmittelbar zur Ausführung dieser steuerfreien Umsätze verwendet werden).
  
5. Das Bundesfinanzgericht sieht sich außer Stande, einen Zustand herzustellen, der den Vorgaben der MwSt-Richtlinie entspricht: Eine unmittelbare Anwendung dieser Richtlinie gegen den Willen des Steuerpflichtigen ist unmöglich. Ebenso ist eine richtlinienkonforme Interpretation des nationalen Rechts möglich, weil eine derartige Interpretation *contra legem* nicht zulässig ist. Vielmehr hätte das Bundesfinanzgericht das für den Steuerpflichtigen günstigere nationale Recht anzuwenden und damit eine Steuerbefreiung, die möglicherweise keine unionsrechtliche Basis findet.

## 2. Zulässigkeit

6. Gemäß Art. 267 UAbs. 2 AEUV kann ein Gericht dem Gerichtshof eine Frage zur Entscheidung vorlegen, wenn für das Gericht eine Entscheidung über diese Frage zum Erlass seines Urteils erforderlich ist bzw. es dieses Gericht für erforderlich hält.
  
7. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Jedoch ist eine Zurückweisung des Ersuchens dann möglich, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. EuGH 16. Dezember 2008, Rs C-210/06, *Cartesio*, EU:C:2008:723, Rn 67; 13. März 2001, Rs C-379/98, *PreussenElektra*, EU:C:2001:160, Rn 39; 5. Dezember 2006, verb Rs C-94/04 und C-202/04, *Cipolla u. a.*, EU:C:2006:758, Rn 25).
  
8. Das Bundesfinanzgericht ist als Gericht im Sinne des Art. 267 AEUV zur Anrufung des EuGH berechtigt. Es handelt sich nicht um ein Problem hypothetischer Natur, weil **\*\*\*X\*\*\*** im vorliegenden Fall die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 in den anhängigen Streitjahren unstrittig angewendet hat.
  
9. Für das Bundesfinanzgericht ist die richtige Anwendung des Unionsrechts nicht derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.

## 3. Unionsrecht

10. Art. 107 Abs. 1 AEUV:

*„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“*

## 4. Nationales Recht

11. § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung BGBl. Nr. 663/1994 normiert (Hervorhebung durch Bundesfinanzgericht):

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

*[...]*

*28. die sonstigen Leistungen von Zusammenschlüssen von Unternehmern, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, an ihre Mitglieder, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. **Das gilt auch für sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmern erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, und für die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz genannten Zusammenschlüsse.***

*[...]“*

## 5. Zur Vorlagefrage

### 5.1. Vorbemerkungen

12. Das Bundesfinanzgericht möchte wissen, ob eine Regelung wie die Zwischenbankbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 eine staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV ist.
13. Anzumerken ist, dass sich die streitgegenständliche Regelung in einem gesetzlichen Änderungsprozess befindet. Demnach soll der im Beschwerdefall maßgebende letzte Satz des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 und damit die in Rede stehende Zwischenbankbefreiung entfallen. Die Erläuternden Bemerkungen führen dazu aus (EBRV 2610 BlgNR 27. GP 16): *„Zur Schaffung von Rechtssicherheit auf Basis der unionsrechtlichen Vorgaben soll § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz gestrichen werden. Die Änderung soll ab 1.1.2025 in Kraft treten.“* Dies impliziert, dass auch der österreichische Gesetzgeber offensichtlich unionsrechtliche Bedenken gegenüber der bisherigen Regelung hat. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Zeitpunkt der Beschlussfassung durch das Bundesfinanzgericht diese Regelung einerseits noch nicht in Kraft getreten ist und andererseits ein Inkrafttreten erst ab dem 1. Jänner 2025 geplant ist. Damit war die in § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 normierte Regelung der Zwischenbankbefreiung im Streitzeitraum betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2017 jedenfalls maßgebend. Dies insbesondere vor

dem Hintergrund als – wie in Rz 5 ausgeführt – eine unmittelbare Anwendung dieser Richtlinie gegen den Willen des Steuerpflichtigen unmöglich ist.

14. Zur beihilferechtlichen Rechtsprechung des Gerichtshofes im Zusammenhang mit der MwSt-Richtlinie kann auf das Urteil *Heiser* (vgl. EuGH 3. März 2005, Rs C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130) und die Beantwortung der zweiten Frage des Urteils *Puffer* (vgl. EuGH 23. April 2009, Rs C-460/07, *Puffer*, EU:C:2009:254) verwiesen werden.
15. Vorauszuschicken ist daher, dass eine Regelung, die sich aus der MwSt-Richtlinie ergibt und folglich von den Mitgliedstaaten einheitlich umzusetzen ist, keine staatliche Maßnahme darstellt. Art. 107 Abs. 1 AEUV wäre daher nicht anwendbar (vgl. EuGH 23. April 2009, Rs C-460/07, *Puffer*, EU:C:2009:254, Rn 70).
16. Soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich, besteht jedoch im vorliegenden Fall keine Grundlage in der MwSt-Richtlinie betreffend die gegenständliche Zwischenbankbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994. Der Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist folglich eröffnet.
17. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes ist daher im Lichte des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu prüfen, ob es sich bei § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994
  - (1) um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handelt,
  - (2) die geeignet ist den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen,
  - (3) die der Begünstigten (\*\*X\*\*) einen Vorteil gewährt und
  - (4) den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht.

## 5.2. Staatliche Maßnahme

18. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes umfasst der Begriff „Beihilfe“ nicht nur positive Leistungen wie etwa die Subventionen selbst, sondern auch staatliche Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen (vgl. EuGH 21. Dezember 2016, Rs C-164/15 P und C-165/15 P, *Kommission/Aer Lingus und Ryanair*, EU:C:2016:990 Rn 40).

19. Da – wie bereits ausgeführt – die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 einer Grundlage nach der MwSt-Richtlinie entbehrt, kommt sie als eine staatliche Maßnahme in Betracht (vgl. EuGH 3. März 2005, Rs C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130, Rn 28; idS EuG 5. April 2006, Rs T-351/02, *Deutsche Bahn*, EU:T:2006:104, Rn 102).
20. Das Bundesfinanzgericht nimmt daher im vorliegenden Fall das Kriterium einer staatlichen Beihilfe als erfüllt an.

### **5.3. Eignung zur Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten und zur Verfälschung bzw. Drohung der Verfälschung des Wettbewerbs**

21. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes verfälschen Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen (vgl. EuGH 19. September 2000, Rs C-156/98, *Kommission/Deutschland*, EU:C:2000:467, Rn 30 mwN). Die Eignung zur Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten kann unabhängig vom örtlichen oder regionalen Charakter der erbrachten Dienste oder von der Größe des betreffenden Tätigkeitsgebiets erfüllt sein (vgl. EuGH 3. März 2005, Rs C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130, Rn 33).
22. Im vorliegenden Fall kann **\*\*\*X\*\*\*** seine Dienstleistungen, die nicht ohnehin aufgrund einer anderen, unionsrechtskonformen Steuerbefreiung steuerfrei sind, an andere begünstigte Unternehmer steuerfrei erbringen. **\*\*\*X\*\*\*** kann damit seine Dienstleistungen, je nach anwendbarem Umsatzsteuersatz, um bis zu 20% günstiger anbieten, als andere, nicht begünstigte Unternehmer. Beispiel:
- Erbringt **\*\*\*X\*\*\*** eine IT-Dienstleistung an eine andere österreichische Bank, die diese Umsätze unmittelbar zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, ist die IT-Dienstleistung von **\*\*\*X\*\*\*** gemäß § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 steuerfrei. Wird die gleiche Dienstleistung von einem IT-Unternehmen erbracht, muss dieses 20% Umsatzsteuer in Rechnung stellen.*
23. Durch die steuerbefreite Leistungserbringung von **\*\*\*X\*\*\*** werden zudem auch die (steuerbefreiten) Leistungsempfänger begünstigt, weil – wie oben dargestellt – Voraussetzung für die Zwischenbankbefreiung ist, dass die Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden. Würde – wie das Beispiel in Rz 22 zeigt – ein IT-Unternehmen anstatt der steuerbefreiten **\*\*\*X\*\*\*** die

Dienstleistung erbringen, könnte der (steuerbefreite) Leistungsempfänger die Vorsteuer nicht in Abzug bringen und müsste tatsächlich einen höheren Preis bezahlen. Erbringt hingegen **\*\*\*X\*\*\*** unter Anwendung der Zwischenbankbefreiung die gleiche Leistung, hat der Leistungsempfänger aufgrund der Steuerbefreiung von **\*\*\*X\*\*\*** lediglich den Betrag ohne Umsatzsteuer zu begleichen. Damit besteht mit der Inanspruchnahme der Zwischenbankbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 durch **\*\*\*X\*\*\*** nicht nur für diese selbst eine Begünstigung, sondern auch für den Leistungsempfänger.

24. Da österreichische Banken in direktem Konkurrenzverhältnis zu anderen europäischen Banken stehen, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch von der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten auszugehen. Die Maßnahme bedroht ebenso den Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten.

#### **5.4. Selektivität**

25. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt die Beurteilung des Merkmals der Selektivität des Vorteils zunächst die Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situationen befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann (Urteil vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group u. a.*, C- 20/15 P und C- 21/15 P, EU:C:2016:981, Rn 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).
26. Im Zusammenhang mit steuerlichen Maßnahmen muss für die Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme als „selektiv“ in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt und in einem zweiten Schritt dargetan werden, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situationen befinden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group u. a.*, C- 20/15 P und C- 21/15 P, EU:C:2016:981, Rn 57).

27. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass das allgemeine oder „normale“ Steuersystem im Bereich der Mehrwertsteuer die unionsrechtlich determinierten Vorgaben der MwSt-Richtlinie sind (vgl. hierzu *Terra*, Value Added Tax and State Aid Law in the EU, Intertax 2012, 101 (109)).
28. Widrigenfalls ist das allgemeine oder „normale“ Umsatzsteuersystems der Republik Österreich die im UStG 1994 dargelegten Regelungen, die die Vorgaben der MwSt-Richtlinie umsetzen. Das generelle Prinzip der österreichischen Umsatzsteuer ist daher, dass Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt durch Unternehmer im Inland der Umsatzsteuer unterliegen. Abweichungen, wie Steuerbefreiungen, sind als Ausnahmen eng auszulegen.
29. Dazu ist zu bemerken, dass gerade Banken hinsichtlich einiger, abschließend geregelter Finanzdienstleistungen einer Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 135 der MwSt-Richtlinie (umgesetzt in § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994) unterliegen.
30. Generelle Steuerbefreiungen, die lediglich an persönliche Merkmale anknüpfen, kennt das österreichische Umsatzsteuerrecht, mit hier nicht anwendbaren Ausnahmen (bspw. der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) nicht.
31. Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 begünstigt seiner Ausgestaltung nach lediglich bestimmte Unternehmen, nämlich solche, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze erbringen.
32. Da die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 keine Differenzierung nach der jeweiligen Leistung trifft und damit sämtliche Dienstleistungen befreit, die nicht ohnehin schon aufgrund anderer Befreiungen steuerfrei sind, befindet sich **\*\*\*X\*\*\*** im Ausgangsfall in einer vergleichbaren tatsächlichen Situation wie alle anderen Steuerpflichtigen, die Leistungen an von § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 begünstigte Unternehmen (solche, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze erbringen) anbieten, die nicht steuerfrei sind. Innerhalb dieses Vergleichspaares wird **\*\*\*X\*\*\*** durch § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 auch insofern unterschiedlich behandelt, als **\*\*\*X\*\*\*** ihre Dienstleistungen steuerfrei stellen kann,

während andere Steuerpflichtige ihre Dienstleistungen mit Umsatzsteuer fakturieren müssen.

33. Gleichermaßen befindet sich **\*\*\*X\*\*\*** auch in einem Vergleichspaar mit anderen Steuerpflichtigen, die steuerfreie Umsätze tätigen. Auch in diesem Vergleichspaar wirkt § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 diskriminierend:

*\*\*\*X\*\*\* erbringt IT-Dienstleistungen eine andere Bank. Diese Dienstleistungen sind steuerfrei. Eine Ärztin, die IT-Dienstleistung an andere Ärztinnen erbringen möchte, kann diese aber nur steuerpflichtig erbringen.*

34. § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 steht auch nicht allen Steuerpflichtigen gleichermaßen offen, sondern erlaubt es nur Unternehmen, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, sämtliche Dienstleistungen an andere derartige Unternehmen steuerfrei zu stellen.

35. § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 besteht unverändert seit dem EU-Beitritt Österreichs. In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wird jedoch auf diese Steuerbefreiung nicht Bezug genommen. Es wird lediglich ausgeführt (ErlRV 1715 der Beilagen XVIII. GP, 55):

*„Der erste Satz der Regelung ist Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. f der RL [Anm. BFG: nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der MwSt-Richtlinie] nachgebildet.“*

36. Welchen Sinn und Zweck der Gesetzgeber daher mit dieser weitgehenden Steuerbefreiung für Banken, Versicherungen und Pensionskassen bezweckte, lässt sich weder dem Gesetz noch dessen Erläuterungen entnehmen. Eine Rechtfertigung für diese Steuerbefreiung ergibt sich für das Bundesfinanzgericht nicht, müsste diese doch dann ebenso für sämtliche anderen umsatzsteuerbefreiten Umsätze gelten.

37. Wie bereits unter Rz 16 des Punkt 5.1 Vorbemerkungen ausgeführt, hegt der österreichische Gesetzgeber zum derzeitigen Zeitpunkt vielmehr selbst unionsrechtliche Bedenken gegenüber der in § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz normierten Zwischenbankbefreiung, weswegen er nach der im Gesetzwerdungsprozess befindlichen Regierungsvorlage eine Streichung der Befreiung mit Verweis auf die „*Schaffung von Rechtsicherheit auf Basis der unionsrechtlichen Vorgaben*“ in Erwägung zieht (EBRV 2610 BlgNR 27. GP 16).

38. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass auch das Merkmal der Selektivität im vorliegenden Fall erfüllt ist.

## 5.5. Zusammenfassung

39. Die vor dem Bundesfinanzgericht beschwerdeführende \*\*\*X\*\*\* wandte unbestritten in den Streitjahren 2013 bis 2017 die sogenannte Zwischenbankbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 an. Der Zwischenbankbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 mangelt es jedoch nach hM an einer unionsrechtlichen Grundlage (vgl zB die in Rn 4 dargestellte Literatur).
40. Folglich hegt das Bundesfinanzgericht Bedenken, ob im Verhältnis zum Unionsrecht günstigeres nationales Recht vorliegt und, ob eine richtlinienkonforme Interpretation *contra legem* im Lichte der Rechtsprechung des EuGH möglich ist. Eine unmittelbare Anwendung der MwSt-Richtlinie 2006/112/EG gegen den Willen der beschwerdeführenden Partei ist jedenfalls ausgeschlossen (vgl. in diesem Sinne das zum österreichischen UStG ergangene Urteil EuGH 3. März 2005, Rs C-172/03, *Heiser*).
41. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 dem im Lichte der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Art. 107 Abs. 1 AEUV entwickeltem Prüfungsmaßstab nicht standhält, weil gegenständlich – wie dargestellt – (1) eine staatliche Maßnahme gegeben ist, (2) die geeignet ist den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, (3) die der Begünstigten (\*\*\*X\*\*\*) einen Vorteil gewährt und (4) den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht.
42. Für das Bundesfinanzgericht ist somit fraglich, ob die in § 6 Abs. 1 Z 28 letzter Satz UStG 1994 normierte Zwischenbankbefreiung eine staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt.

Wien, am 28. Juni 2024

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*1\*\*\*, vertreten durch \*\*\*2\*\*\*, über die Beschwerde vom 21. April 2023 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 4. April 2023, betreffend Grunderwerbsteuer, \*\*\*3\*\*\*, zu Recht erkannt:

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

## Entscheidungsgründe

### I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit Amtsbestätigung vom \*\*\*4\*\*\* erwarb Frau \*\*\*5\*\*\* das Eigentum an den Liegenschaftshälften \*\*\*6\*\*\*. Mit Bescheid vom 04.04.2023 wurde die Grunderwerbsteuer mit dem Stufentarif in Höhe von 12.257,99 Euro festgesetzt. Für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes wurde der Vorerwerb aus der Verlassenschaft nach \*\*\*8\*\*\* berücksichtigt.

Das Finanzamt berechnete wie folgt:



des BFG 29.12.2022, RV/5100292/2022, weil ein Erwerb von Todeswegen zweifelsohne von Vertragsparteien nicht planbar sei. Ebenso wenig sehe der intendierte Wille des Gesetzgebers (ErIRV 684 BlgNR 25. GP 40) eine Ausdehnung der Steuerverfangenheit bei einem solchen Sachverhalt vor.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 22.05.2023 wurde die Beschwerde abgewiesen. Mit Schriftsatz vom 02.6.2023 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

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

### **II.1. Beweiserhebung**

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes.

### **II.2. Rechtslage und Erwägungen**

Als Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt im wesentlichen Rechtsvorgänge, die den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründen.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b GrEStG 1987 gilt ein Erwerb als unentgeltlich, wenn er durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG erfolgt.

§ 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 in der anzuwendenden Fassung BGBl I 2015/163 lautet:

- a) Die Steuer beträgt beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken
- für die ersten 250.000 € 0,5 %
  - für die nächsten 150.000 € 2 %
  - darüber hinaus 3,5 %
- des Grundstückswertes.

Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, gilt Z 3.

Folgende Erwerbsvorgänge eines Erwerbers innerhalb der letzten fünf Jahre sind durch Zusammenrechnung als Vorerwerbe für die Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen.

Erwerbe von derselben Person an den Erwerber (vertikale Zusammenrechnung) sowie Erwerbe einer wirtschaftlichen Einheit oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit – durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge – durch den Erwerber (horizontale Zusammenrechnung), jeweils soweit die Steuer nach dieser Litera berechnet wurde. Dabei sind frühere Erwerbe mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Für die Berechnung der Fünfjahresfrist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abzustellen. Werden Erwerbsvorgänge gleichzeitig verwirklicht, hat der Steuerschuldner die Reihenfolge für die Erfassung als Vorerwerb im Rahmen der Abgabenerklärung oder Selbstberechnung bekannt zu geben.

## **„Erläuterungen zum StRefG 2015/2016, ERI RV 684 XXV. GP, 38 (ERIRV)**

### **Zu Artikel 6 (Grunderwerbsteuergesetz 1987)**

Zur Abfederung der Umstellung der Bemessungsgrundlage sind vorgesehen: ...

- Einführung eines Stufentarifs für unentgeltliche Erwerbsvorgänge (beginnend mit einem Steuersatz von 0,5 %) ...

....

### **Zu Artikel 6 (Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987)**

#### **Zu Z 4 (§ 7):**

##### **1. Abgrenzung Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit (§ 7 Abs. 1 Z 1)**

Unentgeltliche Erwerbe sollen gegenüber entgeltlichen Erwerben künftig dadurch begünstigt werden, dass für sie ein Stufentarif zur Anwendung kommt. Dadurch ist es notwendig, im Grunderwerbsteuergesetz den Begriff der Unentgeltlichkeit bzw. Entgeltlichkeit explizit und allgemein zu definieren. Damit nicht bereits durch geringe Gegenleistungen (vor allem durch im Rahmen von Schenkungen übernommenen Schulden) ein Verlust des Stufentarifs bewirkt wird, sollen Erwerbe mit Gegenleistungen bis zu 30% des Grundstückswertes noch zur Gänze als unentgeltlich gelten....

##### **2. Stufentarif (§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. a)**

Der Stufentarif kommt grundsätzlich bei unentgeltlichen Erwerben sowie für den unentgeltlichen Teil bei teilentgeltlichen Erwerben zum Ansatz. Wie bei der Abgrenzung zwischen entgeltlich und unentgeltlich wird auch für die Berechnung der Grunderwerbsteuer anhand des Stufentarifs auf die einzelne wirtschaftliche Einheit bzw. auf den jeweiligen Erwerbsvorgang abgestellt.

##### **3. Zusammenrechnung (§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. a)**

Für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer nach dem Stufentarif sollen alle unentgeltlichen Erwerbe bzw. unentgeltlichen Teile von teilentgeltlichen Erwerben berücksichtigt werden, die zwischen denselben Personen innerhalb von fünf Jahren stattgefunden haben. Eine

Zusammenrechnung soll somit auch dann vorgenommen werden, wenn die Erwerbe gleichzeitig (z.B. mit einem Schenkungsvertrag) erfolgen...

....

Der letzte Erwerbsvorgang, mit dem Erwerbe zu Lebzeiten zusammengerechnet werden müssen, ist der Erwerb von Todes wegen, weil sowohl der Erbe als auch der Vermächtnisnehmer noch vom Erblasser erwerben....

....

**Eine Zusammenrechnung innerhalb der Fünfjahresfrist soll auch dann erfolgen, wenn eine Person von zwei oder mehreren Personen zum selben Zeitpunkt oder sukzessive eine wirtschaftliche Einheit erwirbt.**

*Beispiel: Vater und Mutter schenken das ihnen je zur Hälfte gehörende Einfamilienhaus an ihr Kind, Grundstückswert 300 000 Euro. Die Grunderwerbsteuer berechnet sich wie folgt:*

*Durch die in diesem Fall vorzunehmende Zusammenrechnung unterliegt der gesamte Betrag von 300 000 Euro dem Stufentarif: 0,5% von 250 000 Euro = 1 250 Euro + 2% von 50 000 Euro = 1 000 Euro Summe = 2 250 Euro*

....

**BMF Info vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016 (BMF-Info)**

2. Stufentarif (§ 7 Abs 1 Z 2 lit. a)

Der Stufentarif kommt grundsätzlich bei unentgeltlichen Erwerben sowie für den unentgeltlichen Teil bei teilentgeltlichen Erwerben zum Ansatz. Wie bei der Abgrenzung zwischen entgeltlich und unentgeltlich wird auch für die Berechnung der GrESt anhand des Stufentarifs auf die einzelne wirtschaftliche Einheit bzw. auf den jeweiligen Erwerbsvorgang abgestellt.

.....“

Dazu auch bei Fellner, Kommentar zum GrEStG<sup>11</sup>, §7, Tz 13:

*„Nach dem letzten Satz des § 7 Abs. 1 Z 2 lit.a GrEStG erfolgt als zweite Alternative eine Zusammenrechnung auch dann, wenn – durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge – eine wirtschaftliche Einheit oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit innerhalb der Fünfjahresfrist an dieselbe Person anfallen (von der Finanzverwaltung als horizontale Zusammenrechnung bezeichnet). **Eine Zusammenrechnung erfolgt also auch, wenn die Anteile an einer wirtschaftlichen Einheit von verschiedenen Übergebern stammen, aber innerhalb der Fünf-Jahres-Frist erworben werden** (BMF vom 13. Mai 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016).“*

Wie den Erläuterungen zum StRefG 2015/2016, ErlRV 684 XXV. GP, 38 (ErlRV) zu entnehmen ist, ist auch der Erwerb von Todes wegen mit dem Erwerbe zu Lebzeiten zusammenzurechnen,

weil sowohl der Erbe als auch der Vermächtnisnehmer noch vom Erblasser erwerben. Eine unterschiedliche Betrachtungsweise ist den Erläuterungen nicht zu entnehmen.

In vorliegendem Fall hat das Finanzamt zu Recht den Vorerwerb aus der Verlassenschaft nach \*\*\*8\*\*\* im Zuge der Zusammenrechnung berücksichtigt. Die Bemessungsgrundlage wurde außer Streit gestellt. Die Berechnung ist korrekt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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

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

Da zu der mit dem StRefG 2015/2016 neu eingeführten Tarifbestimmung des § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEstG 1987 bis dato noch keine Rechtsprechung des VwGH ergangen ist, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 2. Mai 2024

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*R\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 14. September 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. August 2023 betreffend Säumniszuschlag 2022, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit **Bescheid** vom 09.08.2023 wurde ein Säumniszuschlag iHv 62,02 € festgesetzt, weil die Umsatzsteuer 2022 iHv 3.100,85 € nicht bis 15.02.2023 entrichtet worden sei.

Mit Schreiben vom 14.09.2023 brachte der Beschwerdeführer gegen die Festsetzung des Säumniszuschlages über FinanzOnline das Rechtsmittel der **Beschwerde** ein. Begründend führte er aus, dass er die Umsatzsteuererklärung 2022 am 08.08.2023 eingereicht habe. Die zugesprochene Frist habe am 31.08.2022 geendet. Mit gleichem Datum habe der Beschwerdeführer den ausständigen Betrag iHv 3.100,85 € überwiesen. Die Jahreserklärung sei wie eine Selbstanzeige zu werten. Der Differenzbetrag wäre nicht mit 15.02.2023 fällig, wie im Bescheid angeführt, sondern frühestens mit 31.03.2023. Laut der zugestandenen Fristverlängerung wäre der Zeitpunkt der Abgabe und somit der Tag der frühesten Säumnis der 01.09.2023. Allerdings würde § 217 BAO ein Respiro von fünf Tagen gewähren. Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des mit Bescheid ausgesprochenen Säumniszuschlages iHv 62,02 € beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 08.11.2023 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 14.09.2023 als unbegründet ab. Ergänzend zu den gesetzlichen Grundlagen wurde ausgeführt, dass bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben, die nach deren Fälligkeit erfolgen würden, grundsätzlich ein Säumniszuschlag anfalle, soweit diese Nachforderungen nicht spätestens bis zum letztmöglichen Fälligkeitstag (Berichtigungsmöglichkeit durch Umsatzsteuervoranmeldung des letzten Voranmeldungszeitraumes des laufenden Jahres), das sei gemäß § 21 Abs. 1 UStG der 15. Tag des auf den betreffenden Kalendermonat (voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats, entrichtet würden (§ 217 Abs. 3 BAO).

Mit **Vorlageantrag** vom 13.11.2023 beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde vom 14.09.2023. Die dort getätigten Aussagen würden in vollem Umfang aufrecht gehalten. Es werde nochmals festgehalten, dass keine Säumnis gegeben sei.

Mit **Vorlagebericht** vom 16.02.2024 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Der Säumniszuschlag würde die Nichtentrichtung (spätestens) zum Fälligkeitstag sanktionieren. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt hätten, seien grundsätzlich unbeachtlich. Die Verwirklichung von Säumniszuschlägen setze auch kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Säumniszuschlag sei die Richtigkeit des zugrundeliegenden Abgabenbescheides nicht zu prüfen, weshalb gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Bedenken bestehen würden, wenn über die Beschwerde gegen den Säumniszuschlagsbescheid entschieden werde, obwohl über den der Säumniszuschlagsfestsetzung zugrundeliegenden Abgabenbescheid noch nicht abgesprochen worden sei.

Ob eine Erklärung abgegeben worden sei und ob die Frist für die Abgabe der Erklärung erstreckt worden sei, habe keine Auswirkungen auf die Festsetzung eines Säumniszuschlages. Sanktioniert werde mit § 217 BAO alleine die Nichtentrichtung der Abgabe zum Fälligkeitszeitpunkt. Ein Verspätungszuschlag wegen nicht rechtzeitiger Erklärung (§ 135 BAO, bis zu 10 %) und ein Säumniszuschlag wegen nicht rechtzeitiger Entrichtung würden angesichts der unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen nebeneinander bestehen. Sie würden an unterschiedliche Versäumnisse von Abgabepflichtigen in der Wahrnehmung von Abgabepflichten jeweils administrative Sanktionen knüpfen.

Im Beschwerdefall sei bescheidmäßig am 09.08.2023 ein Säumniszuschlag festgesetzt worden, da die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2022 nicht gemäß § 21 Abs. 1 UStG spätestens am 15.03.2023 entrichtet worden sei. Es wäre somit eine Säumnis in der Entrichtung eingetreten, die gemäß § 2017 BAO sanktioniert worden sei. Die Erlassung des Bescheides über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages sei daher zu Recht erfolgt, weshalb die Abweisung der Beschwerde beantragt werde.

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

### **1. Sachverhalt**

Am 08.08.2023 langte die elektronische Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2022 beim Finanzamt ein.

Mit Bescheid vom 08.08.2023 wurde die Umsatzsteuer 2022 veranlagt.

Die Umsatzsteuer wurde mit 27.808,51 € festgesetzt. Bisher waren 24.707,66 € vorgeschrieben, sodass sich eine Abgabennachforderung iHv 3.100,85 € ergab.

Dieser Betrag wurde am 08.08.2023 entrichtet.

### **2. Beweiswürdigung**

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt steht unbestritten fest und ergibt sich aus den übereinstimmenden Parteilvorbringen und aus der Aktenlage.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

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

§ 217 der Bundesabgabenordnung (BAO) in der derzeit gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 62/2018 lautet:

"(1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrag.

(3) Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabebetrag. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.

(4) Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,

b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,

c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,

d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung (§ 213) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

(6) Wird vor dem Ende einer für die Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist ein Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs. 7) erlassen, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 erst mit dem ungenützten Ablauf dieser Frist, spätestens jedoch einen Monat nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides ein und beginnt erst ab diesem Zeitpunkt die Dreimonatsfrist des Abs. 3 erster Satz zu laufen.

(7) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

(8) Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß

- a) für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und
- b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.

(9) Im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung der zuerkannten oder verlängerten Zahlungsfrist zu erfolgen.

(10) Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist."

§ 21 Abs 1, 4 und 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) in der derzeit gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 103/2019 lauten:

"(1) Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20

Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, dass in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt. Unternehmer, die danach für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen anzufertigen, es sei denn, es ergibt sich für diesen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss.

Von den Voranmeldungen sind Durchschriften (Zweitschriften) anzufertigen. Die Durchschriften der Voranmeldungen sowie die Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen gehören zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1.

Die Übermittlung der Voranmeldungen hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Voranmeldung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Voranmeldungen auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Voranmeldung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

(4) Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume in einem Kalenderjahr (§ 20 Abs. 1 und 3), so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.

Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat. Unternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 erster Gedankenstrich, die im Inland keine Umsätze ausgeführt haben oder nur Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und

die ausschließlich eine Steuer gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder Abs. 1a schulden, hinsichtlich der sie zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, werden nur dann zur Steuer veranlagt, wenn sie dies ausdrücklich schriftlich beantragen.

(5) Durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet."

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Säumniszuschlag eine objektive Säumnisfolge (vgl. VwGH 24.03.2015, 2012/15/0206; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095). Bei festgesetzten Abgaben besteht eine allfällige Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages ohne Rücksicht auf die sachliche Richtigkeit der Vorschreibung (vgl. VwGH 18.9.2003, 2002/16/0072).

Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich (zB VwGH 24.03.2015, 2012/15/0206; Ritz, BAO<sup>7</sup>, § 217 Tz 3 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen setzt (lediglich) den Bestand einer formellen Zahlungsverpflichtung voraus (VwGH 27. 2. 2015, 2011/17/0103). Bemessungsgrundlage ist daher die nicht rechtzeitig entrichtete formelle Abgabenzahlungsschuld. Der Abgabenzahlungsanspruch ist die Verpflichtung, einen Abgabebetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten (vgl VwGH 13. 11. 2019, Ra 2017/13/0022). (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I<sup>3</sup> § 217 BAO, Rz 3 (Stand 1.2.2021, rdb.at)

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Nachzahlung der Umsatzsteuer 01-12/2022 mit Entrichtungstag 08.08.2023. Diese Umsatzsteuer-Zahllast war jedoch spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates fällig. Als spätestster Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 01-12/2022 kommt daher der 15.02.2023 in Betracht. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird selbst durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet. Somit steht unzweifelhaft fest, dass die Umsatzsteuer 01-12/2022 nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurde. Der Zeitpunkt, bis zu welchem die beschwerdeführende Partei die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2022 nach den Bestimmungen des § 134 BAO zeitgerecht einreichen konnte, ist in diesem Zusammenhang unmaßgeblich.

Da die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 2 BAO zwingende Folge der Nichtentrichtung der Abgabe spätestens zum Fälligkeitstag ist, erfolgte die Festsetzung der Säumniszuschläge zu Recht.

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

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

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage zu klären, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, da sich das Bundesfinanzgericht an der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes orientiert hat und sich zudem die Rechtsfolgen aus den zitierten Gesetzesbestimmungen eindeutig ergeben. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. März 2024

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden \*\*\*Ri 1\*\*\*, den Richter \*\*\*Ri 2\*\*\*, sowie die fachkundigen Laienrichter \*\*\*LRi 1\*\*\* und \*\*\*LRi 2\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch Gaedke & Partner Steuerberatung GmbH, Elisabethstraße 46, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 4. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 6. Juni 2023 betreffend Abgabenerhöhung zu Steuernummer \*\*\*Bf-StNr\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*SF\*\*\* zu Recht erkannt:

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit telefonischer und per E-Mail gesendeter Ankündigung durch das Finanzamt wurde der Beschwerdeführerin (Bf) eine Außenprüfung betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 am 06.12.2021 angemeldet. Am 07.12.2021 wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin via FinanzOnline eine Selbstanzeige betreffend die Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 übermittelt. Mit Bescheid vom 06.06.2023 wurde auf Basis dieser Selbstanzeige und der Feststellungen in der Außenprüfung eine Abgabenerhöhung gem § 29 Abs 6 FinStrG in der Höhe von € 23.555,80 festgesetzt. Gegen diesen Bescheid wurde am 04.07.2023 fristgerecht eine Beschwerde erhoben. Diese Beschwerde wurde mit BVE vom 01.08.2023 als unbegründet abgewiesen. Am 29.08.2023 wurde ein Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht eingebracht.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Die am 06.12.2021 telefonische und per E-Mail seitens des Finanzamtes durchgeführte Anmeldung einer Außenprüfung betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2015 bis 2019 ist im bisherigen Verfahren unstrittig geblieben. Am 07.12.2021 wurde von der Beschwerdeführerin eine Selbstanzeige eingebracht. In dieser Selbstanzeige wurde im Wesentlichen dargelegt, dass im Jahr 2015 eine freiwillige Abfertigung entgegen dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 als sonstiger Bezug gem § 67 Abs 6 EStG 1988 behandelt worden sei (freiwillige Abfertigung \*\*\*NN 1\*\*\*) und in den Jahren 2016 bis 2018 eine Korrektur gem § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 vorzunehmen gewesen wäre, da das Entgelt im jeweiligen Veranlagungsjahr den Wert von € 500.000,- für den Vorstand \*\*\*NN 2\*\*\* überstiegen habe. In einer Ergänzung vom 16.05.2023 (nach Prüfungsbeginn) wurde durch den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin dargestellt, dass bereits im Jahr 2015 das Entgelt des Vorstandes \*\*\*NN 2\*\*\* über der Grenze von € 500.000,- gem § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 gelegen sei und ebenfalls zur Gänze von der steuerlichen Bemessungsgrundlage fälschlicherweise abgezogen bzw über die Mehr-Weniger-Rechnung nicht korrigiert worden sei.

Die Außenprüfung ermittelte hinsichtlich dieses Sachverhaltskomplexes die folgenden Hinzurechnungen:

	2015	2016	2017	2018
Gehälter	€ 567.039,18	€ 660.866,77	€ 610.494,92	€ 699.756,82
Abzüglich Grenze des § 20 Abs 1 Z 7 EStG	€ 500.000,-	€ 500.000,-	€ 500.000,-	€ 500.000,-
Hinzurechnung	€ 67.039,18	€ 160.866,77	€ 110.494,92	€ 199.756,82
KöSt	€ 16.759,80	€ 40.216,69	€ 27.623,76	€ 49.939,21
Summe KöSt 2016 bis 2018				<b>€ 117.779,66</b>
20% Abgabenerhöhung gem § 29 Abs 6 FinStrG				<b>€ 23.555,93</b>

Für die Berechnung der Abgabenerhöhung gem § 29 Abs 6 FinStrG wurde nur das Mehrergebnis der Jahre 2016 bis 2018 von in Summe € 117.779,66 herangezogen und eine

Abgabenerhöhung von € 23.555,80 (20% gem § 29 Abs 6 FinStrG) festgesetzt. Das Mehrergebnis für das Jahr 2015 wurde nicht in die Berechnung der Abgabenerhöhung einbezogen, weil im Jahr 2015 lediglich ein Verlust erwirtschaftet wurde. Eine Überschreitung der gem § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 maßgeblichen Grenze von € 500.000,- ist jedenfalls in den Jahren 2015 bis 2019 vorgelegen.

Die Beschwerde richtet sich gegen die bescheidmäßige Festsetzung dieser Abgabenerhöhung gem § 29 Abs 6 FinStrG und begründet dies damit, dass die Umstände, die der Selbstanzeige zu Grunde liegen bereits seit 08.11.2021 entdeckt waren, eine Selbstanzeige in Ausarbeitung war und am 03.12.2021 finalisiert und an die zuständige Vorständin zur Freigabe weitergeleitet wurde. Am 07.12.2021 wurde die Selbstanzeige schließlich via FinanzOnline an das Finanzamt übermittelt. Die Beschwerdeführerin führte weiter aus, dass unstrittiger Weise am 06.12.2021 unerwartet per Telefon eine Außenprüfung angekündigt worden sei. Bedauerlicherweise sei jedoch zu diesem Zeitpunkt die bereits erstellte Selbstanzeige noch im Freigabeprozess befindlich gewesen. In ihrer rechtlichen Würdigung in der Beschwerde führt die Beschwerdeführerin aus:

*„Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG entfalten Selbstanzeigen hinsichtlich 'vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener' Finanzvergehen, die anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet werden, nur bei Entrichtung eines Zuschlages der verkürzten Abgaben (sog. Abgabenerhöhung) ihre strafbefreiende Wirkung. Unstrittig ist, dass nach der Rsp des VwGH die Ankündigung einer behördlichen Prüfungsmaßnahme iSd § 29 Abs.6 FinStrG an keine besonderen Formerfordernisse geknüpft ist, sodass auch eine telefonische Anmeldung der Prüfung unter die Wortfolge 'Anmeldung oder sonstige Bekanntgabe' subsumiert werden und eine Abgabenerhöhung auslösen kann. Nach der Auffassung des VwGH kommt es lediglich darauf an, ob der Selbstanzeiger Kenntnis über die bevorstehende Prüfungsmaßnahme erlangt hat und bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste. Dementsprechend stellt die am 6.12.2021 erfolgte telefonische Ankündigung der Außenprüfung betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 ua. grundsätzlich eine zulässige Form der Prüfungsankündigung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG dar. Allerdings betont der VwGH in seiner Judikatur, dass, neben der erforderlichen Kenntnis über die Maßnahme, die Prüfungsankündigung auch den Anlass für die Erstattung der Selbstanzeige gebildet haben muss, indem bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden konnte.*

*Strittig ist daher, ob die am 6.12.2021 per Telefon und anschließend per Email angekündigte Prüfungsmaßnahme kausal für die am 7.12.2021 erstattete Selbstanzeige war, zumal die Selbstanzeige nicht nur finalisiert war, sondern auch im Übermittlungsprozess war und deren Erstattung vor Ankündigung einer Prüfungsmaßnahme lediglich zufällig - durch die telefonische Ankündigung - vereitelt wurde.*

[...]

*Wir erlauben uns festzuhalten, dass nach dem Gesetzeswortlaut und dem Telos der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG sowie im Einklang mit der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung vorausgesetzt wird, dass der Abgabepflichtige nicht nur Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs. 6 FinStrG genannten behördlichen Maßnahme haben muss, sondern diese auch der Anlass für die Erstattung einer Selbstanzeige war (VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0205, 26.3.2019, Ro 2019/16/0003). Diese Rechtsansicht vertrat der VwGH in einem jüngeren Erkenntnis vom 30.1.2020, Ra 2019/16/0205, in welchem er die Aussage traf, dass es für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung mithin darauf ankomme, '(...) dass diese Person Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs. 6 FinStrG genannten Maßnahme haben muss, welche einen Anlass zur Selbstanzeige bietet.' (VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0205)*

*Demnach muss im Lichte dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung die Selbstanzeige aus Anlass bzw. 'anlässlich' einer bevorstehenden und bekanntgewordenen Prüfungsmaßnahme erstattet worden sein, um den Tatbestand der Abgabenerhöhung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG zu erfüllen. Mit der Frage, wie der Begriff 'anlässlich' in diesem Zusammenhang auszulegen ist, befasste sich der VwGH bereits im Erkenntnis vom 26.3.2019, Ro 2019/16/0003 und hielt dazu fest, dass nach den Erläuterungen zur FinStrG-Novelle 2014 'Selbstanzeigen, die erst zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung keine strafbefreiende Wirkung mehr zukommen.' (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/16/0003) Aus diesen Erwägungen des VwGH und den dazu im Einklang ergangenen Meinungen in der Literatur (vgl. Lang/Seilern-Aspang/Predoto, VwGH: Verständigung über Außenprüfung per E-Mail oder Telefon ist für die Abgabenerhöhung iSd. § 29 Abs. 6 FinStrG ausreichend, ZSS 1/2020, 79; Lang/Seilern/Predoto, Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG: Alle Zweifelsfragen beseitigt?, ZSS 2/2019, 109) ist abzuleiten, dass ein kausaler Risikozusammenhang in Form einer erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit zwischen der Prüfungsankündigung und der erstatteten Selbstanzeige gegeben sein muss. Die erfolgte Prüfungsankündigung stellt unstrittig ein Indiz für einen solchen Zusammenhang dar, impliziert allerdings nicht, dass die \*\*\*Bf\*\*\* bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste und die Prüfungsankündigung dadurch den Anlass für die Erstattung der Selbstanzeige gebildet hat. Der bloße Verdacht bzw. die Behauptung, dass Selbstanzeigen aus Befürchtung einer Entdeckung erstattet werden, genügt jedenfalls nicht, um darzulegen, dass die Selbstanzeige 'anlässlich' der Prüfungsankündigung erstattet wurde. Vielmehr ist es eine Beweisfrage, die von der Abgabenbehörde zu beantworten ist, ob die Prüfungsankündigung kausal für die Erstattung der Selbstanzeige war und ob zudem eine Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit bestand. [...]"*

Zur Frage des Verschuldens führte die Beschwerdeführerin aus, dass die gegenständlichen Verfehlungen von der Beschwerdeführerin weder beabsichtigt wären oder für möglich gehalten worden seien. Es sei der Beschwerdeführerin auch nicht bewusst gewesen, dass eine

Erklärungspflicht nicht ordnungsgemäß erfüllt worden sei. Der Beschwerdeführerin sei in subjektiver Hinsicht kein vorsätzliches oder ein grob fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen.

Im Vorlagebericht vom 29.08.2023 ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen zur Frage des Verschuldens noch wie folgt:

„[...]“

*In den Jahren vor 2019 war es gängige Praxis, dass das Rechnungswesen-Team (RW-Team; \*\*\*NN 3\*\*\*, \*\*\*NN 4\*\*\*) keinen Zugriff auf die Gehaltsdaten der für die 'Luxustangente' relevanten Manager hatte. Dies wurde von der Personal-Abteilung ganz strikt so gehalten, da das RW-Team keine Einsicht in die Gehaltsdaten einzelner Personen haben sollte. Stattdessen wurde auf die laufende jährliche Jahresabschluss-Prüfung durch den externen Wirtschaftsprüfer verwiesen, wo diese Daten im Detail vorgelegt und geprüft wurden. Aus den Buchhaltungsauswertungen war für das RW-Team die Manager-Gehälter-Thematik nicht ersichtlich, da die Abrechnung der Vorstände im Rahmen der Gehaltsabrechnung gleich verbucht wurde, wie die Abrechnungen aller angestellten Mitarbeiterinnen. Für das RW-Team waren somit die einzelnen Vorstandsgehälter nicht ersichtlich und eine Prüfung hinsichtlich der € 500.000 Manager-Gehälter-Grenze nicht möglich.*

*Der zuständige Wirtschaftsprüfer war es, der schlussendlich dieses Thema im Zuge der Jahresabschlussprüfung 2021 als doch für die \*\*\*Bf\*\*\* relevant aufs Tapet gebracht hat. Nach konzerninterner Abstimmung mit dem Vorstand, dass im Zusammenhang mit der Ermittlung einer korrekten Mehr-Weniger-Rechnung des Unternehmens der Datenschutz betreffend Gehaltsdaten hintanzustellen ist, erhält \*\*\*NN 3\*\*\* nun jährlich die Gehaltsdaten der Vorstände und prüft, ob sich eine Überschreitung der € 500.000 Manager-Gehälter-Grenze ergibt. \*\*\*NN 3\*\*\* hat auch eine Aufrollung für die Vergangenheit durchgeführt, wodurch festgestellt wurde, dass ab 2016 eine Hinzurechnung in der Mehr-Weniger-Rechnung für \*\*\*NN 2\*\*\* zu berücksichtigen war. Dies wurde in der Selbstanzeige für 2016 bis 2018 offengelegt. In den Steuererklärungen wurde die Hinzurechnung von Seiten des RW-Teams ab 2019 berücksichtigt.*

*Für die Zeit vor 2016 ist seitens \*\*\*NN 3\*\*\* eine Aufrollung bis 2015 erfolgt. Aus der Aufrollung der Daten hat sich ergeben, dass sich für \*\*\*NN 2\*\*\* erst ab 2016 eine Überschreitung der € 500.000 Grenze ergibt (d.h. davor ist der Wert daruntergelegen).*

*Aus der obigen Darstellung des Ablaufes des Arbeitsprozesses zur Erstellung der Mehr-Weniger-Rechnung und folgend der Steuererklärungen der Jahre 2016 bis 2018 ergab sich für das RW-Team keine Notwendigkeit der Berücksichtigung hinsichtlich der Manager-Gehälter in der Mehr-Weniger-Rechnung. Vielmehr wurde durch konzerninterne Datenschutzrichtlinien, die objektiv nachvollziehbar und wichtig sind, die unmittelbare Überprüfung von Einzel-Positionen der Gehaltsabrechnungen für das RW-Team erschwert. Das RW- Team hat unmittelbar nach Kenntnis durch Zurverfügungstellung der Daten des zuständigen Wirtschaftsprüfers im Jahr*

*2021 gehandelt und die zu Grunde liegende Selbstanzeige für die Jahr 2016 bis 2018 erstellt und an die Finanzverwaltung übermittelt.*

*[...]“*

Die Beschwerde wurde durch das Finanzamt mit BVE als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus wie folgt:

*„[...]*

*So sprechen die von der Beschwerdeführerin angeführten VwGH-Erkenntnisse (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/16/0003; VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0205) nicht wie von dieser interpretiert über den von der Beschwerdeführerin als notwendig erachteten direkten Risikozusammenhang zwischen Anmeldung und Erstattung ab (keine unmittelbare Sachverhaltsrelevanz). Es werden nur die, für den jeweiligen gegebenen Sachverhalt zu beachtenden, gesetzlerläuternden Materialien der Finanzstrafnovelle 2014 zitiert und allgemein zum Ausdruck gebracht, dass nach einer Anmeldung mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit einer Tatentdeckung gerechnet werden muss.*

*Über den nach Ansicht der Beschwerdeführerin notwendigen nachweislichen kausalen Zusammenhang zwischen Erstattung der Selbstanzeige und der Prüfungsankündigung bzw. der vorhandenen Auswirkungen der Prüfungsankündigung auf die Wahrscheinlichkeit der Tatentdeckung (direkter Risikozusammenhang) wird in diesen Erkenntnissen nicht näher eingegangen.*

*Ganz im Gegenteil zur Rechtsansicht der Beschwerdeführerin wurde im VwGH-Erkenntnis v. 26.3.2019, Ro 2019/16/0003 dezidiert festgehalten: ‘Auch der Verfassungsgerichtshof sah die Zielrichtung des § 29 Abs. 6 FinStrG dahin, mit der Selbstanzeige von vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen nicht erst bis zur (Ankündigung der) finanzbehördlichen Überprüfung zuzuwarten.’*

*Im Detail wurden in beiden Erkenntnissen die Erläuterungen zur RV (ErlRV 177 BlgNR 25. GP 1) angeführt, die folgenden wesentlichen Inhalt aufweisen:*

*‘Es erscheint nicht gerechtfertigt, Selbstanzeigen, die zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen. Daher soll Selbstanzeigen, die anlässlich von finanzbehördlichen Nachschauen, Beschauen, Abfertigungen oder Prüfungen von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet werden, die strafbefreiende Wirkung nur mehr bei Entrichtung eines Zuschlages der verkürzten Abgaben zuzuerkennen.....*

*Eine Selbstanzeige wird jedenfalls dann als anlässlich einer solchen Amtshandlung erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist.....`*

*Erklärtes Ziel der Bestimmung ist daher die Eindämmung der Selbstanzeigenflut, insbesondere iZm vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzdelikten anlässlich finanzbehördlicher Prüfungsmaßnahmen. Besagte Norm soll eine Berichtigung bereits vor einer zu erwartenden Entdeckung erwirken und Spekulationen über Entdeckungswahrscheinlichkeiten oder darüber, ob überhaupt geprüft wird, entgegenwirken. Insgesamt soll somit ein größerer Anreiz zur Steuerehrlichkeit erzielt werden (ErlRV 177 BlgNr 25. GP 3).*

*Nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes soll daher derjenige, der erst nach Anmeldung eine Selbstanzeige erstattet, mit dem Zuschlag beschwert werden.*

*Ein (normaler) kausaler Zusammenhang zwischen Anmeldung und Selbstanzeige muss naturgemäß gegeben sein. Denn durch die Anmeldung wird gegebenenfalls die Selbstanzeige bewirkt. Dies drücken auch die Erläuterungen zur RV aus, wenn beschrieben wird, dass nach Anmeldung mit einer Tatentdeckung gerechnet werden muss.*

*Ein (darüberhinausgehender) kausaler Risikozusammenhang in Form einer erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit zwischen Prüfungsankündigung und Selbstanzeige ist dem Gesetz und der Judikatur nicht zu entnehmen.*

*Dies kommt auch eindeutig in den Erläuterungen der RV zum Ausdruck, worin eine unmissverständliche zeitliche Zäsur festgelegt wird: 'Eine Selbstanzeige wird jedenfalls dann als anlässlich einer solchen Amtshandlung erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist.'*

*Der Gesetzgeber hat damit definiert bis wann eine Selbstanzeige faktisch sowie rechtlich zuschlagsfrei möglich ist. Somit sind alle nach einer Prüfungsankündigung eingebrachten Selbstanzeigen von dieser zeitlichen Abgrenzung betroffen und lösen den Tatbestand des § 29 Abs. 6 FinStrG aus.*

*Insofern ist der Beschwerdeführerin beizupflichten, wenn sie von einem 'apodiktischen Auslegungsverständnis' der belangten Behörde ausgeht. Dieses Verständnis beruht jedoch nicht auf einer rechtswidrigen Auslegung der Norm, sondern entspricht dem tatsächlichen Willen des Gesetzgebers eine präzise und klare Trennung festzulegen.*

*Alles andere wäre auch sinnwidrig und würde zu einem unsachgemäßen Ergebnis führen. So müsste nach Rechtsansicht der Beschwerdeführerin bei entsprechenden Selbstanzeigen die Behörde stets ermitteln und begründen, inwieweit sich diese bereits im Stadium der Vorbereitung, Fertigstellung oder Übermittlung vor der Ankündigung zur Außenprüfung befunden bzw. ob die Selbstanzeigen tatsächlich erst durch die Anmeldung 'aufgenommen' haben. Es kann dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden, dass er diesen gestalterischen Spielraum ungeregelt lassen und eine Rechtsunsicherheit dadurch schaffen wollte.*

*Demzufolge wäre es leicht möglich, eine Selbstanzeige 'vorsorglich' vorzubereiten und bei Anmeldung unverzüglich mit dem Hinweis einzubringen, dass diese unabhängig von der Ankündigung zur Außenprüfung ohnehin am selben Tag eingereicht worden wäre. Dies hätte eine evident falsche Subsumierung zur Folge.*

*Genau solche Sachverhalte wollte der Gesetzgeber vermeiden und denjenigen mit einem Zuschlag versehen, der erst bei oder nach Ankündigung tätig wird.*

*Abrundend wird festgehalten, dass dem Wort 'anlässlich' verschiedene Synonyme zur Verfügung stehen. So wird im Duden an zweiter Stelle das Synonym 'bei' gelistet. Nach Substitution des Wortes 'anlässlich' durch das Wort 'bei' wird der Telos der Norm, wie auch bereits gegenwärtig gegeben, eindeutig aufgezeigt.*

*Ausgehend von den oben genannten Gründen geht die Argumentation der Beschwerdeführerin, die Auslegung des Wortes 'anlässlich' betreffend, ins Leere.*

*Zur Frage des Verschuldens ist festzuhalten, dass eine Abgabenerhöhung nur im Zusammenhang mit Selbstanzeigen hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen festzusetzen ist.*

*Gem. § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.*

*Gem. § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.*

*Nach Ausführungen der Beschwerdeführerin habe das Rechnungswesen-Team der Beschwerdeführerin bei einer routinemäßigen Kontrolle der Mehr-Weniger-Rechnungen von mehreren Jahren die Umstände erkannt, die dazu geführt haben, dass es zu einer Nichtberücksichtigung des nichtabzugsfähigen Teiles der Managergehälter gekommen ist.*

*Wenn die Beschwerdeführerin nun argumentiert, unter Berücksichtigung der gegebenen Umstände wäre ihr keine grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen, muss ihr entgegengetreten werden, dass eine ungewöhnliche und auffallende Sorglosigkeit offenkundig ist und nach Beachtung einer ganzheitlichen Abwägung aller unrechts- und schuldrelevanten Tatumstände die Tatbestandsvoraussetzungen der groben Fahrlässigkeit als erfüllt anzusehen sind.*

*Grobe Fahrlässigkeit liegt dann vor, wenn auf der Unrechtsebene eine ungewöhnliche und auffallende Sorgfaltswidrigkeit bei einem auf der Schuldebene gelegenen Gesinnungsunwert von zumindest durchschnittlichem Gewicht vorliegt. Diesbezüglich ist bei jedem Sachverhalt auf Grundlage der konkreten Umstände eine Einzelbetrachtung ex ante aus der Sicht eines*

*objektiven Dritten aus dem Verkehrskreis und in der Lage des Täters vorzunehmen (Lässig in WK2 FinStrG, § 8 Z 4; Fellner, ÖStZ 2012, 232; Hinterhofer/Wirth, ÖJZ 2016, 774, 770).*

*Relevant ist daher der Sorgfaltsmaßstab einer fiktiven Vergleichsperson aus Berufs- und Bildungskreis des Beschuldigten (BFG 13.9.2016, RV/7300031/2016).*

*Tatsächlich kann das angesprochene Rechnungswesen-Team der Beschwerdeführerin auf jahrzehntelange Erfahrung und Expertise zurückgreifen und ist zudem mit (einschlägigen) steuerlichen Normen und Rechtsvorschriften vertraut bzw. muss sich laufend mit Änderungen und Novellierungen im Bereich des Steuerrechts auseinandersetzen.*

*Umso auffallend sorgfaltswidriger und schwerwiegender ist daher die jahrelange Nichtbeachtung der gegenständlichen Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG ('Managergehälter') zu beurteilen.*

*Die Nichtabzugsfähigkeit der Entgelte, die den Betrag von EUR 500.000,- übersteigen (BGBl. I Nr. 13/2014) mit Inkrafttretensdatum 01.03.2014, wurde nach Ausführungen der Beschwerdeführerin bei einer durchgeführten Mehr-Weniger-Rechnungs-Kontrolle (erst) 2021 entdeckt. Diese mehrjährige Zeitspanne bis zum Aufgreifen des Fehlers lässt eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen (VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045).*

*Jedenfalls ist von einer groben Fahrlässigkeit auszugehen, wenn man die mediale Breitenwirkung, die mit der Einführung besagter Rechtsnorm einherging, betrachtet. Nicht nur die einschlägige Fachliteratur, sondern auch die für den durchschnittlichen Konsumenten verfügbaren (Alltags)Medien berichteten über die Diskussionen der Rechtmäßigkeit der Norm bzw. über deren Verfassungskonformität. Insofern muss der Beschwerdeführerin der Vorwurf gemacht werden, die ihr persönlich zuzumutende Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt zu haben (BFH 21.04.1998, IV R 215/85, BStBl II 863).*

*Unbestritten ist zudem die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin für gegenständlichen Selbstanzeigezeitraum steuerlich vertreten war bzw. nach wie vor vertreten ist.*

*Die steuerliche Vertretung berät und unterstützt ihre Kunden bei der Bearbeitung von Steuerangelegenheiten bzw. bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten. Sie beantwortet sämtliche Fragen, die die Buchführung und Bilanzierung, Steuererklärung und Steurdurchsetzung und Steuergestaltung betreffen.*

*Man kann daher davon ausgehen, dass vor Einreichung der Steuererklärungen die steuerliche Vertretung über die Steuerangelegenheiten der Beschwerdeführerin Bescheid wusste bzw. wissen musste. Denn erst dann macht eine steuerliche Vertretung Sinn.*

*Daher muss es (ungleich mehr als dem Rechnungswesen-Team) der steuerlichen Vertretung schwerstens zur Last gelegt werden, jahrelang diese Rechtsnorm nicht beachtet oder umgesetzt bzw. eine sorgfältigere Kontrolle der Mehr-Weniger-Rechnung durchgeführt zu haben.*

*Denn wenn ein Steuerberater die gesamte steuerliche Vertretung eines Unternehmens übernimmt, ist zu erwarten, dass er sich möglichst umfassende Kenntnisse vom Geschäftsablauf des vertretenen Unternehmens verschafft. Der Maßstab des schweren Verschuldens orientiert sich daher auch am Kenntnisstand den man im konkreten Fall vom Steuerberater erwarten kann (VwGH 5.4.2011, 2010/16/0181).*

*Zudem wird von einem Steuerberater zu erwarten sein, dass er sich durch ständige Weiterbildung (im Selbststudium) über die häufigen Gesetzesänderungen im Bereich des Steuerrechts in Kenntnis setzt. Fehler die darauf zurückzuführen sind, dass der Steuerberater über die aktuelle Rechtslage nicht im Bilde war, weil er zB. seine Fort- und Weiterbildung gröblich vernachlässigt hat, können ein schweres Verschulden beinhalten. Die Weiterbildungsverpflichtung erstreckt sich grundsätzlich auch auf steuerrechtliche Nebenbereiche, die nicht Gegenstand der Ausbildung zum Steuerberater waren (UFS Wien 1.6.2010, FSRV/0163-W/09).*

*Auch unterliegt einem steuerlichen Vertreter grundsätzlich im Fall der Unterfertigung der Abgabenerklärung eine zumindest eingeschränkte Prüfungspflicht hinsichtlich der Angaben seines Mandanten (VwGH 24.6.1999, 97/15/0149).*

*Es ist daher evident, dass im gegebenen Zusammenhang gegenständlich jener Fall vorliegt, wo in einem ganz erheblichen Ausmaß das gewöhnliche Maß an nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens überschritten wurde (Erl zum Strafrechtsänderungsgesetz 2015 - Erläut 689/ME 25 GP 6; ähnlich OGH 24.11.1993, 7 Ob 33/9).*

*Schweres Verschulden im Sinne grober Fahrlässigkeit ist zudem unabhängig von der Unterscheidung zwischen bewusster und unbewusster Fahrlässigkeit. Auch unbewusste Fahrlässigkeit kann daher den Tatbestand der groben Fahrlässigkeit begründen. Der Täter handelt derart sorglos, dass er nicht einmal erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wenn er den eingetretenen Erfolg und den zu ihm führenden Kausalverlauf ebenso subjektiv, dh. nach seinen persönlichen Verhältnissen, als wahrscheinlich hätte vorhersehen müssen (Brandl/Leitner, SWK 2015, 1260, 1285; UFS 9.12.2010, FSRV/0001-S/09; VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045; VwGH 5.4.2011, 2010/16/0181).*

*Eine grobe Fahrlässigkeit erfordert, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist (VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045). In der Regel indiziert die objektive Sorgfaltswidrigkeit auch die subjektive Sorgfaltswidrigkeit. Nur wenn besondere*

*Umstände in der Person des Täters vorliegen, die ihm diese Sorglosigkeit nicht schwerstens zum Vorwurf machen lassen (wie zB. körperliche Gebrechen oder intellektuelle Mängel) ist eine subjektive Sorgfaltswidrigkeit nicht gegeben (Brandl/Leitner, SWK 2015, 1260, 1264; Fellner, ÖStZ 2012, 232, 233; Hinterhofer/Wirth, ÖJZ 2016, 764, 770).*

*Eine derartige Tatsache war jedoch nicht festzustellen bzw. waren keine Anhaltspunkte dafür zu erkennen.*

*Die Tatbestandselemente der groben Fahrlässigkeit sind erfüllt und die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtswidrigkeit daher nicht gegeben.“*

In der mündlichen Senatsverhandlung am 23.11.2023 wurde durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme eingebracht, die zur Frage der groben Fahrlässigkeit neuerlich Stellung nimmt. Resümierend wurde in dieser Stellungnahme wie folgt ausgeführt:

„[...]

*Im Ergebnis ist festzuhalten, dass aus dem Vorgehen des Rechnungswesen-Teams im Zusammenhang mit der Nicht-Berücksichtigung der Managergehälter in der Mehr-Weniger-Rechnung der Jahre 2016 bis 2018 kein vorsätzliches bzw. grob fahrlässiges Finanzvergehen zu erblicken ist. Aus den Jahresabschlüssen und den zugrundeliegenden Buchhaltungsdaten ergaben sich keine Hinweise auf das „Überschreiten von Managergehältern“. Auch wurden keine Warnhinweise von der Kontrollinstanz `Wirtschaftsprüfung` bei den jährlichen Abschlussprüfungen bis zum Jahr 2021 ausgesprochen. Durch eine konzerninterne Datenschutzrichtlinie gab es in den betreffenden Jahren eine sogenannte `Chinese Wall` zwischen der Personal-Abteilung und dem Rechnungswesen-Team, sodass ein Datenaustausch zwecks Überprüfung von Manager-Gehältern unbewusst vereitelt wurde. In diesem Fall kann daher unseres Erachtens nicht von einem objektiv besonders schweren Sorgfaltsverstoß, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist, gesprochen werden. Sofort nach Entdecken und Erkennen dieser Informationslücke im Jahr 2021 wurde diese durch Maßnahmen ausgehend vom Vorstand des Unternehmens beseitigt. Nunmehr werden die notwendigen Informationen über die Manager-Gehälter jährlich im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen dem Rechnungswesen-Team zur Verfügung gestellt.“*

## **2. Beweiswürdigung**

Die am 06.12.2021 erfolgte Prüfungsanmeldung auf telefonischem Wege und per E-Mail blieb im gesamten Verfahren unstrittig. Es war dementsprechend festzustellen, dass die Prüfungsanmeldung am 06.12.2021 und somit einen Tag vor der eingebrachten Selbstanzeige erfolgte.

Im Übrigen erschließt sich der dargestellte Sachverhalt aus den schriftlichen Eingaben der Parteien und aus der am 23.11.2023 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

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

§ 29 Abs 6 FinStrG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung lautet:

*„(6) Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %, übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100 000 Euro, mit 20 % und übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.“*

Hinsichtlich einer telefonischen oder per E-Mail erfolgten Anmeldung einer Außenprüfung hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.01.2020, Ra 2019/16/0205 ausgesprochen, dass es sich bei der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe iSd § 29 Abs 6 FinStrG nicht um eine Erledigung iSd § 92 BAO mit den Wirksamkeitsvorschriften des § 97 BAO handelt, sondern um tatsächliche Vorgänge, auf Grund derer der Selbstanzeiger oder die Person, für die die Selbstanzeige erstattet wird, in Kenntnis und bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste. Mithin kommt es dabei darauf an, dass diese Person Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs 6 FinStrG genannten Maßnahme haben muss, welche Anlass zur Selbstanzeige bietet.

Der VwGH führt dazu weiter aus (VwGH 30.01.2020, Ra 2019/16/0205):

*„[...] Das Erfordernis der Entrichtung einer Abgabenerhöhung als Voraussetzung für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige davon abhängig zu machen, dass der Selbstanzeiger oder die Person, für welche eine Selbstanzeige erstattet wird, die Kenntnis in einer bestimmten Form erlangt hätte und damit die Fälle einer anderen als schriftlichen oder mündlichen Mitteilung gleichsam zu privilegieren, würde nicht nur dem Zweck des Gesetzes widersprechen, sondern erschiene dem Verwaltungsgerichtshof auch unsachlich. [...]“*

Entscheidend ist für den VwGH somit, ob der Selbstanzeiger tatsächlich Kenntnis davon erlangt hat, dass eine in § 29 Abs 6 FinStrG erwähnte Maßnahme stattfinden werde, und daher mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit der Tatentdeckung gerechnet werden muss. Die Prüfungsankündigung per Telefon und per E-Mail, wie sie im gegenständlichen Fall seitens des Finanzamtes vorgenommen wurde, entspricht somit einer Anmeldung iSd § 29 Abs 6 FinStrG.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin, dass die Selbstanzeige bereits in Ausarbeitung befindlich war, diese auch ohne die angekündigte Außenprüfung dem Finanzamt übermittelt worden wäre und diese Selbstanzeige sohin keinerlei kausalen Zusammenhang mit der Prüfungsankündigung gehabt hätte und damit nicht „anlässlich“ iSd § 29 Abs 6 FinStrG erstattet worden sei, ist Folgendes zu entgegnen:

Durch die FinStrGNov 2014 (BGBl I 2014/65) erhielt die Gesetzesbestimmung des § 29 Abs 6 FinStrG einen gänzlich neuen Inhalt. Mit dieser Novelle wurden die Voraussetzungen für eine strafbefreiende Wirkung von Selbstanzeigen für grob fahrlässig oder vorsätzlich begangene Finanzvergehen, die anlässlich finanzbehördlicher Prüfungsmaßnahmen erstatten werden, strenger. Wird in derartigen Fällen eine Selbstanzeige nach Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe der Prüfung erstattet, muss zusätzlich eine Abgabenerhöhung entrichtet werden, um eine strafbefreiende Wirkung zu erreichen.

Erklärtes Ziel dieser neuen Bestimmung war die Eindämmung der Selbstanzeigeflut in Zusammenhang mit finanzbehördlichen Maßnahmen. Diese neue Bestimmung sollte eine Berichtigung schon vor einer zu erwartenden Entdeckung erwirken und Spekulationen über Entdeckungswahrscheinlichkeiten oder, ob überhaupt von der Finanzbehörde geprüft wird, entgegenwirken. Insgesamt sollte mit dem neu gefassten § 29 Abs 6 FinStrG ein größerer Anreiz zu Steuerehrlichkeit erzielt werden.

Die Materialien zur Änderung des § 29 Abs 6 FinStrG (vgl ErläutRV 177 BlgNR 25. GP) führen dazu aus:

*„Es erscheint nicht gerechtfertigt, Selbstanzeigen, die zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen. Daher soll Selbstanzeigen, die anlässlich von finanzbehördlichen Nachschau, Beschauen, Abfertigungen oder Prüfungen von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet werden, die strafbefreiende Wirkung nur mehr bei Entrichtung eines Zuschlages der verkürzten Abgaben zuzuerkennen.*

[...]

*Eine Selbstanzeige wird jedenfalls dann als anlässlich einer solchen Amtshandlung erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist.*

[...]“

Mit der Schaffung des § 29 Abs 6 FinStrG idFd FinStrG-Novelle 2014 (BGBl I Nr 65/2014) war es das erklärte Ziel des Gesetzgebers, jedwedes Taktieren bei der Erstattung von Selbstanzeigen hintanzuhalten und eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bereits vor Anstoß durch die Behörde dadurch zu fördern, dass jede Selbstanzeige, die erst nach Ankündigung einer Prüfungshandlung erstattet wird, nunmehr mit einer Abgabenerhöhung als Nebenanspruch nach § 3 Abs 2 lit a BAO belegt wird. Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 26.03.2019 dazu wie folgt ausgesprochen (vgl VwGH 26.03.2019, Ro 2019/16/0003):

*„Wie die zitierten ErläutRV zur FinStrG-Novelle 2014 verdeutlichen, sollte generell Selbstanzeigen, die erst zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung keine strafbefreiende Wirkung mehr zukommen. Auch der Verfassungsgerichtshof sah die Zielrichtung des § 29 Abs. 6 FinStrG dahin, mit der Selbstanzeige von vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen nicht erst bis zur (Ankündigung der) finanzbehördlichen Überprüfung zuzuwarten. Die Abgabenerhöhung schaffe einen Anreiz, Selbstanzeigen bereits frühzeitig, ohne konkreten Anlass einer behördlichen Überprüfung zu erstatten.“*

Eine Einschränkung der Abgabenerhöhung auf den Prüfungszeitraum oder die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben besteht dabei nicht (vgl VwGH 26.03.2019, Ro 2019/16/0003).

Das Wort „anlässlich“ des § 29 Abs 6 FinStrG kann im gegenständlichen Fall nur so interpretiert werden, dass zum Zeitpunkt der Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme eine Selbstanzeige bereits erstattet worden sein muss, um eine Abgabenerhöhung zu vermeiden. Anders ausgedrückt, bildet der Zeitpunkt der Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme die zeitliche Grenze zu der eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr ohne eine Abgabenerhöhung denkbar ist. Dem Gesetzgeber kann nicht die Absicht unterstellt werden, dass er mit der Novellierung des § 29 Abs 6 FinStrG eine Unschärfe dahingehend schaffen wollte, dass es für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung darauf ankommt, ob der Selbstanzeiger nicht schon unabhängig von einer allfälligen Prüfungsmaßnahme an einer Selbstanzeige arbeitete, deren Erstattung - aus welchen Gründen auch immer - erst nach der Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme erfolgen konnte. Das Wort „anlässlich“ des § 29 Abs 6 FinStrG ist daher eng zu interpretieren, sodass nur Selbstanzeigen die vor einer Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme erstattet werden, strafbefreiende Wirkung ohne die Festsetzung und Entrichtung einer Abgabenerhöhung entfalten können.

Im gegenständlichen Fall konnte festgestellt werden, dass bereits mit 08.11.2021 die Umstände, die der gegenständlichen Selbstanzeige zu Grunde liegen, entdeckt wurden. Bis zur endgültigen Abgabe einer Selbstanzeige am 07.12.2021 verging noch fast ein Monat. Der Umstand des langen Zeitraumes von Entdeckung der relevanten Sachverhalte durch die

Beschwerdeführerin, bis zur Abgabe einer Selbstanzeige spricht dafür, dass die Beschwerdeführerin entgegen der Intention des Gesetzgebers, ein Abwarten bei der Erstattung einer Selbstanzeige hintanzuhalten und eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bereits vor Anstoßen durch die Behörde zu fördern, gehandelt hat.

Gem § 8 Abs 1 FinStrG handelt mit Vorsatz, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet.

Nach § 8 Abs 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs 1 FinStrG macht sich schuldig, wer die im § 33 Abs 1 FinStrG bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht.

§ 20 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt:

*„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden*

*[...]*

*7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:*

*a) Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.*

*b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwandstragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen*

*– über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder*

*– für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.*

*c) Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefundene jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zur gesamten Pension.“*

Die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 wurde mit dem Abgabenrechtsänderungsgesetz 2014 (BGBl I Nr 13/2014) mit Wirksamkeit ab 01.03.2014 in das Gesetz aufgenommen. Die gesetzliche Änderung, dass zukünftig „Managergehälter“ die eine Grenze von € 500.000,- pro Jahr übersteigen, mit dem übersteigenden Teil steuerliche nicht mehr abzugsfähig sein sollen, wurde in den Medien und in der Öffentlichkeit breit diskutiert.

Die Verantwortung der Beschwerdeführerin, dass es im Unternehmen gängige Praxis gewesen sei, dass das Rechnungswesen-Team keinen Zugriff auf die Gehaltsdaten der relevanten Manager gehabt habe und dass die Personalabteilung dies so gehalten habe, weil das Rechnungswesen-Team keinen Zugriff auf die Gehaltsdaten einzelner Personen haben sollte, weist auf ein internes Organisationsversagen der Beschwerdeführerin hin. Die Rechtfertigung der Beschwerdeführerin, dass die konzerninternen Datenschutzrichtlinien einen Zugriff des Rechnungswesen-Teams auf die Gehaltsdaten verhindert haben, kann in diesem Punkt nicht überzeugen.

Zum einen war der gesetzliche Änderung, wie bereits ausgeführt, in der öffentlichen Diskussion ein breiter Raum eingeräumt, sodass nicht erkennbar ist, wie diese wesentliche steuerrechtliche Änderung im gesamten Unternehmen der Beschwerdeführerin unbekannt geblieben sein soll. Zum anderen, war gerade der Vorstand \*\*\*NN 2\*\*\* als Organ der Beschwerdeführerin der Empfänger der „Managergehälter“ in den Jahren 2015 bis 2019, welche die Größenordnung von € 500.000,- maßgeblich überschritten haben. So wäre es auch die Aufgabe des Vorstandes der Beschwerdeführerin gewesen, auf den Umstand, dass sein Gehalt die maßgebliche Höhe von € 500.000,- überschritten hat, hinzuweisen und für eine korrekte steuerrechtliche Berücksichtigung zu sorgen.

Wenn daher dem Rechnungswesen-Team, der Zugriff auf einzelne Gehaltsdaten durch konzerninterne Datenschutzrichtlinien verwehrt geblieben ist, und auch der Vorstand als Organ der Beschwerdeführerin, welcher letztlich die hier gegenständlichen hohen Gehälter bezogen hat, nicht auf diesen Umstand hinweist bzw zumindest nachfragt, ob die steuerlichen Vorgaben hinsichtlich seines eigenen, die Grenze von € 500.000,- übersteigenden Gehaltes, eingehalten werden, so ist zumindest ein ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidriges Handeln der Beschwerdeführerin festzustellen. Der Beschwerdeführerin ist somit zumindest eine grob fahrlässige Abgabenhinterziehung iSd § 34 Abs 1 iVm § 33 Abs 1 FinStrG zur Last zu legen.

Für ein zumindest grob fahrlässiges Handeln spricht auch die lange Zeitspanne die zwischen der gesetzlichen Einführung der eingeschränkten steuerlichen Abzugsfähigkeit von „Managergehältern“ und dem Zeitpunkt der Entdeckung der diesbezüglichen Umstände liegt. Dies auch insbesondere in Zusammenschau mit der dargestellten medialen Breitenwirkung der gesetzlichen Änderung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988.

Zusammengefasst war im gegenständlichen Handeln der Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit der steuerlichen Abziehbarkeit von „Managergehältern“ zumindest eine grob fahrlässige Handlungsweise festzustellen. Ergänzend sei angemerkt, dass sowohl eine vorsätzliche, als auch eine grob fahrlässige Begehung (Abgabenhinterziehung) unter Strafdrohung steht. Es war dementsprechend lediglich festzustellen, dass die nach § 29 Abs 6 FinStrG geforderten Voraussetzungen hinsichtlich des Verschuldens gegeben sind. Eine genaue Festlegung ob im gegenständlichen Fall der Beschwerdeführerin Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist, ist aus diesem Grund nicht erforderlich (vgl dazu auch Schmutzer in BFGjournal 2017, 426).

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

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

Der VwGH hat in seiner bisherigen Judikatur dargelegt, dass das Wort „anlässlich“ des § 29 Abs 6 FinStrG zwar hinsichtlich des Prüfungszeitraumes und/oder der im Prüfungsauftrag genannten Abgaben keine Einschränkungen zulässt (vgl dazu VwGH 26.03.2019, Ro 2019/16/0003). Eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu der Rechtsfrage, ob das Wort „anlässlich“ in § 29 Abs 6 FinStrG so zu interpretieren ist, dass – unabhängig davon ob eine Selbstanzeige bereits in Ausarbeitung war oder nicht –, mit der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen, eine strafbefreiende Selbstanzeige ohne die Festsetzung und Entrichtung einer Abgabenerhöhung nicht mehr möglich ist, liegt bislang nicht vor. Da eine solche höchstgerichtliche Rechtsprechung fehlt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Graz, am 1. Dezember 2023